

Міністерство освіти і науки України

ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ТЕХНІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
СІЛЬСЬКОГО ГОСПОДАРСТВА імені ПЕТРА ВАСИЛЕНКА

Т. Г. МАРЕНИЧ

**ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ  
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Підручник

для здобувачів ступеня вищої освіти  
закладів вищої освіти

Харків  
КП «Міська друкарня»  
2021

УДК 657(075.8)  
М 25

Затверджено  
Вченою радою Харківського національного технічного університету  
сільського господарства імені Петра Василенка  
Протокол № 12 від 27.05.2021 р.

**Рецензенти:**

**Василишин С. І.**, доктор економічних наук, доцент, завідувач кафедри бухгалтерського обліку і аудиту Харківського національного аграрного університету ім. В. В. Докучаєва;

**Пилипенко К. А.**, доктор економічних наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю Полтавської державної аграрної академії.

Маренич Т. Г.

М 25 Облік і звітність за міжнародними стандартами : підручник для здобувачів ступеня вищої освіти закл. вищ. освіти / Т. Г. Маренич ; Харків. нац. техн. ун-т сіл. госп-ва ім. Петра Василенка. – Харків : КП «Міська друкарня», 2021. – 623 с.

**ISBN 978-617-619-253-4**

У підручнику викладено основні положення визнання та оцінки активів, зобов'язань, власного капіталу, витрат, доходів та фінансових результатів суб'єктів господарювання, порядку їх відображення в системі бухгалтерського обліку з урахуванням чинної нормативно-правової бази України, розкрито сутність концептуальних засад складання та подання фінансової звітності за вимогами МСФЗ.

Видання призначене здобувачам другого (магістерського) рівня вищої освіти денної та заочної форми здобуття освіти зі спеціальності 071 Облік і оподаткування, а також може бути корисним широкому колу фахівців, фахівцям-практикам.

УДК 657(075.8)

© Т. Г. Маренич, 2021  
© ХНТУСГ, 2021

**ISBN 978-617-619-253-4**

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА</b> .....	8
<b>Тема 1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, ЇХ РОЗРОБКА ТА ВПРОВАДЖЕННЯ</b> .....	10
1.1. Мета та шляхи гармонізації фінансової звітності .....	10
1.2. Організація діяльності Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та процес розробки МСФЗ .....	13
1.3. Статус МСФЗ та їх застосування .....	19
1.4. Способи запровадження МСФЗ .....	21
1.5. Особливості запровадження МСФЗ в Україні .....	22
<b>Тема 2. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ</b> .....	38
2.1. Мета Концептуальної основи фінансової звітності .....	38
2.2. Сфера застосування Концептуальної основи фінансової звітності .....	40
2.3. Рівні ієрархії справедливої вартості .....	48
2.4. Перше застосування МСФЗ .....	53
2.5. Процедури переходу до МСФЗ .....	56
2.6. Облікова політика за МСФЗ .....	62
<b>Тема 3. ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ</b> .....	72
3.1. Призначення та склад фінансової звітності .....	72
3.2. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах .....	100
3.3. Порядок подання фінансових звітів .....	113
3.4. Проміжна фінансова звітність .....	114
3.5. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції .....	121
3.6. Консолідована фінансова звітність .....	124
3.7. Сегментна звітність .....	132
3.8. Окрема фінансова звітність .....	137
3.9. Розкриття інформації про зв'язані сторони .....	143
<b>Тема 4. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ</b> .....	156
4.1. Сутність, визнання та оцінка основних засобів .....	156
4.2. Переоцінка основних засобів .....	172
4.3. Амортизація основних засобів .....	175
4.4. Вибуття основних засобів .....	179

4.5. Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності .....	185
<b>Тема 5. ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ .....</b>	<b>190</b>
5.1. Визначення і визнання інвестиційної нерухомості .....	190
5.2. Оцінка інвестиційної нерухомості .....	194
5.3. Рекласифікація та вибуття інвестиційної нерухомості .....	201
5.4. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності .....	204
<b>Тема 6. ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ .....</b>	<b>208</b>
6.1. Визначення та види оренди .....	208
6.2. Ідентифікація оренди .....	214
6.3. Визнання, оцінка та облік фінансової оренди в орендодавця .....	220
6.4. Визнання, оцінка та облік фінансової оренди в орендаря .....	227
6.5. Визнання, оцінка та облік операційної оренди .....	234
6.6. Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності .....	249
<b>Тема 7. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ .....</b>	<b>255</b>
7.1. Визнання і первісна оцінка нематеріальних активів .....	255
7.2. Оцінка нематеріальних активів після визнання .....	269
7.3. Амортизація та припинення визнання нематеріальних активів .....	272
7.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності .....	279
<b>Тема 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ .....</b>	<b>284</b>
8.1. Визначення та визнання фінансових інвестицій .....	284
8.2. Оцінка фінансових інвестицій .....	288
8.3. Облік інвестицій за методом участі в капіталі .....	292
8.4. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності .....	299
<b>Тема 9. ОБЛІК ЗАПАСІВ .....</b>	<b>304</b>
9.1. Визначення, визнання запасів та їх оцінка .....	304

9.2. Визначення чистої вартості реалізації запасів .....	311
9.3. Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності .....	316

<b>Тема 10. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ .....</b>	<b>318</b>
10.1. Сутність та результати сільськогосподарської діяльності, класифікація біологічних активів .....	318
10.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції .....	322
10.3. Дооцінка біологічних активів .....	327
10.4. Розкриття інформації про біологічні активи у фінансовій звітності .....	336
10.5. Облік державних грантів, пов'язаних із біологічними активами .....	340

<b>Тема 11. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ .....</b>	<b>348</b>
11.1. Визначення, визнання та оцінка грошових коштів та їх еквівалентів .....	348
11.2. Грошові потоки за видами діяльності .....	352
11.3. Звітність про грошові потоки .....	356
11.4. Грошові потоки в іноземній валюті .....	361
11.5. Розкриття інформації про грошові кошти та їх еквіваленти у фінансовій звітності .....	367

<b>Тема 12. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ .....</b>	<b>372</b>
12.1. Визнання та класифікація дебіторської заборгованості .....	372
12.2. Оцінка дебіторської заборгованості .....	376
12.3. Облік контрактних активів .....	382
12.4. Облік резервів очікуваних кредитних збитків .....	383
12.5. Розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості у фінансовій звітності .....	386

<b>Тема 13. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТІВ .....</b>	<b>390</b>
13.1. Визначення та визнання власного капіталу .....	390
13.2. Оцінка та облік капіталу та його інструментів .....	397

13.3. Облік нерозподіленого прибутку і дивідендів .....	414
13.4. Звітність про власний капітал .....	417
13.5. Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності .....	418
13.6. Прибуток на акцію .....	425
<b>Тема 14. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ .....</b>	<b>437</b>
14.1. Визначення та визнання зобов'язань .....	437
14.2. Оцінка кредиторської заборгованості .....	444
14.3. Розкриття інформації про зобов'язання у фінансовій звітності .....	454
14.4. Визначення та визнання забезпечення .....	457
14.5. Оцінка та використання забезпечення .....	465
14.6. Особливості застосування правил визнання та оцінки до окремих забезпечень .....	469
14.7. Розкриття інформації про забезпечення у фінансовій звітності .....	484
<b>Тема 15. ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ .....</b>	<b>489</b>
15.1. Визначення та категорії виплат працівникам .....	489
15.2. Короткострокові виплати працівникам та порядок їх обліку .....	491
15.3. Виплати по закінченні трудової діяльності та порядок їх обліку .....	497
15.4. Інші довгострокові виплати працівникам та порядок їх обліку .....	502
15.5. Виплати при звільненні та порядок їх обліку .....	504
15.6. Розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності .....	508
<b>Тема 16. ОБЛІК ДОХОДІВ .....</b>	<b>513</b>
16.1. Визначення, принципи визнання та оцінки доходу ...	513
16.2. Модель визнання доходу та його оцінка .....	518
16.3. Модифікація контрактів з продажу товарів, виконання робіт або надання послуг .....	535
16.4. Визнання контрактних активів та контрактних зобов'язань та порядок їх обліку .....	540
16.5. Облік гарантій у зв'язку з продажем продукту .....	546

16.6. Облік надання знижок клієнтам .....	549
16.7. Облік інших доходів .....	556
16.8. Розкриття інформації про дохід у фінансовій звітності .....	562
<b>17. ОБЛІК ВИТРАТ .....</b>	<b>571</b>
17.1. Визначення та визнання витрат .....	571
17.2. Класифікація витрат .....	572
17.3. Облік операційних витрат .....	576
17.4. Облік витрат на позики .....	583
17.5. Розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності .....	592
17.6. Облік податку на прибуток .....	593
<b>Рекомендована література .....</b>	<b>612</b>
<b>Додатки .....</b>	<b>615</b>

## ПЕРЕДМОВА

Розвиток глобалізаційних та інтеграційних процесів у світі створює економічні передумови для розробки і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності. В Україні правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності визначає Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Головний законодавчий документ містить норму (стаття 12<sup>1</sup>) про обов'язкове застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) певними вітчизняними підприємствами. Ті підприємства, на які дія цієї норми не поширюється, можуть перейти на МСФЗ у добровільному порядку.

Міжнародні стандарти фінансової звітності представляють собою систему правил і положень зі складання і подання фінансової звітності. МСФЗ налічують уже понад 48-річну історію. Реальне розроблення міжнародних стандартів розпочалося у 1973 році, зі створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку на базі професійних громадських організацій низки країн.

Міжнародні стандарти фінансової звітності є загальновизнаними стандартами у більшості країн світу. Вагомою подією в розвитку МСФЗ стало рішення ЄС прийняти їх як загальноєвропейські. У цілому міжнародні стандарти забезпечують єдине трактування показників фінансової звітності, підготовленої компаніями різних країн. Крім того, МСФЗ має значну перевагу за рахунок наявності інструментів актуалізації облікової вартості активів і зобов'язань. Це дозволяє зацікавленим користувачам оцінювати інформацію відповідно до ринкових умов.

Як свідчить досвід, упровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні має тенденцію до розширення кола підприємств, які їх будуть застосовувати. Тому знання бухгалтерського обліку та розуміння алгоритму складання фінансової звітності за міжнародними стандартами



необхідні для вирішення різних економічних ситуацій на підприємствах в ринкових умовах господарювання, а також підвищують якісний рівень бухгалтерів, зацікавленість українських роботодавців і міжнародних компаній у таких професіоналах.

Постійні зміни чинного законодавства України, потреба підвищення якісного рівня підготовки фахівців облікового напрямку зумовили необхідність видання відповідного підручника. У цьому навчальному виданні розкрито сутність концептуальних засад складання та подання фінансової звітності за вимогами МСФЗ, викладено основні положення визнання та оцінки активів, зобов'язань, власного капіталу, витрат, доходів та фінансових результатів суб'єктів господарювання, порядку їх відображення в системі бухгалтерського обліку з урахуванням чинної нормативно-правової бази України.

Особливістю підручника є те, що його теоретичні та методичні положення доповнено практичними прикладами, які дають змогу краще зрозуміти та засвоїти отриману інформацію. Завдяки шрифтовим виділенням читач може оперативної знайти необхідний матеріал для практичного використання.

Підручник «Облік і звітність за міжнародними стандартами» призначений здобувачам другого (магістерського) рівня вищої освіти денної та заочної форми здобуття освіти зі спеціальності 071 Облік і оподаткування, а також може бути корисним широкому колу фахівців та фахівцям-практикам.

# **Тема 1. МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ, ЇХ РОЗРОБКА ТА ВПРОВАДЖЕННЯ**

- 1.1. Мета та шляхи гармонізації фінансової звітності.
- 1.2. Організація діяльності Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та процес розробки МСФЗ.
- 1.3. Статус МСФЗ та їх застосування.
- 1.4. Способи запровадження МСФЗ.
- 1.5. Особливості запровадження МСФЗ в Україні.

## **1.1. Мета та шляхи гармонізації фінансової звітності**

Свтовий досвід підтверджує, що міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають на даний момент ефективним інструментом підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, яка надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в області управління підприємством і надають значні переваги перед конкурентами. У суб'єктів, які складають звітність за МСФЗ, значно зростає можливість залучити додаткові джерела капіталу та партнерів по бізнесу, які допоможуть забезпечити економічне зростання і процвітання. У свою чергу суб'єкти господарювання, використовуючи МСФЗ, мають доступ до інформації про фінансовий стан потенційних партнерів, що слугує додатковим інструментарієм при їх виборі.

Практика свідчить, що прийняття і використання МСФЗ забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- зниження витрат кожної країни на розробку власних облікових стандартів;

- поглиблення міжнародної кооперації в галузі бухгалтерського обліку;
- однозначне розуміння фінансової звітності та зростання довіри до її показників у всьому світі.

Позитивними сторонами застосування МСФЗ як для суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність, так і для зовнішніх користувачів являються:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими підприємствами, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки запозичення;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації, прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

Отже, 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. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан підприємства. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не тільки для іноземних, але й для національних інвесторів також. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для суб'єктів господарювання всіх секторів економіки України.

Економіка кожної країни має індивідуальні характеристики, що призводить до розбіжностей в обліку та звітності. В той же час розширення міжнародних зв'язків, виникнення світових ринків капіталу, створення міжнародних компаній зумовлюють необхідність впровадження єдиних правил і процедур ведення бухгалтерського (фінансового) обліку та

складання фінансової звітності. Саме тому виникла необхідність розробки таких єдиних облікових правил і процедур.

У післявоєнні роки минулого століття в країнах Західної Європи та США значно активізувались економічні та політичні процеси, які характеризувались швидкими темпами економічного росту та посиленням ролі політичних консультацій у вирішенні найсуттєвіших проблем. Поряд з відродженням національних економік поступово стали набирати розвитку інтеграційні процеси на міжнародному рівні майже в усіх галузях суспільного буття.

Причинами економічної інтеграції були:

- посилення процесів кооперації та спеціалізації на міждержавному рівні;

- посилення еміграційних процесів на міждержавному рівні, що було зумовлено різними темпами розвитку, які супроводжувались високими темпами інфляції, зменшенням робочих місць та високим рівнем безробіття;

- розвиток зовнішньої торгівлі та усунення торгових бар'єрів;

- розвиток національних ринків капіталів та посилення руху вільних капіталів із однієї країни в іншу;

- створення міжнародних транснаціональних компаній (корпорацій), які діяли одночасно в декількох країнах.

Причинами політичної інтеграції слугували:

- нерівномірні темпи розвитку країн Заходу змусили керівництво цих країн проводити спільні зустрічі щодо вирішення найважливіших проблем шляхом поступок та компромісів;

- проблеми безпеки окремої країни не могли бути вирішені зусиллями окремої країни, тому питання забезпечення власної безпеки стало спільною справою всіх країн Заходу щодо створення суспільної системи безпеки.

У свою чергу інтеграційні процеси в країнах Західної Європи об'єктивно вимагали перегляду як законодавства цих країн, так і систем обліку, звітності та статистики. Після створення Європейського Союзу значно активізувались процеси уніфікації та стандартизації законодавства та систем обліку, звітності та статистики європейських країн. Під *гармонізацією*

бухгалтерського обліку розуміють зростання схожості практики ведення бухгалтерського обліку в різних країнах, а під *стандартизацією* – застосування більш суворих і менш розпливчастих правил бухгалтерського обліку. Саме створення міжнародних стандартів є результатом інтеграційних процесів.

«Стандарт» з англійської мови перекладається як норма, зразок. Відносно нормативних документів з бухгалтерського обліку стандарт означає комплекс документально оформлених правил ведення обліку. Кожне з цих правил визначає термінологію, методи, способи, суть обліку при відображенні того чи іншого явища. Під *бухгалтерським стандартом* розуміють стандартні вимоги до методів та процедур ведення бухгалтерського обліку: нарахування амортизації, оцінка запасів, нарахування податків, облік курсових різниць тощо. Стандарти обліку можна поділити на три види: національні, регіональні та міжнародні.

*Національні стандарти* – це нормативи з бухгалтерського обліку, які розробляються кожною країною самостійно для внутрішнього користування.

*Регіональні* – це стандарти бухгалтерського обліку, що діють в певних країнах визначеного регіону.

*Міжнародні* – це стандарти, які розробляються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і рекомендовані до застосування.

## **1.2. Організація діяльності Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та процес розробки МСФЗ**

Органом стандартизації у галузі бухгалтерського обліку було визначено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), який створено 29 червня 1973 року відповідно до угоди, укладеної фаховими організаціями бухгалтерів Австралії, Великої Британії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії. Штаб-квартира розташована в Лондоні.

Початковою метою КМСБО було формулювання, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю та дотриманню їх в усіх країнах. За 27 років своєї діяльності до 2000 р. КМСБО видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО), з них чинними на сьогодні є 29. Більшу частину діючих стандартів переглядали раніше, що сприяло поліпшенню їхньої якості та поширенню. За станом на початок 2020 року для вітчизняних підприємств, які застосовують міжнародні стандарти, були чинними 17 МСФЗ і 25 МСБО, не рахуючи МСФЗ для малих і середніх підприємств (по суті, це стандарт для непублічних компаній).

Через 25 років після створення, у 1997 році КМСБО дійшов до висновку, що для того, щоб і надалі виконувати свою місію ефективно, він повинен знайти спосіб зблизити національні стандарти бухгалтерського обліку та глобальні стандарти бухгалтерського обліку. Для цього КМСБО бачив необхідність змінити свою структуру. У травні 2000 року комітет було перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Остання стала діяти під опікою нового Фонду Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

РМСБО є органом стандартотворення фонду МСФЗ. Фонд МСФЗ в свою чергу є неприбутковою організацією, створеною згідно із законами штату Делавер, США, 8 березня 2001 року. Елементами нової структури є:

1. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board (IASB)) – одноосібно відповідає за розробку МСФЗ та затверджує тлумачення МСФЗ;

2. Фонд МСФЗ (IFRS Foundation) – наглядає за роботою РМСБО, її структурою, стратегією, а також займається збором коштів для забезпечення її діяльності (до 31 березня 2010 року називався Фонд КМСБО);

3. Моніторингова рада (Monitoring Board) – наглядає за роботою опікунів Фонду МСФЗ, бере участь у висуванні кандидатів на опікунів Фонду МСФЗ та їх затвердженні.

4. Комітет з тлумачення МСФЗ (IFRS Interpretations Committee) – розробляє тлумачення МСФЗ для їх подальшого затвердження РМСБО.

5. Дорадча Рада з МСФЗ (IFRS Advisory Council) – надає поради та консультації РМСБО та Фонду МСФЗ.

6. Робочі групи – цільові групи експертів за окремими проектами порядку денного.

Метою діяльності РМСБО є:

– розроблення в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів бухгалтерського обліку, що мають обов’язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності повинна розкриватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків й інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;

– поширення і забезпечення суворого дотримання даних стандартів;

– забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального розв’язання питань бухгалтерського обліку і звітності.

МСБО головним чином визначають методи оцінки та вимоги до подання інформації у фінансових звітах. Тому після реорганізації в 2001 році РМСБО перейменувала стандарти з «Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку» у «Міжнародні стандарти фінансової звітності» – МСФЗ.

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ 1) було затверджено в 2003 році. Він поширювався на фінансову звітність за період, починаючи з 2004 року. Водночас стандарти, випущені до цього, зберігають свою колишню назву (тобто Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку) і будуть замінюватися МСФЗ поступово.

Згідно зі змінами Конституції Фонду МСФЗ введено квотне представництво різних частин світу. Так, відповідно до п.6 Конституції Фонду МСФЗ загальна чисельність опікунів фонду повинна бути 22 особи і мати таке представництво: Азія, Океанія – 6; Європа – 6; Північна Америка – 6; Африка – 1;

Південна Америка – 1; з будь-якої частини світу з умовою збереження загального географічного балансу – 2.

Аналогічно до цього РМСБО згідно з Конституцією повинна складатися із 16 осіб. Квоти географічного представництва такі: Азія, Океанія – 4; Європа – 4; Північна Америка – 4; Африка – 1; Південна Америка – 1; з будь-якої частини світу з умовою збереження загального географічного балансу – 2.

Діяльністю РМСБО керують довірені особи з різних географічних регіонів, які мають різноманітну фахову підготовку. В обов'язки довірених осіб входить:

- призначення членів РМСБО, членів Комітету з тлумачень МСФЗ і членів Дорадчої ради зі стандартів;
- щорічний перегляд стратегії РМСБО та її ефективність;
- щорічне затвердження бюджету РМСБО і визначення основи для фінансування;
- встановлення і перегляд операційних процедур РМСБО, Комітету з тлумачень МСФЗ і Дорадчої ради зі стандартів;
- схвалення змін до Конституції РМСБО.

На сьогодні Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку складається із 15 членів Ради (згідно з Конституцією до середини 2012 року повинно бути 16 осіб), приблизно 70 осіб технічних працівників із 28 країн світу.

З 2001 р. до 2011 р. Раду з МСБО очолював Девід Твіді, апологет бухгалтерської глобалізації. Зараз головою РМСБО є Ганс Хугерворст.

РМСБО несе відповідальність за:

- розроблення та видання Міжнародних стандартів фінансової звітності та їх проектів;
- схвалення тлумачень, розроблених Комітетом з тлумачень МСФЗ.

Рада створює керівні комітети або інші спеціальні дорадчі групи, які надають консультації щодо значних проектів, рішень стосовно порядку денного та робочих пріоритетів.

Для досягнення балансу перспективи та досвіду п'ять членів Ради повинні мати практичний досвід аудиторської діяльності, три члени – досвід складання фінансових звітів, три – як користувачі фінансової звітності, а хоча б один – викладацький



досвід. Сім з п'ятнадцяти членів Ради безпосередньо відповідають за зв'язки з однією чи кількома національними організаціями, які розробляють та затверджують стандарти.

Дорадча Рада з МСФЗ нараховує приблизно 40 членів, а Комітет з тлумачення МСФЗ – 14 членів.

Публікація стандарту, проекту або остаточного варіанту інтерпретації вимагає схвалення з боку восьми (тобто простої більшості) членів Ради.

Процес розробки міжнародних стандартів фінансової звітності полягає в наступному. РМСБО накопичує пропозиції щодо нових тем для розробки МСБО, які надходять від представників Ради, організацій-членів, членів Консультативної групи, інших організацій та окремих осіб. Штатний персонал РМСБО готує перелік запропонованих тем, які розглядаються Радою РМСБО. Після включення теми до робочої програми починається процес розробки стандартів, який звичайно містить шість стадій:

- створення Керівного комітету;
- первісне дослідження;
- проект викладу принципів;
- виклад принципів;
- проект МСФЗ;
- МСФЗ.

З метою розробки стандарту Рада РМСБО створює Керівний комітет, який очолює представник Ради. До складу Комітету звичайно входять представники також інших організацій, які представлені в Раді або у Консультативній групі, або експерти з певних питань.

Керівний комітет здійснює первісне дослідження, в процесі якого:

- визначає всі питання, пов'язані з темою стандарту;
- розглядає застосування Концептуальної основи РМСБО щодо визначених питань;
- вивчає регіональні та національні вимоги та практики щодо облікових підходів, які є доречними.

Розглянувши всі питання, пов'язані з темою стандарту, Керівний комітет може надати Раді відповідну схему стандарту, що розробляється.

Після отримання коментарів Ради Керівний комітет готує та публікує проект викладу принципів, який звичайно містить:

- визначення облікових принципів, які покладено в основу;
- розглянуті альтернативні підходи та причини їх прийняття або відхилення.

Обговорення цього документа звичайно триває три місяці, протягом яких всі зацікавлені сторони можуть надавати коментарі.

У випадку перегляду існуючого МСБО чи МСФЗ Рада може надати вказівку Керівному комітету підготувати його проект для обговорення без попередньої публікації викладу принципів.

Розглянувши коментарі щодо попереднього викладу принципів, Керівний комітет узгоджує та надає Раді для ухвалення остаточний виклад принципів, який є основою для підготовки проекту МСФЗ.

Після цього Керівний комітет готує проект МСФЗ, який після розгляду та ухвалення принаймні 2/3 членами Ради публікується для обговорення.

Протягом періоду обговорення, який триває 1-3 місяці, всі зацікавлені сторони заохочуються до надання коментарів щодо проекту МСФЗ. Після розгляду коментарів Керівний комітет готує проект для перегляду Радою. У разі згоди принаймні 2/3 членів Ради МСФЗ приймається та публікується.

Процес розробки стандартів залежить від складності питань, що розглядаються. Тому Рада може приймати рішення щодо додаткових консультацій або випуску кількох проектів для обговорення до початку розробки МСФЗ.

Така організація розробки МСФЗ забезпечує високу якість стандартів, а залучення зацікавлених осіб до процесу обговорення їх проектів сприяє прийнятності МСФЗ для тих, хто складає фінансові звіти та їх користувачів.

Для розуміння й практичного застосування міжнародних стандартів обліку важливе значення має документ – **Концептуальна основа фінансової звітності**. Вона містить концепції, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення. Однак Концептуальна основа не входить до складу

МСФЗ. Через це в разі виникнення суперечності між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСФЗ. Подальше вдосконалення стандартів сприяє узгодженню МСФЗ з їхньою Концептуальною основою.

З метою оперативного реагування на проблеми практичного застосування стандартів РМСБО видає тлумачення відповідних стандартів та Концептуальної основи фінансової звітності. Тлумачення до МСБО і МСФЗ регулюють окремі питання обліку та фінансової звітності, що, на думку Ради з МСБО, не заслуговують окремого стандарту, тобто, по суті, розкривають специфічні питання застосування певних стандартів. З 1999 р. по 2002 р. було видано 33 тлумачень (інтерпретацій). На сьогодні діє 25 Інтерпретацій (тлумачень).

Тому у широкому сенсі Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності – це стандарти та тлумачення, прийняті РМСБО. Вони включають:

- Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- тлумачення (роз'яснення, інтерпретації), розроблені Постійним комітетом з тлумачень (колишня назва) (SIC);
- тлумачення (роз'яснення, інтерпретації), розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC).

### **1.3. Статус МСФЗ та їх застосування**

У передмові до МСФЗ наголошується, що ні РМСБО, ні фахові організації бухгалтерів не мають повноважень вводити в дію міжнародні угоди або вимагати відповідності національного законодавства положенням Міжнародних стандартів. Отже, МСФЗ не є домінуючими над законодавчими актами, що регулюють складання фінансової звітності у певній країні. Через це впровадження МСФЗ здійснюється передусім зусиллями членів РМСБО на місцях з метою переконання урядів та органів, які встановлюють стандарти та контролюють ринки цінних паперів, представників ділових кіл дотримуватися Міжнародних стандартів при складанні фінансових звітів. Результатом цих

зусиль є сприяння МСФЗ поліпшенню та гармонізації фінансової звітності у світі.

На сьогодні МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку в багатьох країнах світу;
- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні вимоги;
- фондовими біржами та регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО;
- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;
- Світовим банком, який вимагає від позичальників подання фінансової звітності згідно з МСФЗ;
- дедалі більшою кількістю підприємств.

Багато країн або безпосередньо застосовують МСФЗ, або їхні національні стандарти ґрунтуються на МСФЗ.

Більшість положень національних стандартів провідних розвинених країн (США, Великої Британії, Канади, Німеччини, Японії), що мають автономні стандарти, збігаються з МСФЗ.

МСФЗ є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти (Китай та інші країни Азії, Центральної Європи, СНД).

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності є найвизнаними у світі. Понад 150 країн вимагають або дозволяють їх застосування. Процес їх розробки, схвалення свідчать про те, що вони є найдемократичнішими, оскільки враховують національні інтереси кожної держави.

Міжнародні стандарти фінансової звітності прийняті багатьма фондовими біржами, в тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконзькою, Цюрихською. На деяких фондових біржах (Нью-Йоркській, Йоганнесбурській) дозволяється подання фінансової звітності згідно з МСБО, але вимагається також її узгодження з місцевими стандартами. Проте ще не дозволяють застосовувати МСБО фондові біржі Бразилії, Канади, Індонезії, Ірану, Ізраїлю, Ямайки, Мексики, Нової Зеландії, Тайваню тощо. Понад 70 фондових

бірж із 50 країн світу визнали МСФЗ як такі, що відповідають вимогам фондового ринку.

При цьому зростає підтримка МСФЗ з боку впливових міжнародних організацій (Європейська комісія, Міжнародна організація комісій з цінних паперів, Базельський комітет банківського нагляду та ін.). Усе це свідчить про наявність тенденції, яка полягає в тому, що МСФЗ стають обов'язковою умовою обігу цінних паперів на світових фондових ринках.

Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі. В Україні МСБО та МСФЗ являються базовими документами, на основі яких розроблені власні національні стандарти.

#### **1.4. Способи запровадження МСФЗ**

Кожна країна по своєму переходить на МСФЗ. Деякі країни застосовують підхід «без доопрацювання» (Австралія, Ізраїль, Канада, Південна Африка), деякі розроблять національні стандарти на основі МСФЗ (Україна до 01.01.2012 р.), деякі «схвалюють» МСФЗ, дають згоду на використання кожного стандарту у своїй юрисдикції (ЄС), деякі дозволяють опційне застосування.

Загальний перелік підходів до запровадження МСФЗ є таким:

- повне прийняття;
- опційне застосування;
- схвалення;
- адаптація;
- національні стандарти не пов'язані з МСФЗ.

У випадку *повного прийняття* країна фактично повністю довіряє процесу створення стандартів МСБО та приймає його. Як для консолідованої фінансової звітності, так і для простої фінансової звітності, незалежно від розмірів підприємств, та того факту чи котуються їх акції на біржі національний регулятор (наприклад, в Австралії – Рада зі стандартів обліку Австралії (AASB) виконує, головним чином, дослідницьку роботу.

При *опційному застосуванні* національний регулятор довіряє процесові створення стандартів РМСБО частково. Водночас національний регулятор повинен підтримувати у належному стані локальні стандарти. Часто такі локальні стандарти майже повністю конвергуються з МСФЗ. Опційне застосування передбачає надання компаніям права самим обирати за якими стандартами звітувати: міжнародними чи локальними. Такий варіант обирають країни зі значним внутрішнім ринком.

Прийняття через *процес схвалення* – надзвичайно громіздкий метод використання МСФЗ. Він застосовується в ЄС. Директиви ЄС вимагають для компаній, що складають консолідовану фінансову звітність використовувати «схвалені» версії МСФЗ. В результаті процесу схвалення дата набуття чинності схвалених МСФЗ часто відрізняється від дати набуття чинності МСФЗ, виданих РМСБО, до того ж деякі положення окремих стандартів можуть бути видалені, в результаті в ЄС застосовуються не МСФЗ, а «МСФЗ, схвалені до використання в ЄС».

Деякі країни йдуть по шляху *адаптації*, замість повного прийняття МСФЗ. Національний регулятор розробляє локальні стандарти на основі МСФЗ. Він стежить за тим, що робить РМСБО та адаптує її стандарти під конкретні потреби своїх власних країн. Ніхто не знає точно наскільки ці стандарти відповідають МСФЗ. Тому в такому випадку використання формулювання стосовно фінансової інформації «підготовлена відповідно до МСФЗ» по підприємству є неясним, переконаним і може спотворити інформацію.

## **1.5. Особливості запровадження МСФЗ в Україні**

Прийняття і використання МСФЗ є нагальною потребою державотворення України, входження її в цивілізований світ.

Україна ще з набуттям незалежності обрала стратегічним напрямом розвитку правовідносин у сфері бухгалтерського обліку застосування міжнародних стандартів. Перші рішення відносно реформування бухгалтерського обліку були прийняті в 1992 р. Указом Президента України «Про перехід України до

загальноприйнятої в міжнародній практиці системи обліку та статистики», а в 1993 р. була схвалена Кабінетом Міністрів України Державна програма переходу України на міжнародну систему обліку та статистики (постанова № 326 від 04.05.1993 р.). Проте, безпосереднє освоєння нової облікової системи розпочалось із затвердження Постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28.10.1998 р. Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Головною метою реформування бухгалтерського обліку та звітності згідно з програмою було наближення національної системи бухгалтерського обліку і звітності до реалій ринкової економіки та міжнародних стандартів фінансової звітності. У результаті реформи обліку передбачалось: одержати обґрунтовану фінансову звітність, яка базується на даних бухгалтерського обліку і дає можливість приймати правильні рішення; зробити бухгалтерський облік і фінансову звітність «прозорими», тобто доступними і зрозумілими для всіх зацікавлених користувачів; залучити в країну іноземні інвестиції та кредитні ресурси.

На виконання цієї програми було проведено велику роботу по створенню нормативно-правової бази, яка адаптована до конкретних умов господарювання та інституціонального середовища України. Зокрема, протягом 1999-2003 рр. прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», затверджено перші Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО), новий План рахунків бухгалтерського обліку, Методичні рекомендації з обліку окремих об'єктів бухгалтерського обліку, розроблено облікові регістри тощо. Тобто, Україна пішла по шляху розробки вітчизняних П(С)БО, які не суперечать міжнародним стандартам, і адаптувала ці стандарти до економіко-правового середовища і ринкових відносин країни, замість повного їх прийняття.

Наступним кроком стало ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. №911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, метою якої є вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог міжнародних стандартів та законодавства Європейського Союзу.

Національні П(С)БО, хоч і ґрунтуються на міжнародних стандартах, проте мають суттєві відмінності від останніх і не тотожні їм (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Основні відмінності НП(С)БО і МСФЗ

Критерії порівняння	НП(С)БО	МСФЗ
Регламентована форма звітів	Існує (з нумерацією рядків і переліком додатково внесених рядків)	Такої немає. Форма вільна. Є тільки перелік мінімальних рядків, що підлягають розкриттю (МСБО 1)
Свобода в назві рядків звітності	Її немає. Всі регламентовані НП(С)БО 1	МСБО 1 допускає використання близьких термінів. Основний критерій – це їх зрозумілість
Роздвоєння звіту про сукупний дохід	Звіт єдиний – форма №2	Можливість подачі як двох різних звітів: звіту про прибутки і збитки та звіту про сукупний дохід
Вибір порядку розташування рядів в балансі	Відсутній	Можлива горизонтальна, вертикальна подача звіту про фінансовий стан, розташування рядків в порядку зростання або зменшення ліквідності. Для фінансових компаній розділи оборотних і необоротних активів можна не виділяти
Класифікація витрат у звіті про прибутки і збитки	Регламентована: в першому розділі функціональний підхід, в третьому розділі – за економічно суттю витрат	Можливість вибору: функціональний або за економічною суттю



Можливість об'єднання рядків звітності	Відсутня	Можливо. Головний критерій – істотність. Можна об'єднувати, наприклад, витрати на збут та адміністративні витрати, рядки дебіторської заборгованості, не виділяти залишкову вартість основних засобів та ін.
Можливість згортати рядки звітності	Відсутня	Присутня, якщо це не вважається істотним. Реалізація основних засобів та інших необоротних активів відображає тільки прибуток або збиток за операції (а не окремо доходи або витрати), згортаються доходи і витрати за курсовими різницями
Класифікація основних засобів, запасів і т.п.	Має регламентований характер (тобто тільки так і не інакше)	Має ілюстративний характер. Підприємство самостійно визначає класифікаційні групи на основі принципу суттєвості. Наприклад, можлива подача нематеріальних активів у балансі кількома рядками: придбані торгові марки, розроблене програмне забезпечення, патенти і т.п. Це саме можна сказати про основні засоби
Перерахування допустимих методів амортизації, нарахування резервів сумнівних	Присутній як перерахування, так і опис цих методів і порядку їх застосування	Якщо є опис методів (наприклад, запаси і їх списання, амортизація), то немає детального їх опису та застосування. Метод нарахування резервів сумнівних

боргів, методів списання запасів і т.п.		боргів взагалі відсутній (хоча таке поняття в понятті фінансових інструментів існує)
Класифікація деяких доходів і витрат	Нарахування резерву сумнівних боргів – інші операційні витрати	Нарахування резерву сумнівних боргів облік фінансових інструментів вимагає класифікувати як витрати на збут
Пріоритет в судженнях	Пріоритет на правила	Пріоритет віддається професійному судженню і дотриманню такої якості фінансової інформації як істотність

Запровадження в Україні в «чистому вигляді» міжнародних стандартів фінансової звітності було на часі і здійснювалося поетапно. У цілому МСФЗ в країні на сьогодні застосовують як в обов'язковому порядку, так і на добровільних засадах.

Обов'язковим застосування МСФЗ в Україні є для:

- банків (із 01.01.2011 р.);
- публічних акціонерних товариств, страхових компаній (із 01.01.2012 р.);
- підприємств, які надають фінансові послуги, крім страхування і пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010), та недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) (із 01.01.2013 р.);
- підприємств, які здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010) (із 01.01.2014 р.);
- кредитних спілок, підприємств, які здійснюють діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) (із 01.01.2015 р.).

Підписавши у березні 2014 року Угоду про асоціацію між Європейським Союзом та Україною, наша держава взяла на себе цілу низку зобов'язань, у тому числі щодо гармонізації

законодавства, що регулює підприємницьку діяльність. Стаття 387 Угоди передбачає подальшу реформу бухгалтерського обліку та аудиту з переходом на міжнародні стандарти. Саме вимоги, зазначені в Додатку XXXV до Угоди, стали основою для прийняття нової редакції Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. Останній установлює принципово іншу структуру та філософію розбудови системи незалежного фінансового аудиту в Україні.

Відповідно до ч. 2 ст. 121 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Постанови Кабінету міністрів України «Про внесення змін до Порядку подання фінансової звітності» від 11.07.2018 р. № 547 з 1 січня 2018 року оновлено критерії підприємств, що зобов'язані готувати фінансову звітність за МСФЗ. Перейти на звітування за міжнародними стандартами обов'язково мають: підприємства, що становлять суспільний інтерес (емітенти цінних паперів, допущених до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім фінустанов і недержавних пенсійних фондів, що є мікропідприємствами та малими підприємствами) і великі підприємства; публічні акціонерні товариства; підприємства, які провадять діяльність із видобутку корисних копалин загальнодержавного значення (табл. 1.2). Перелік корисних копалин наведено у спільному листі МФУ і Держстату України від 14.03.2018 р. № 35230-06-5/6959, № 04.3-07/22-18.

Таблиця 1.2

Підприємства України, які зобов'язані застосовувати МСФЗ

Назва	Характеристика
Публічні акціонерні товариства	–
Інші емітенти цінних паперів	Якщо їхні цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо них здійснено публічну пропозицію
Банки	–
Страховики	–
Кредитні спілки	–

Підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення	Перелік корисних копалин загальнодержавного значення затверджено Постановою КМУ від 12.12.1994 р. № 827. При цьому міськводоканали не зобов'язані переходити на МСФЗ: хоча підземні та поверхневі води є у переліку корисних копалин загальнодержавного значення, відбір води не вважається видобутком
Підприємства, які провадять господарську діяльність за окремими видами фінансової діяльності	Види такої діяльності за КВЕД ДК 009:2010: – недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3); – надання інших фінансових послуг (розділ 64); – допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг (розділ 66, крім підрозділу 66.2)
Великі підприємства	Незалежно від сфери діяльності відповідають щонайменше двом критеріям з таких: – балансова вартість активів – понад 20 млн євро; – чистий дохід від реалізації – понад 40 млн євро; – середня кількість працівників – понад 250 осіб

Підприємства з числа наведених вище зобов'язані також готувати консолідовану фінансову звітність, якщо вони контролюють інші підприємства відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». При цьому є виняток: якщо, наприклад, невелика страхова компанія має одне чи більше дочірніх підприємств, але їх сукупні показники не перевищують критерії віднесення до середніх суб'єктів господарювання (активи до 4 млн євро, виручка до 8 млн євро, персонал до 50 осіб), консолідовану фінансову звітність за МСФЗ їм можна не готувати.

Підприємства, які не відповідають зазначеним вище критеріям, можуть продовжувати вести облік та готувати фінансову звітність за національними положеннями

(стандартами) бухгалтерського обліку або добровільно перейти на застосування міжнародних стандартів, якщо такий перехід відповідає стратегії розвитку підприємства (вихід на міжнародні ринки, залучення інвестицій тощо).

Світова практика свідчить, що обов'язковість МСФЗ-звітності може бути поширена, наприклад, на всі підприємства суспільного інтересу або підприємства з державною часткою в статутному капіталі.

Решта підприємств, крім перелічених вище, можуть застосовувати МСФЗ на добровільних засадах згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Під час складання фінансової звітності за МСФЗ таким підприємствам не потрібно додатково складати фінансову звітність за НП(С)БО.

Практика показує, що з кожним роком кількість українських підприємств, які добровільно застосовують МСФЗ, збільшується. Більшість підприємств прийняло таке рішення на вимоги власників (як правило, закордонних), з метою отримання кредитів у закордонних банках, через значні обсяги зовнішньоекономічної діяльності тощо.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» **міжнародні стандарти фінансової звітності** – це прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності. Для формування фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, якщо вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України. Це означає, що чинними для вітчизняних суб'єктів господарювання є тільки ті із затверджених МСФЗ, які перекладені українською мовою і розміщені на веб-сайті Міністерства фінансів України. Тобто, може скластися ситуація, коли деякі діючі МСФЗ на даний момент часу є тільки в англійській версії і вони не можуть поки що використовуватися вітчизняними підприємствами.

В контексті євроінтеграції України необхідно зазначити, що країни ЄС використовують МСФЗ не в чистому вигляді, а тільки після схвалення Єврокомісією. Прийняті МСФЗ публікуються на кожній офіційній мові членів ЄС у вигляді

Регламенту Комісії в Офіційному віснику ЄС. Тому МСФЗ, схвалені ЄС, і МСФЗ, прийняті РМСБО, можуть не співпадати. Це може бути наслідком того, що в результаті процесу схвалення дата набуття чинності схвалених МСФЗ часто відрізняється від дати набуття чинності МСФЗ, виданих РМСБО. До того ж деякі положення окремих стандартів можуть бути видалені, в результаті в ЄС застосовуються не МСФЗ, а «МСФЗ, схвалені до використання в ЄС». Тобто, існують різні версії МСФЗ: англomовний оригінал з Лондону, україномовний переклад, і МСФЗ, прийняті Єврокомісією. Слід відзначити, що англomовний оригінал не завжди найбільш доцільний, якщо вітчизняний бізнес орієнтований на співпрацю з бізнесом країн-членів ЄС. Для внутрішньодержавних цілей доцільніше використовувати версії МСФЗ з сайту Міністерства фінансів України. Суб'єкту господарювання слід обов'язково у примітках до фінансової звітності розкрити, якою саме версією МСФЗ користувалося підприємство.

Крім того, до уваги необхідно брати те, що МСФЗ перебувають у стані трансформації, і за міжнародними правилами при складанні звітності необхідно враховувати положення тих стандартів, які тільки готуються до опублікування і ще не набрали чинності. Необхідно запровадити на стабільній основі процес перекладу не тільки останніх змін, але й проєктів до МСФЗ. Отже, звітність, складена за МСФЗ, оприлюдненими на сайті МФУ, якщо вони не будуть актуальними на звітну дату, не вважатиметься звітністю, складеною за нормами міжнародних стандартів.

Є також проблеми у тонкощах перекладу міжнародних стандартів з англійської мови на державну, через що може постраждати якість та своєчасність перекладу, оприлюднення та застосування МСФЗ в Україні.

Міжнародні стандарти фінансової звітності глобально розробляються та затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку при Міжнародній федерації бухгалтерів. Україну в Міжнародній федерації бухгалтерів представляє її дійсний член – Всеукраїнська громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів

України» (ФПБАУ), яка уповноважена робити офіційний переклад стандартів українською мовою.

Замовником перекладу МСФЗ протягом останніх років є Міністерство фінансів України, яке є найбільшим розпорядником бюджетних коштів в Україні. На виконання функцій держави в Україні щороку виділяються сотні мільярдів гривень. При цьому офіційний переклад МСФЗ обсягом близько 3 тисяч друкованих сторінок із щорічними змінами та оновленнями до 2017 року виконувався виключно за кошти благодійних та річних внесків членів ФПБАУ. І лише у 2017 році на часткову компенсацію витрат з перекладу було виділено 35 тис. грн бюджетних коштів.

Брак фінансування (річний бюджет ФПБАУ не дотягує і до мільйона гривень), ускладнена процедура оприлюднення (після перекладу стандарти вичитують у МФУ, НБУ, а потім проводиться експертиза у Міжнародній федерації бухгалтерів, потім знову МФУ) та брак висококваліфікованих професіоналів з МСФЗ (перекладачів, викладачів і аудиторів з головними бухгалтерами, податківців) призводить до низки технічних проблем, пов'язаних з їх застосуванням, а саме:

- стандарти перекладаються несвоєчасно;
- у тексті самих стандартів трапляються варіації перекладу одних і тих самих термінів. Зокрема, *Other comprehensive income* перекладається в одних стандартах як *Інший сукупний дохід*, в інших – *Інший сукупний прибуток*. Трапляються і смислові неточності;
- певна частина головних бухгалтерів, аудиторів та представників контролюючих органів мають невисокий рівень обізнаності з МСФЗ. Як наслідок, втрачається прозорість та підвищення довіри до фінансової інформації суб'єктів господарювання.

Усі ці проблеми призводять до вільного трактування міжнародних стандартів фінансової звітності як бухгалтерами-практиками, так і представниками контролюючих органів, до виникнення конфліктних ситуацій, оформлення скарг та судових позовів на рішення ДФС.

Особливістю запровадження міжнародних стандартів в Україні є також те, що вітчизняні суб'єкти господарювання мають складати фінансову звітність за формами, які передбачені для

підприємств, які ведуть облік за національними стандартами. Відповідні форми встановлено наказами Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73 та від 27.06.2013 р. № 628. Їх мають застосовувати й ті підприємства, які складають фінансову звітність за МСФЗ. Проте використання вказаних форм не завжди задовольняє вимоги, які висувають до фінансової звітності МСФЗ. Форми фінансової звітності, встановлені НП(С)БО, досить деталізовані порівняно з вимогами МСФЗ, та містять деякі статті, які не подаються у МСФЗ-звітах, і не мають тих статей, які обов'язкові відповідно до міжнародного формату. Тому бухгалтерам підприємств варто самостійно реструктуризувати форми українських звітів, внести до них коригування.

За потреби задоволення вимог МСФЗ підприємство може змінювати форми фінансової звітності, установлені Міністерством фінансів України, але лише через подання в цих формах додаткової інформації. Зміни, які скорочують обсяг відомостей в указаних формах, не відповідатимуть меті складання фінансової звітності – надання користувачам достовірної інформації.

Підприємства, які ведуть облік і складають фінансову звітність за МСФЗ, повинні застосовувати План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. №1591. Цей план рахунків не має субрахунків, на відміну від Плану рахунків, затвердженого наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291. Підприємства повинні самостійно передбачити за потреби систему субрахунків до відповідних рахунків з типового плану рахунків. Вони можуть використовувати план рахунків, який затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. №291 та Інструкцію до його застосування.

Звітність за МСФЗ для цілей подачі у Держстатистику та ДПС донедавна складалася на звичайних бланках з українського стандарту НП(С)БО 1, у яких у спеціальному полі проставлялася позначка про те, що звітність складена за міжнародними, а не національними стандартами. Таку звітність не можна вважати повноцінною МСФЗ-звітністю, так як МСФЗ не передбачають



ніяких стандартних бланків щодо подачі звітності. За такого «національного» підходу порушується принцип суттєвості щодо подання даних у МСФЗ-звітах. За Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» МСФЗ-звітність має складатися та подаватися у держоргани в електронній формі на основі таксономії (ч. 6 ст. 11, ч. 5 ст. 12-1 Закону про бухоблік).

З 1 січня 2020 року складання і подача фінансової звітності за таксономією у форматі XBRL стає обов'язковим для всіх МСФЗ-зобов'язаних. XBRL (eXtensible Business Reporting Language) є міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному вигляді. Цей формат так широко поширений в світі тому, що дозволяє опрацьовувати великі обсяги якісних та кількісних показників. Він базується на метаданих, викладених в таксономіях, і описаних взаємозв'язках між поняттями. Таксономія UA XBRL МСФЗ – таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності в Україні, затверджена Міністерством фінансів України, яка адаптована до особливостей складання фінансової звітності в Україні та включає в себе також звіт аудитора і звіт про управління.

*Таксономія* – це затверджена класифікація можливих рядків у фінансовій звітності, яка потім кодифікується у формат XBRL. Слід враховувати, що таксономія МСФЗ – це не лише перелік статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Ці статті та показники взаємопов'язані, об'єднані так званими «тегами». Тобто розкриваючи один показник, наприклад, у Звіті про зміни у власному капіталі, необхідно розкрити цей показник в інших звітах та примітках таким чином, щоб всі розкриття узгоджувалися між собою. Саме це і є найскладнішим та потребуючим особливо уваги з боку компаній.

Ознайомитися з перекладом українською мовою таксономії МСФЗ можна на сайті Міністерства фінансів (наказ МФУ від 25.10.2019 р. № 452). Звітність за МСФЗ за таксономією подається за принципом єдиного вікна – одночасно до всіх держорганів і в єдиному форматі. Необхідну інформацію для складання й подання МСФЗ-звітності у форматі XBRL можна

знайти на сайтах відповідних національних регуляторів: Нацкомісії з цінних паперів і фондового ринку (НКЦПФР таксономія); Нацкомісії з ринків фінансових послуг (Нацкомфінпослуг таксономія).

Важливою особливістю МСФЗ-звітності є те, що вона здебільшого ґрунтується на професійному судженні та оцінках, ніж на точних даних. Тому вітчизняним бухгалтерам нелегко прийняти такий підхід при переході на складання фінансової звітності за МСФЗ.

Метою МСФЗ є перш за все визначення основ формування й подання фінансової звітності для зрозумілості та порівнянності її показників у різних країнах світу. Внаслідок майже повної відсутності у МСФЗ розкриття методики та техніки обліку підвищується варіативність підходів щодо їх впровадження в різних країнах. Отже, зростає значення вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, виникає необхідність розробки додаткового нормативного забезпечення. Це в деякій мірі гальмує перехід на міжнародні стандарти.

Фінансова звітність за вимогами МСФЗ базується на фактах і дійсному стані речей, а не є «автоматичним» наслідком облікових процедур. Національною особливістю бухгалтерського обліку є суворий документалізм всього облікового процесу і складання фінансової звітності. Подолати це можливо тільки змінивши роль, статус бухгалтера на підприємстві та рівень його кваліфікації.

Найбільш затребуваними в Україні МСФЗ є на страховому та банківському ринках. Звітність у міжнародному форматі складають всі фінансові установи з іноземним капіталом, банки, які залучають зовнішні позики. За підрахунками експертів міжнародні стандарти вже застосовують близько половини вітчизняних банків та 10-15% страхових компаній.

Фінансова звітність за МСФЗ стала однією з необхідних умов виходу на міжнародні ринки фінансового капіталу, так як дозволяє:

– залучати інвестиції через свою прозорість міжнародним гравцям;

– зменшувати вартість залученого капіталу (не потрібно робити зайві процедури аналізу, порівняння та перекладу звітності під зрозумілі для інвестора стандарти);

– збільшити міжнародні інвестиції;

– полегшувати стандартизацію інформаційних систем ведення обліку;

– аудит за МСФЗ робити більш ефективним через взаємозв'язок стандартів МСФЗ і Міжнародних стандартів аудиту (МСА), єдиного розуміння цілей фінансової звітності.

Основними перевагами Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є:

– чітко визначений майновий стан власників підприємства;

– облік здійснюється не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, він дозволяє контролювати виконання підприємством зобов'язань, наявність і рух майна, ефективність використання матеріальних і фінансових ресурсів;

– дозволяє здійснювати ефективний фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;

– дає можливість реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;

– фінансова звітність, яка підготовлена за МСБО та МСФЗ, є доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів.

#### *Список використаних джерел по темі 1:*

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. станом на 14.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

2. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів : затв. Постановою Кабінету Міністрів України №1706 від 28.10.1998 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-p#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

4. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. станом на 23.07.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

5. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. станом на 03.08.2018 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

6. Пасько О. В. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/rada-z-mizhnarodnih-standartiv-buhgalterskogo-obliku-yak-klyuchoviy-sub-ekt-globalnogo-upravlinnya-v-sferi-obliku-problema-legitimnosti.html> (дата звернення: 15.03.2021).

7. Національні особливості переходу на МСФЗ та їх вплив на оподаткування. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/september/issue-77/article-39538.html> (дата звернення: 15.03.2021).

8. Чудовець Віталій. Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Економіст*. №12, грудень 2012 р. С. 64-63. URL: <http://terraudit.com.ua/wp-content/uploads/2016/08/Науково-практичні-проблеми-впровадження-міжнародних-стандартів-фінансової-звітності-в-Україні.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

9. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник. Київ : Лібра, 2001. 840 с. С. 9-22.

10. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с. С. 3-13.

11. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 368 с. С. 22-33.

12. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 09.12.2011 р. № 1591. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

13. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://buhgalter911.com/uk/normativnaya-baza/instr-plan-rah/plan-rah/instrukciya-pro-zastosuvannya-1021038.html> (дата звернення: 15.03.2021).
14. Пасько О. В. Роль національних регуляторів бухгалтерського обліку в сучасному світі. *Облік і фінанси АПК*. 2011. № 3. С. 38-46.

### **Перелік питань для самоконтролю**

1. *Визначте переваги використання МСФЗ компаніями.*
2. *Обґрунтуйте необхідність розробки єдиних правил і процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності в історичному ракурсі.*
3. *Що розуміють під бухгалтерським стандартом?*
4. *Які види стандартів бухгалтерського обліку можна виділити?*
5. *Назвіть орган стандартизації у галузі бухгалтерського обліку в міжнародному масштабі.*
6. *Охарактеризуйте діяльність КМСБО.*
7. *Розкрийте мету, склад та порядок діяльності РМСБО.*
8. *Що собою представляють у широкому сенсі міжнародні стандарти бухгалтерського обліку?*
9. *Назвіть стадії розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.*
10. *Розкрийте порядок ухвалення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.*
11. *Визначте статус МСФЗ та охарактеризуйте їх поширення у світі.*
12. *Які способи запровадження МСФЗ існують у світі?*
13. *Розкрийте особливості запровадження МСФЗ в Україні.*
14. *Що таке таксономія фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності?*
15. *Перелічте основні переваги використання МСФЗ для вітчизняних підприємств.*

## **Тема 2. ПЕРШЕ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ**

- 2.1. Мета Концептуальної основи фінансової звітності.
- 2.2. Сфера застосування Концептуальної основи фінансової звітності.
- 2.3. Рівні ієрархії справедливої вартості.
- 2.4. Перше застосування МСФЗ.
- 2.5. Процедури переходу до МСФЗ.
- 2.6. Облікова політика за МСФЗ.

### **2.1. Мета та застосування Концептуальної основи фінансової звітності**

Фінансові звіти складаються багатьма суб'єктами господарювання і надаються зовнішнім користувачам у різних країнах світу. І хоча такі фінансові звіти можуть виглядати подібними, вони відрізняються один від одного через соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній окремій країні. Крім того, при встановленні національних вимог беруться до уваги потреби різних користувачів фінансових звітів.

Фінансові звіти у своїй більшості складаються відповідно до моделі бухгалтерського обліку, яка базується на очікуваному відшкодуванні історичної собівартості та на концепції збереження номінального фінансового капіталу. Інші моделі й концепції можуть виявитися більш відповідними меті надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень, проте консенсусу щодо змін нині не досягнуто. Тому Концептуальна основа фінансової звітності була розроблена з метою використання в умовах існування різних моделей бухгалтерського обліку та концепцій капіталу і його збереження.

Концептуальна основа фінансової звітності була прийнята РМСБО у вересні 2010 р. Вона містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам.

Метою Концептуальної основи фінансової звітності є:

- а) допомагати Раді з МСБО в розробці майбутніх МСФЗ та в перегляді існуючих МСФЗ;

б) допомагати Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;

в) допомагати національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;

г) допомагати особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;

г) допомагати аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;

д) допомагати користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ;

е) надавати інформацію тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про її підходи у формулюванні МСФЗ.

Концептуальна основа фінансової звітності не є МСФЗ і, відповідно, не визначає стандарти для певної оцінки або розкриття інформації. Ніщо в Концептуальній основі не спростовує жодного конкретного МСФЗ. Концептуальна основа фінансової звітності служить базисом для їх розробки, ставлячи за мету забезпечити спільність підходів і концепцій.

Рада з МСБО визнає, що в деяких випадках можливі суперечності між Концептуальною основою фінансової звітності та окремим МСФЗ. В разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими і переважають вимоги Концептуальної основи фінансової звітності. Але, оскільки Рада керуватиметься Концептуальною основою при розробці майбутніх і при перегляді існуючих стандартів, кількість випадків виникнення суперечності між Концептуальною основою та МСФЗ з часом зменшуватиметься.

## 2.2. Сфера застосування Концептуальної основи фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності не є обліковим стандартом і не містить обов'язкові вимоги і конкретні рекомендації. В ній розкривається основна філософія МСФЗ, яка ґрунтується на принципах: сформована мета фінансової звітності, розглянуті якісні характеристики, які визначають корисність інформації фінансової звітності; наведені правила визнання і методи оцінки елементів фінансової звітності, дано поняття капіталу і концепції капіталу. Всі визначення, що містяться у принципах, повторяються в конкретних стандартах, але в деталізованому вигляді і в контексті тематики, якій присвячений відповідний стандарт. Якщо будь-які питання не регламентуються конкретним стандартом, то для відповіді на ці питання необхідно керуватися принципами. Однак у випадку наявності протиріч положень і Концептуальної основи необхідно використовувати положення стандарту.

Концептуальна основа фінансової звітності охоплює:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах;
- в) визначення, визнання та оцінку елементів, з яких складаються фінансові звіти;
- г) концепції капіталу та концепції збереження капіталу.

*Мета фінансової звітності загального призначення* – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання. Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів. До кола користувачів МСФЗ-звітності Концептуальна основа не включає власників, співробітників, державні, регуляторні та контролюючі органи. Причина цього – доступність отримання додаткової інформації названими користувачами за вимогою. А МСФЗ-звітність



призначено саме для тих користувачів, які за своїм статусом не можуть вимагати надання їм якоїсь додаткової інформації, окрім фінансової звітності. Тому вони змушені покладатися виключно на загальнодоступну фінансову звітність, у результаті чого й стають її першочерговими користувачами.

Для того, щоб фінансова інформація була корисною, вона повинна бути доречною та правдиво подавати те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, є вчасною та зрозумілою.

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками. Ці основні класи мають назву «елементи фінансових звітів». *Елементами*, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання та власний капітал. Вони визначаються так:

а) **актив** – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання;

б) **зобов'язання** – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди;

в) **власний капітал** – це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання. Потенціал може бути продуктивним, тобто частиною операційної діяльності суб'єкта господарювання. Він може набирати також форми конвертованості у грошові кошти або їх еквіваленти або спроможності зменшувати відтік грошових коштів, наприклад, коли альтернативний виробничий процес зменшує витрати на виробництво.

Суб'єкт господарювання звичайно використовує свої активи для виробництва товарів або надання послуг, які здатні задовольнити бажання чи потреби споживачів; оскільки ці товари або послуги можуть задовольнити бажання або потреби, споживачі готові платити за них, а отже, сприяти надходженню грошових коштів до суб'єкта господарювання. Грошові кошти самі надають послуги суб'єктові господарювання, оскільки вони керують усіма іншими ресурсами.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, можуть надходити до суб'єкта господарювання різними шляхами. Наприклад, актив можна:

а) використовувати окремо або разом з іншими активами у виробництві товарів чи наданні послуг, призначених для реалізації суб'єктом господарювання;

б) обміняти на інші активи;

в) використати для погашення заборгованості;

г) розподілити між власниками суб'єкта господарювання.

Активи суб'єкта господарювання є результатом минулих операцій або інших подій. Суб'єкти господарювання, як правило, отримують активи шляхом їх придбання або виробництва; проте інші операції або події також генерують активи. Наприклад, майно, яке суб'єкт господарювання одержав від держави як частину програми на підтримку економічного розвитку певного регіону або розвідування корисних копалин. Операції або події, що очікуються в майбутньому, не приводять до появи активів; тому, наприклад, намір придбати запаси не відповідає визначенню активів.

Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати. Елементи доходу та витрат визначаються так:

а) **дохід** – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

б) **витрати** – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення

власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Звіт про зміни у фінансовому стані, як правило, відображає елементи звіту про прибутки та збитки, а також зміни в елементах балансу; відповідно, Концептуальна основа не визначає елементів, притаманних винятково цьому звітові.

*Визнання* є процесом включення до балансу або до звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента. *Визнання* передбачає словесний опис статті та грошову суму із включенням цієї суми до підсумків балансу та звіту про прибутки та збитки. Статті, які відповідають критеріям визнання, мають відобразитися у балансі та звіті про прибутки та збитки. Стаття, яка відповідає визначенню елемента, має бути визнана, якщо:

а) є ймовірність надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею;

б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити.

У фінансових звітах використовують кілька різних основ оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях. Вони включають:

а) *історичну собівартість*. Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання. Зобов'язання відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або, за деяких інших обставин (наприклад, податків на прибуток), за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності;

б) *поточну собівартість*. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б сплачена в разі придбання такого самого або еквівалентного активу на поточний момент. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент;

в) *вартість реалізації (погашення)*. Активи відображаються за сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації. Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності;

г) *теперішню вартість*. Активи відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутніх чистих надходжень грошових коштів, що їх, як очікується, має генерувати стаття під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності.

Основою оцінки, яку найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки.

Міжнародні стандарти дуже часто оперують поняттям справедливої вартості. Яку вартість вважати справедливою та коли її застосовувати визначає Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» (МСФЗ 13). Згідно з цим стандартом **справедлива вартість** розуміється як ціна, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Оцінка справедливої вартості – це оцінка конкретного актива або зобов'язання. Тому, оцінюючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання має брати до уваги ті характеристики актива або зобов'язання, які учасники ринку взяли б до уваги, визначаючи ціну актива або зобов'язання на дату оцінки. До таких характеристик належать, наприклад, такі:

- а) стан та місце розташування актива;
- б) обмеження, якщо вони є, на продаж або використання актива.

Справедлива вартість – це ринкова оцінка, а не оцінка з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Для деяких

активів та зобов'язань може бути ринкова інформація або ринкові операції, інформація про які є відкритою. Для інших активів та зобов'язань може не бути ринкової інформації або ринкових операцій, інформація про які є відкритою. Проте мета оцінки справедливої вартості в обох випадках однакова – визначити ціну, за якою відбувалася б *звичайна операція* продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов (тобто, *вихідну ціну* на дату оцінки з точки зору учасника ринку, який утримує актив або має зобов'язання).

Якщо ціна на ідентичний актив або зобов'язання не є відкритою, суб'єкт господарювання оцінює справедливу вартість, користуючись іншим методом оцінювання, який максимізує використання відповідних *відкритих вхідних даних* та мінімізує використання *закритих вхідних даних*. Оскільки справедлива вартість – це оцінка на основі даних ринку, то її оцінюють, використовуючи припущення, які використовували б учасники ринку, складаючи ціну актива або зобов'язання, в тому числі припущення про ризик. Внаслідок цього намір суб'єкта господарювання утримувати актив або погасити чи іншим чином виконати зобов'язання не є доречними при оцінюванні справедливої вартості.

Згідно з МСФЗ 13 передбачено такі моделі оцінки справедливої вартості:

- ринковий підхід;
- дохідний підхід. Його розділяють, зокрема, на:
  - а) методи на основі теперішньої вартості;

б) моделі опціонного ціноутворення, такі як формула Блека-Шоулза-Мертонна або біноміальна модель (тобто решіткова модель), які включають методи теперішньої вартості та відображують як часову вартість, так і внутрішню вартість опціону;

в) метод надлишкових доходів протягом декількох періодів, який використовується для оцінки справедливої вартості деяких нематеріальних активів;

- витратний підхід.

Саме ці моделі є ключовими під час оцінки справедливої вартості. У деяких із них міжнародні стандартизатори чітко окреслили конкретні методи.

За *ринкового підходу* використовують ціни та іншу доречну інформацію за операціями ринку з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами, зобов'язаннями або групою активів та зобов'язань. Такі методи часто застосовують ринкові показники, виведені на підставі сукупності зіставних активів, зобов'язань або груп активів та зобов'язань. Це т.зв. ринкові мультиплікатори (коефіцієнти), які отримують на базі співставних операцій. Тобто використовуються ціни, які учасники ринку заплатили чи отримали б, скориговані на суб'єктивні чинники: поточна ситуація, місцезнаходження, об'єми поставок, договірні обмеження тощо. Серед методів оцінки вартості, що відповідають ринковому підходу, виділяють матричне ціноутворення. Це математичний метод, який використовують в основному для оцінки деяких типів фінансових інструментів, таких як боргові цінні папери. За ним не спираються виключно на ціни котирування на конкретні цінні папери, а враховують взаємозв'язок цінних паперів із іншими цінними паперами, що котируються й обрані за базу. Ринковий підхід зручно застосовувати щодо операцій, які є типовими для відкритого ринку (як-то біржа), або до активів, які не є специфічними. Доцільним цей метод часто буває у випадку оцінки інвестиційної нерухомості, корпоративних прав, які не котуються, сільськогосподарської продукції.

*Дохідний підхід* перетворює майбутні суми (наприклад, грошові потоки або доходи та витрати) в одну поточну (тобто дисконтовану) величину. За цим підходом оцінка справедливої вартості відображає нинішні ринкові очікування стосовно таких майбутніх величин. В основі дохідного методу лежить те, що цінність активу визначається очікуваними доходами від неї, величина яких дисконтується (якщо йдеться про проміжок часу більше року). Найбільш популярними на практиці є метод на основі теперішньої вартості та метод надлишкового прибутку. Дохідний метод цілком можна використати під час оцінки інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів, які обліковують за переоціненою вартістю або якщо вони отримані

від об'єднання бізнесу, а також певних видів біологічних активів, коли відсутній активний ринок.

*Витратний підхід* відображає суму, яка потрібна була б зараз, щоби замінити експлуатаційну потужність активу (яку часто називають поточною вартістю заміщення). Основою ціни, яка була б отримана за актив, є вартість придбання або спорудження активу-замінника зрівняної корисності, скоригована з урахуванням старіння. Старіння охоплює погіршення фізичного стану, функціональне (технологічне) старіння та економічне (зовнішнє) старіння. Поняття старіння є ширшим ніж амортизація. Фактично вартість заміщення – це вартість праці й матеріалів на даний момент, яка знадобилася б для створення чи придбання активу з корисністю, аналогічного активу, який оцінюють. Але вона зменшується на суму фізичного та морального зносу. В останній може потрапити навіть зниження ринкового попиту на обладнання. Метод поточної вартості заміщення використовують для оцінки справедливої вартості матеріальних активів, що застосовується в поєднанні з іншими активами чи з іншими активами та зобов'язаннями. Наприклад, вартість будівель чи специфічного обладнання, особливо якщо їх реконструювали чи дообладнували, часто оцінюють саме за цим методом.

Концептуальна основа фінансової звітності визначає також концепції капіталу та концепції збереження капіталу. Розрізняють фінансову та фізичну концепції капіталу. Фінансова концепція капіталу прийнята більшістю суб'єктів господарювання при складанні фінансових звітів. Згідно з *фінансовою концепцією капіталу*, такого як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання. Згідно з *фізичною концепцією капіталу*, такого як виробнича потужність, капітал розглядається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, основаної, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції.

Виділяють такі концепції збереження капіталу:

а) *збереження фінансового капіталу*. Згідно з цією концепцією, прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів на кінець періоду перевищує

фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників протягом цього періоду. Збереження фінансового капіталу може вимірюватися або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності;

б) *збереження фізичного капіталу*. Згідно з цією концепцією, прибуток заробляється, тільки якщо фізична виробнича потужність (або продуктивність) суб'єкта господарювання (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам та внесків власників протягом цього періоду.

### 2.3. Рівні ієрархії справедливої вартості

Оцінка активів/зобов'язань за справедливою вартістю в останні роки стала пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерського обліку в світі. Слід зауважити, що оцінка різноманітних активів та зобов'язань за справедливою вартістю є доволі складним і трудомістким процесом. Спеціалісти, які мають проводити таку роботу, повинні знати специфіку відповідного об'єкта, що підлягає оцінці, вникати в знання і методики, що застосовуються у професійній оцінювальній діяльності, в маркетинговій роботі тощо.

У цілому визначення справедливої вартості ґрунтується на ринкових цінах. Проте іноді для об'єкта не існує активного ринку і тому суб'єкти господарювання повинні освоїти нові підходи до оцінки справедливої вартості. Підприємства для визначення справедливої вартості активів/зобов'язань можуть залучити професійних оцінювачів або провести розрахунки самостійно. Визначення вхідних даних, на підставі яких оцінюють справедливу вартість відповідно до обраної моделі, є достатньо важливим питанням, від вирішення якого залежить достовірність фінансової інформації.

Згідно з МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» *вхідні дані* – припущення, якими користувалися б учасники ринку, встановлюючи ціну актива чи зобов'язання, в тому числі



припущення про ризик, такі як: ризик, властивий певній методиці оцінювання, використаній для оцінки справедливої вартості (наприклад, модель ціноутворення); та ризик, властивий вхідним даним для методів оцінки вартості. Вхідні дані можуть відкритими або закритими. *Відкриті вхідні дані* – вхідні 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. *Закриті вхідні дані* – вхідні 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.

З метою підвищення узгодженості та зіставності оцінок справедливої вартості та пов'язаного з ними розкриття інформації, МСФЗ 13 встановлює ієрархію справедливої вартості, у якій передбачено три рівня вхідних даних для методів оцінки вартості, що використовуються для оцінки справедливої вартості. Ієрархія справедливої вартості встановлює найвищий пріоритет для цін котирування (нескоригованих) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання (вхідні дані 1-го рівня) та найнижчий пріоритет для закритих вхідних даних (вхідні дані 3-го рівня).

В деяких випадках вхідні дані, що використовуються для оцінки справедливої вартості актива чи зобов'язання, можуть бути віднесені до різних рівнів ієрархії справедливої вартості. В таких випадках оцінка справедливої вартості відноситься до певної категорії повністю до того ж рівня ієрархії справедливої вартості, що і вхідні дані найнижчого рівня, які є важливими для усієї оцінки. Оцінювання важливості конкретних вхідних даних для усієї оцінки потребує судження з урахуванням чинників, характерних для даного актива чи зобов'язання. Коригування, здійснювані для отримання оцінок на основі справедливої вартості, такі як витрати на продаж при оцінюванні справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, не слід брати до уваги при визначенні рівня ієрархії справедливої вартості, до якого відноситься оцінка справедливої вартості.

Наявність доречних вхідних даних та їхня відносна суб'єктивність може вплинути на вибір відповідних методів оцінки вартості. Проте ієрархія справедливої вартості встановлює пріоритетність вхідних даних для методів оцінки вартості, а не методів оцінки, що використовуються для оцінки справедливої вартості.

*Вхідні дані 1-го рівня* – це ціни котирування (нескориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінки. Ціна котирування на активному ринку є найнадійнішим свідченням справедливої вартості і за наявності має бути використана без коригування для оцінки справедливої вартості. Вхідні дані 1-го рівня будуть доступні для багатьох фінансових активів та фінансових зобов'язань, деякі з яких можуть бути обміняні на кількох активних ринках (наприклад, на різних біржах). Тому у 1-ому рівні основна увага спрямована на визначення обох таких моментів:

а) основного ринку для актива чи зобов'язання або, за відсутності основного ринку, – найсприятливішого ринку для актива чи зобов'язання;

б) чи може суб'єкт господарювання здійснити операцію для цього актива або зобов'язання за такою ціною на такому ринку на дату оцінки.

*Вхідні дані 2-го рівня* – це вхідні дані (окрім цін котирування, віднесених до 1-го рівня), які можна спостерігати для актива чи зобов'язання, прямо або опосередковано. Якщо актив або зобов'язання має визначений (контрактний) строк, то вхідні дані 2-го рівня повинні бути відкритими протягом практично всього строку цього актива чи зобов'язання. До вхідних даних 2-го рівня належать:

– ціни котирування на подібні активи чи зобов'язання на активних ринках;

– ціни котирування на ідентичні або подібні активи чи зобов'язання на ринках, які не є активними;

– вхідні дані, окрім цін котирування, які можна спостерігати для актива чи зобов'язання, наприклад: ставки відсотка та криві дохідності, що спостерігаються на звичайних інтервалах котирування; допустима змінність; кредитні спреди;

– вхідні дані, підтверджені ринком.

Коригування вхідних даних 2-го рівня буде різним залежно від чинників, характерних для актива чи зобов'язання. До таких чинників належать такі: стан та місце розташування актива; те, якою мірою вхідні дані пов'язані з об'єктами, які можна порівняти з даним активом чи зобов'язанням; обсяг або рівень діяльності на ринках, на яких можна спостерігати вхідні дані. Коригування вхідних даних 2-го рівня, які є важливими для всієї оцінки, може привести до того, що оцінка справедливої вартості належатиме до категорії 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, якщо коригування використовує значні закриті дані.

*Вхідні дані 3-го рівня* – це вхідні дані для актива чи зобов'язання, яких немає у відкритому доступі. Закриті вхідні дані слід використовувати для оцінки справедливої вартості, якщо відповідних відкритих даних немає, що передбачається в ситуаціях, коли діяльність ринку для актива або зобов'язання на дату оцінки незначна, або її взагалі немає. Проте, мета оцінки справедливої вартості лишається такою ж, тобто ціна виходу на дату оцінки з позиції учасника ринку, який утримує актив чи несе зобов'язання. Отже, закриті вхідні дані мають відображати припущення, які використовували б учасники ринку, встановлюючи ціну на актив або зобов'язання, в тому числі припущення про ризик.

Припущення про ризик включає ризик, властивий певній методиці оцінювання, що використовується для оцінки справедливої вартості, (такої як модель ціноутворення) та ризик, властивий вхідним даним цього методу оцінки вартості. Оцінка, яка не включає коригування для урахування ризику, не представляє оцінку справедливої вартості, якщо учасники ринку включили б таке коригування, визначаючи ціну актива або зобов'язання. Суб'єкт господарювання має сформулювати закриті вхідні дані, користуючись найкращою інформацією, наявною за даних обставин, яка може включати власні дані суб'єкта господарювання. У процесі формування закритих вхідних даних суб'єкт господарювання може розпочати зі своїх власних даних, але він має скоригувати ці дані, якщо доступна у розумних межах інформація свідчить про те, що інші учасники ринку використали б інші дані або суб'єкт господарювання має щось особливе, чого

немає у інших учасників ринку (наприклад, притаманну суб'єктові господарювання синергію). Суб'єктові господарювання не потрібно докладати вичерпних зусиль, щоб отримати інформацію про припущення учасників ринку. Проте, суб'єкт господарювання має взяти до уваги всю інформацію про припущення учасників ринку, які можна достатньо легко отримати. Закриті вхідні дані, сформовані у спосіб, описаний вище, вважаються припущеннями учасників ринку та відповідають меті оцінки справедливої вартості.

Суб'єкт господарювання застосовує ті методи оцінки вартості, які відповідають обставинам та для яких є достатньо даних, щоб оцінити справедливу вартість, максимізуючи використання доречних відкритих вхідних даних та мінімізуючи використання закритих вхідних даних. Мета застосування методу оцінки вартості – визначити ціну, за якою відбулася б звичайна операція продажу актива чи передачі зобов'язання між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов. Три широко застосовувані методи оцінки вартості такі: ринковий підхід, витратний підхід та дохідний підхід.

Для оцінки справедливої вартості суб'єкт господарювання застосовує методи оцінки вартості, що відповідають одному або кільком зазначеним підходам. В деяких випадках годитиметься один метод оцінки вартості (наприклад, при оцінюванні актива або зобов'язання з використанням цін котирування на активному ринку для ідентичних активів або зобов'язань). В інших випадках годитимуться декілька методів (наприклад, це може бути у випадку, коли оцінюється одиниця, що генерує грошові кошти). Якщо для оцінки справедливої вартості застосовують кілька методів оцінки, то результати (тобто, відповідні показники справедливої вартості) слід оцінювати, враховуючи прийнятність діапазону значень, на які вказують такі результати. Оцінка справедливої вартості – це точка в діапазоні, яка найкраще представляє справедливу вартість за даних обставин.

МСФЗ 13 не містить окремих вимог щодо документального підтвердження вхідних даних, на підставі яких здійснювалась така оцінка, та самої оцінки справедливої вартості. Однак, з метою надійного підтвердження оцінки справедливої вартості та вхідних даних, зокрема при проходженні перевірок

контролюючих органів, зовнішнього аудиту, підприємству необхідно подбати про документальне забезпечення цих процесів. У разі залучення професійного оцінювача визначену справедливу вартість фіксують у звіті про оцінку, а коли підприємство самостійно її встановлює – в акті визначення справедливої вартості відповідного об'єкта. Доцільним буде у другому випадку створити постійно діючу комісію з визначення справедливої вартості з відповідними повноваженнями та організувати систематизацію й збереження належним чином оформлених копій інформації з усіх ресурсів, до яких підприємство зверталось за вхідними даними (звіти із сайтів бірж, аналітика із сайта НБУ про відсоткові ставки, попередні контракти купівлі-продажу, інформаційні бюлетені, дані цінового моніторингу тощо).

У примітках до фінансової звітності обов'язково необхідно розкривати всю інформацію про порядок визначення справедливої вартості, який прийнятий на підприємстві (джерела даних, методика розрахунку вартості, обґрунтування оцінки тощо). Якщо підприємство періодично оцінює актив, використовуючи вхідні дані 3-го рівня, слід ще й розписати кількісний аналіз чуттєвості оцінки справедливої вартості до змін закритих вхідних даних.

Отже, справедлива вартість може розраховуватися на підставі різноманітних джерел інформації, відповідне застосування яких принесе різні результати. Під час визначення справедливої вартості слід враховувати трирівневу ієрархію вхідних даних. Непрофесійний вибір вхідних даних призведе до спотворення результату оцінки, і, як наслідок, недостовірності фінансової звітності.

## **2.4. Перше застосування МСФЗ**

Особливості переходу на застосування Концептуальної основи фінансової звітності визначає Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (МСФЗ 1).

Якщо підприємство перейшло на міжнародні стандарти фінансової звітності, як правило з 01 січня відповідного року, необхідно дотримуватися вимог Міжнародного стандарту фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Мета МСФЗ 1 – забезпечити, щоб перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, та його проміжна фінансова звітність за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка:

- є прозорою для користувачів і порівняною в усіх відображених періодах;
- забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності;
- витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.

Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 1:

а) у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ; та

б) у кожному проміжному фінансовому звіті (якщо такий звіт складається), який він подає згідно з МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» за частину періоду, охопленого його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ.

Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, є першою річною фінансовою звітністю, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому чітко та беззастережно стверджує в цій фінансовій звітності відповідність МСФЗ. Фінансова звітність за МСФЗ є першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, складеною за МСФЗ, якщо, наприклад, суб'єкт господарювання:

- а) подавав свою останню попередню фінансову звітність:
- згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах;
  - відповідно до МСФЗ в усіх аспектах, за винятком того, що фінансова звітність не містила чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ;
  - яка містять чітке твердження про відповідність деяким, але не всім МСФЗ;

– згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ, але з використанням окремих МСФЗ для обліку статей, щодо яких немає національних вимог, або згідно з національними вимогами з узгодженням деяких сум із сумами, визначеними за МСФЗ;

б) складав фінансову звітність за МСФЗ лише для внутрішнього користування без оприлюднення її змісту власникам суб'єкта господарювання або будь-яким іншим зовнішнім користувачам;

в) складав пакет звітності за МСФЗ для цілей консолідації без складання повного комплекту фінансової звітності, як визначено в МСБО 1 «Подання фінансової звітності»,

г) не подавав фінансової звітності за попередні періоди.

МСФЗ 1 застосовується, коли суб'єкт господарювання вперше застосовує МСФЗ. Він не застосовується, коли, наприклад, суб'єкт господарювання:

– припиняє подання фінансової звітності згідно з національними вимогами, якщо раніше він подавав також інший комплект фінансової звітності, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;

– подавав фінансову звітність у попередньому році згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;

– подавав фінансову звітність у попередньому році, яка містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку в своєму аудиторському висновку про цю фінансову звітність.

МСФЗ 1 не застосовується до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже застосовує МСФЗ. Такі зміни є предметом:

– вимог щодо змін в облікових політиках, викладених у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

– конкретних вимог перехідного періоду в інших МСФЗ.

Суб'єкт господарювання має скласти та подати звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду на дату переходу

на МСФЗ. Це відправна точка для підготовки фінансової звітності у відповідності до МСФЗ.

Отже, першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за міжнародними стандартами є перша річна фінансова звітність, у якій він чітко і беззастережно дотримується відповідності МСФЗ. Фінансову звітність за МСФЗ вважають першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, яку складено за МСФЗ, якщо, наприклад, суб'єкт господарювання свою останню попередню фінансову звітність подавав згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах. Для забезпечення порівняльності показників фінансової звітності підприємств, які вперше застосовують МСФЗ з датою переходу, наприклад 01.01.2019 р., перелічують проміжну, річну і консолідовану фінзвітність за 2019 рік, включаючи вступний баланс на 01.01.2019 р. за МСФЗ згідно з вимогами МСФЗ 1. Починаючи з 01.01.2020 р. підприємства складають проміжну, річну та консолідовану фінансову звітність за 2020 рік згідно з МСФЗ. При цьому як порівняльну інформацію у проміжній, річній та консолідованій фінансовій звітності за 2020 рік використовують показники фінансової звітності за 2019 рік, трансформованої відповідно до вимог МСФЗ.

## 2.5. Процедури переходу до МСФЗ

Перехід на МСФЗ пов'язаний з трансформацією фінансової звітності. **Трансформація фінансової звітності** – процес складання фінансової звітності за міжнародними стандартами через коригування статей звітності, перегрупування облікової інформації, підготовленої за правилами НП(С)БО. В основу трансформації фінансової звітності покладено відмінності між нормами НП(С)БО і МСФЗ.

По суті, трансформація – це комплекс обліково-аналітичних процедур, які здійснюють станом на звітну дату. Вони включають коригування, необхідні для деталізації і перегрупування облікових даних, які підготовлено за національними стандартами обліку, для цілей формування фінансової звітності, що відповідає вимогам МСФЗ (у частині визначення, оцінки, подання й розкриття інформації).



У разі трансформації фінансової звітності необхідно з'ясувати, чим саме відрізняються вимоги НП(С)БО від МСФЗ; потім проводять коригування і складають нову трансформовану фінансову звітність.

Слід зазначити, що єдиної методики трансформації фінансової звітності не існує. Безумовно, основні підходи та принципи трансформації є єдиними, але послідовність коригувань, подання їх результатів, використання рахунків тощо можуть відрізнятися.

Перехід на МСФЗ охоплює як мінімум два річних звітних періоди і, відповідно, три звітних дати, а саме:

- дату переходу;
- дату закінчення звітного періоду, що передує періоду, за який подають першу МСФЗ-звітність;
- першу звітну дату за МСФЗ.

Трансформація, як спосіб підготовки фінансової звітності за МСФЗ, може застосовуватися тільки на дві дати: на дату переходу і дату закінчення звітного періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ.

Трансформація складається з декілька етапів. На підготовчому етапі трансформації доцільно паралельно організувати:

- інвентаризацію;
- аналіз звітності, складеної за П(С)БО;
- методичну (обліково-аналітичну) базу.

При підготовці до трансформації інвентаризація повинна бути суцільною. Для цілей трансформації недостатньо традиційного кількісного перерахування фактичних даних про активи, зобов'язання та елементи капіталу, ключову роль відіграє якісна оцінка на предмет відповідності всім вимогам МСФЗ у частині визнання, оцінки, подання й розкриття. Це не звична річна інвентаризація, а інвентаризація метою якої є визначити, які активи і зобов'язання потрапляють в МСФЗ-баланс, перекласифікація статей тощо. Наприклад, перекласифікація витрат майбутніх періодів на дебіторську заборгованість, МНМА – на основні засоби і тому подібне.

Паралельно з інвентаризацією потрібно організувати процес «очищення» фінансової звітності, підготовленої за

національними стандартами, від можливих помилок. Тобто, перед початком трансформації необхідно виправити помилки в національній звітності. Це зумовлено тим, що МСФЗ 1 вимагає окремо розкривати трансформаційні коригування як мінімум двома групами:

- виправлення помилок;
- зміна облікових політик.

Тому якщо помилки не виправити до початку трансформації, доведеться їх розкривати в першій МСФЗ-звітності. А це негативно відобразиться на думці користувачів про таку звітність і про компанію в цілому.

Методичний процес підготовки до трансформації припускає формування попередньої облікової політики за МСФЗ. Важливо, аби остаточний варіант облікової політики за МСФЗ склався до моменту публікації першої МСФЗ-звітності.

Зіставлення облікових політик за НП(С)БО і МСФЗ дозволить виявити основні відмінності в обліково-звітних даних, що вимагають трансформаційних коригувань. *Трансформаційне коригування* – це бухгалтерський запис (проведення), у результаті якого залишки (обороты) за рахунками приводять у відповідність із необхідними кінцевими значеннями. Це означає, що таке коригування – наслідок аналізу існуючих даних за П(С)БО і тих, що вимагаються за МСФЗ.

МСФЗ 1 дозволяє використовувати справедливу вартість як доцільну (умовну) первісну вартість (собівартість) об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріальних активів, у разі розкриття за кожною окремою статтею в початковому звіті про фінансовий стан за МСФЗ суми цих справедливих вартостей, суми коригувань балансових вартостей, відображених у звіті згідно з попередніми загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку.

Одним з елементів облікової політики за МСФЗ є розробка форм МСФЗ-звітності, оскільки вони не регламентуються. Розроблений проект форм МСФЗ-звітності (у т.ч. і Приміток до неї) дозволяє визначитися з необхідною аналітикою, глибиною деталізації облікових даних, робочим планом рахунків та іншими моментами.

На дату переходу всі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунком нерозподіленого прибутку (окремий субрахунок рахунку 44). На дату закінчення звітнього періоду, що передує першому звітному періоду за МСФЗ, усі трансформаційні коригування будуть кореспондувати з рахунками доходів і витрат.

Практично трансформацію здійснюють за допомогою трансформаційної таблиці, побудованої за принципом оборотно-сальдової відомості. Вихідними в цій таблиці служать дані оборотно-сальдової відомості за НП(С)БО на дату трансформації. Трансформаційні коригування відображають в оборотно-сальдовій трансформаційній відомості як обороти за відповідними до рахунків у кореспонденції:

- з рахунком нерозподіленого прибутку (якщо йдеться про трансформацію на дату переходу);

- або з рахунками доходів і витрат (якщо трансформація здійснюється на звітні дати, що настають після дати переходу).

На дату переходу трансформують виключно рахунки класів 1-6, оскільки на цю дату готують тільки один звіт – початковий звіт про фінансовий стан (Баланс).

Трансформація на дату закінчення звітнього періоду, що передує першому періоду за МСФЗ, являє собою більш трудомісткий процес. Трансформувати потрібно всі форми звітності, а не тільки звіт про фінансовий стан (Баланс).

При трансформації на звітні дати після переходу на МСФЗ використовують рахунки класів 7 і 9.

У першу чергу трансформують Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (далі – ЗПЗ та ІСД). Далі трансформаційні процеси фокусуються на звіті про фінансовий стан (Балансі) (далі – ЗФС). Потім потрібно сформулювати Звіт про зміни у власному капіталі (далі – ЗЗВК). Після того, як сформовано ЗЗВК, завершуємо трансформацію ЗФС (по розділу «Власний капітал»). Потім складаємо Звіт про рух грошових коштів (ЗРГК).

Після трансформації основних форм фінансової звітності формують Примітки. Вони не мають стандартизованої форми. Окрім того, МСФЗ-примітки здебільшого є текстовою

інформацією. Хоча табличну інформацію також використовують досить часто.

Покроковий алгоритм трансформації фінансової звітності представлено у вигляді схеми (рис. 2.1).

Узагальнений алгоритм переходу на МСФЗ складається з наступних кроків:

Крок 1. Обрання дати переходу, наприклад, 01.01.2019 р. чи 01.01.2020 р. і так далі.

Крок 2. Розробка та затвердження наказу про облікову політику за МСФЗ.

Крок 3. Проведення інвентаризації.

Крок 4. Складання вступного балансу за МСФЗ на обрану дату переходу.

Крок 5. Формування порівняльної інформації за МСФЗ. Якщо перехід відбувся 01.01.2019 р., то порівняльна інформація – це фінансова звітність за 2019 рік.

Крок 6. Отримання першої фінансової звітності за МСФЗ. Це 31.12.2020 р., якщо перехід був 01.01.2019 р.

Крок 7. Оприлюднення фінансової звітності та аудиторського висновку по ній. У підприємств, які ведуть облік за МСФЗ добровільно, може бути й без даного кроку.

Всі ці кроки, як уже зазначалося вище, розтягуються на 2 роки.

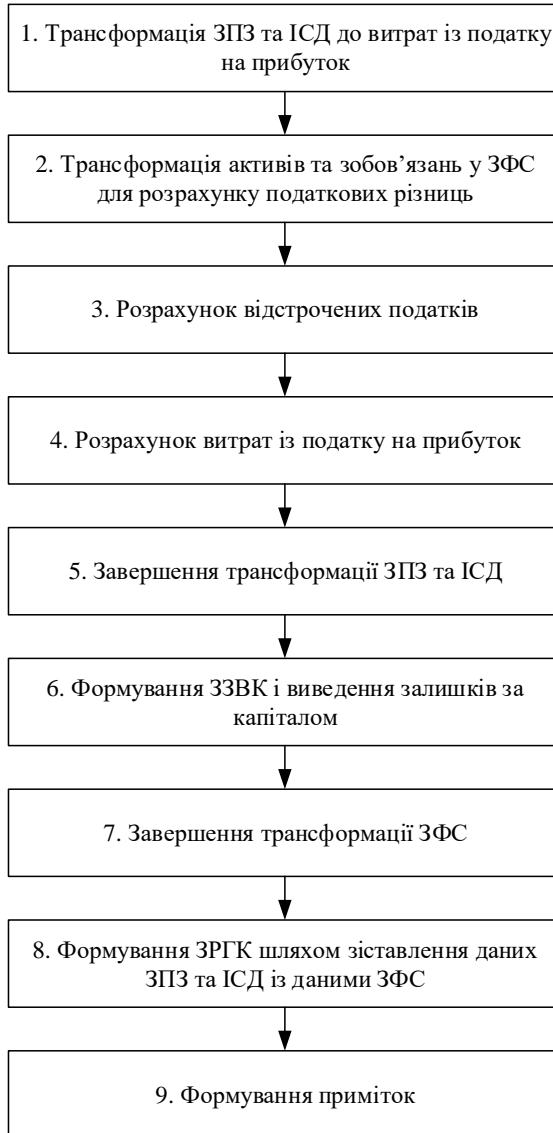


Рис. 2.1. Алгоритм трансформації фінансової звітності

## 2.6. Облікова політика за МСФЗ

Відповідно до ч. 5 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно виначає за погодженням із власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства. Згідно з Методичними рекомендаціями щодо облікової політики підприємства, затвердженими наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635, у розпорядчому документі про облікову політику слід наводити принципи, методи і процедури, які використовує підприємство для ведення бухгалтерського обліку, складання і подання фінансової звітності та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більш ніж один варіант, а також попередні оцінки, які використовуються підприємством з метою розподілу витрат між відповідними звітними періодами. Тобто, облікову політику потрібно обирати з альтернатив, дозволених НП(С)БО або МСФЗ.

Основним стандартом, що застосовується при обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду, є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (МСБО 8). Метою цього стандарту є визначення критеріїв для обрання та зміни облікових політик, визначення облікового підходу та розкриття інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок.

Відповідно до п. 5 МСБО 8 **облікові політики** – це конкретні принципи, основи, умови та правила, прийняті компанією для підготовки та подання фінансової звітності. З такого визначення облікової політики виходить, що вона стосується саме складання фінансової звітності, а не самого ведення бухгалтерського обліку. На відміну від терміна із Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», у МСФЗ термін «облікові політики» має більш широке

поняття і визначає не тільки методи і принципи, а й підстави, домовленості, правила і практики, які застосовуються при складанні та поданні фінансової звітності. Одним із прикладів таких домовленостей (правил і практик) може бути прийнята підприємством величина суттєвості.

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності *суттєвість* – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. Як наслідок, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку не може вказати єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації. Тому важливо визначитися і зазначити в наказі про облікову політику порядок розрахунку і прийняту величину суттєвості. Величина суттєвості є результатом професійного судження управлінців.

Не слід ототожнювати поняття облікової політики зі змістом наказу про облікову політику підприємства або аналогічного документа, у якому, крім положень облікової політики, зазвичай розкривають облікові оцінки та деякі управлінські принципи. Їх належить розмежовувати тому, що зміни облікової політики та облікових оцінок відображають у фінансовій звітності по-різному. Якщо не можна відрізнити зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки.

Як приклади облікових політик МСФЗ можна навести:

- вибір моделі обліку основних засобів, згідно з МСБО 16
- модель собівартості або модель переоцінки для класів основних засобів;
- вибір методу визначення вартості запасів, за МСБО 2 – метод ФІФО або середньозваженої вартості;
- вибір моделі обліку інвестиційної нерухомості, відповідно до МСБО 40 – за фактичними витратами або справедливою вартістю;
- вибір подання у звіті про фінансовий стан державних субсидій, згідно з МСБО 20 – через відображення субсидії як

відкладеного доходу або їх вирахування з балансової вартості активу;

– визначення бізнес-моделі управління фінансовими активами відповідно до МСФЗ 9.

Прикладами облікових оцінок МСФЗ можуть бути:

– оцінка ступеня виконання для відображення змін результатів виконуваних обов'язків (п. 43 МСФЗ 15);

– оцінка терміну корисного використання амортизованих основних засобів (п. 57 МСБО 16);

– оцінка справедливої вартості активів та зобов'язань;

– оцінка суми безнадійної заборгованості;

– зміна методу амортизації основних засобів (п. 61 МСБО

16).

Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії.

Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна:

а) вимагається МСФЗ, або

б) приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання.

Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;



б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

Тобто, наприклад, якщо підприємство має будівлі і споруди, що використовуються для виробничих та адміністративних потреб, які воно обліковує за моделлю собівартості, придбало будівлю з метою її здачі в оренду (тобто як інвестиційну нерухомість) і вирішило її обліковувати за моделлю справедливої вартості, то застосування нової облікової політики для даної інвестиційної нерухомості не вважатиметься зміною облікової політики підприємства.

Окремо п. 17 МСБО 8 зазначено, що перше застосування політики для переоцінки активів відповідно до МСБО 16 або МСБО 38 є зміною облікової політики, яку слід розглядати як переоцінку відповідно до цих стандартів, а не до МСБО 8. Тобто перше застосування переоцінки основних засобів та нематеріальних активів є зміною облікової політики, але оскільки така операція проводиться вперше і не відбувалася раніше, то ця зміна облікової політики не призводить до ретроспективного перерахування статей фінансових звітів попередніх звітних періодів.

У цілому МСБО 8 досить негативно ставиться до зміни облікових політик і вимагає у разі проведення добровільної зміни в ній проводити ретроспективні коригування попередньої фінансової звітності так, наче така облікова політика застосовувалася завжди. Це означає, що всю попередню фінансову звітність має бути перераховано відповідно до нової облікової політики.

*Ретроспективне застосування* – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди. Якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно, то суб'єкт господарювання має:

– коригувати залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період;

– коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

Змінену облікову політику до порівняльної інформації за попередні періоди застосовують на стільки періодів потому, наскільки це практично можливо.

*Перспективне застосування* – 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.

Перше застосування МСФЗ не є добровільною зміною в обліковій політиці.

Якщо немає МСФЗ, які застосовуються конкретно до операції, іншої події або умови, управлінський персонал може застосовувати облікову політику з найостанніших положень інших органів, що встановлюють стандарти, у яких використовується подібна концептуальна основа для розробки стандартів бухгалтерського обліку. Якщо внаслідок зміни такого положення суб'єкт господарювання обирає змінити облікову політику, така зміна обліковується та інформація про це розкривається як добровільна зміна в обліковій політиці.

Міжнародні стандарти, на відміну від національних, не регламентують структуру документа про облікову політику. Але складання та закріплення її в окремому документі – наказі (розпорядженні) не вважається порушенням вимог міжнародних стандартів. При цьому під час розробки структури документа можна орієнтуватися на наказ про облікову політику, який існує на підприємстві та складений за вимогами НП(С)БО.

Так, положення (наказ) про облікову політику, складене відповідно до вимог МСФЗ, може мати такі розділи:

- загальні положення;
- організація бухгалтерського обліку;
- складання фінансової звітності;
- порядок внесення коригувань до фінансової звітності;

– додатки до облікової політики.

У розділі «Загальні положення» мають бути розкриті такі питання: мета створення положення (наказу) про облікову політику; допущення та оцінки керівництва; яку звітність складає підприємство – окрему чи консолідовану; валюта подання та функціональна валюта звітності.

У розділі «Організація бухгалтерського обліку», зокрема: зазначають, на який департамент покладено ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, описують його організаційну структуру; відображають етапи документообігу та технологію обробки облікової документації, зазначають, які господарські операції оформляються типовими формами первинної документації, а які за формами, розробленими компанією самостійно; фіксують порядок і строки проведення інвентаризації активів і зобов'язань підприємства.

Розділ «Складання фінансової звітності» має містити опис конкретних способів відображення інформації у фінансовій звітності, розкриття інформації про статті фінансової звітності, обрані виходячи з альтернатив, що їх пропонують міжнародні стандарти.

Важливим є розкриття в обліковій політиці інформації про те, яким чином компанія вноситиме зміни до облікової політики, а також виправляти помилки (розділ «Коригування у фінансовій звітності»).

Розділ «Додатки до облікової політики» може складатися з таких підрозділів:

- шаблони всіх форм фінансової звітності;
- шаблон форми (відомості) розрахунків відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань;
- робочий план рахунків за МСФЗ;
- регламент складання фінансової звітності;
- опис бізнес-процесів компанії.

Опис основних бізнес-процесів компанії значно полегшує проведення міжнародного аудиту та економить час, необхідний для їх пояснення аудиторам. На основі описаних бізнес-процесів можна: проводити їх подальшу оптимізацію; проектувати нові бізнес-процеси; оптимізувати організаційну структуру компанії; удосконалювати системи управління підприємством

(інформаційну систему, систему управління фінансами, систему стратегічного управління тощо).

В обліковій політиці за МСФЗ слід уникати опису технічних нюансів, питань, які безальтернативно врегульовані в МСФЗ, а також тих положень, які більше пов'язані з питаннями оцінки, а не облікової політики. Облікова політика повинна включати опис тих елементів, де міжнародні стандарти дають право вибору (більше ніж один варіант): методи амортизації; модель оцінки основних засобів, модель оцінки інвестиційної нерухомості; метод списання запасів та ін.

Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають розміщення опису, що містить облікова політика в примітках до фінансової звітності. У разі, якщо міжнародні стандарти не регулюють облік певних об'єктів, наприклад, твори мистецтва або музейні цінності, то можливо вживання професійних суджень. Вони можуть ґрунтуватися на вимогах інших стандартів (національних, ГААП США та ін.) або практиці обліку схожих активів.

Також слід уникати опису тих елементів, які МСФЗ зараховує до облікових оцінок, а не облікової політики. Наприклад, МСФЗ для фінансових інструментів не визначають методів обліку резервів сумнівних боргів і підприємство може застосувати запозичені з НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість». Але розкривати це в наказі про облікову політику МСФЗ не рекомендують, хоча в примітках до фінансової звітності в розділі, який стосується облікових оцінок, – обов'язково.

### *Список використаних джерел по темі 2:*

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. станом на 14.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

2. Концептуальна основа фінансової звітності. станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». станом на 01.01.2012 р. URL:

[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_068#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_068#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_004#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства : затв. наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. станом на 14.01.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

7. Камінська Юлія. Наказ про облікову політику: МСФЗ-трансформація. *Бухгалтерія*. № 11(998), 12 березня 2012 р. С. 70-74.

8. Олена Харламова. Перехід на МСФЗ: покрокова інструкція. *Все про бухгалтерський облік*. № 56-57. 20.06.2014. С. 8-13.

9. Семен Фелінський. Облікова політика підприємств, які звітують за міжнародними стандартами. *Все про бухгалтерський облік*. № 120. 27.12.2019. С. 21-27.

10. Ольга Булгакова. Зміна облікової політики: відображаємо у звітності. *Все про бухгалтерський облік*. № 120. 27.12.2019. С. 30-35.

11. Антон Юлін. Принципи вибору моделей оцінки справедливої вартості. *Все про бухгалтерський облік*. № 58. 25.06.2018. С. 15-16.

12. Антон Юлін. Обираємо найбільш доцільну модель оцінки справедливої вартості. *Все про бухгалтерський облік*. № 58. 25.06.2018. С. 17-19.

### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Визначте мету Концептуальної основи фінансової звітності.*

2. *Охарактеризуйте сферу застосування Концептуальної основи фінансової звітності.*

3. *Які положення включає Концептуальна основа фінансової звітності?*

4. Яка мета фінансової звітності загального призначення?

5. Що таке елементи фінансових звітів?

6. Назвіть елементи фінансових звітів, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану суб'єкта господарювання в балансі. Розкрийте їх сутність.

7. Назвіть елементи фінансових звітів, що безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності суб'єкта господарювання у звіті про прибутки та збитки. Дайте їм визначення.

8. Що таке визнання статті? Назвіть умови визнання статті у фінансових звітах.

9. Які основи оцінки використовують у фінансових звітах?

10. Яку основу оцінки найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів?

11. Що таке справедлива вартість і як вона визначається?

12. Які передбачено моделі оцінки справедливої вартості згідно МСФЗ? Розкрийте їх сутність.

13. Які розрізняють концепції капіталу?

14. Що таке фінансова концепція капіталу?

15. Що таке фізична концепція капіталу?

16. Які є концепції збереження капіталу?

17. Розкрийте сутність концепції збереження фінансового капіталу.

18. У чому сутність концепції збереження фізичного капіталу?

19. Яка мета МСФЗ І «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»?

20. Коли суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ І «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»?

21. Що таке трансформація фінансової звітності?

22. Які звітні періоди охоплює перехід на МСФЗ?

23. Охарактеризуйте етапи трансформації фінансової звітності.

24. Розкрийте сутність трансформаційного коригування облікових даних.

25. Як можна представити покроковий алгоритм трансформації фінансових звітів?

26. Що таке облікова політика?

27. Як відображаються зміни облікової політики?

28. Наведіть приклади облікових політик та облікових оцінок за вимогами МСФЗ.

29. Які розділи може мати положення (наказ) про облікову політику підприємства?

## **Тема 3. ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

- 3.1. Призначення та склад фінансової звітності.
- 3.2. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах.
- 3.3. Порядок подання фінансових звітів.
- 3.4. Проміжна фінансова звітність.
- 3.5. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції.
- 3.6. Консолідована фінансова звітність.
- 3.7. Сегментна звітність.
- 3.8. Окрема фінансова звітність.
- 3.9. Розкриття інформації про зв'язані сторони.

### **3.1. Призначення та склад фінансової звітності**

Загальні вимоги до фінансової звітності викладено в Концептуальній основі фінансової звітності та в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (МСБО 1).

Згідно з Концептуальною основою фінансові звіти загального призначення надають інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансові звіти також надають інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до нього. Інформація обох типів надає корисний матеріал для рішень про надання ресурсів суб'єктові господарювання.

Інформація про природу та обсяги економічних ресурсів суб'єкта господарювання та позовів до нього можуть допомогти користувачам виявити сильні та слабкі фінансові сторони суб'єкта господарювання, що звітує. Така інформація може допомогти користувачам оцінити ліквідність і платоспроможність суб'єкта господарювання, його потреби у додатковому фінансуванні та те, наскільки успішним він є у отриманні такого фінансування. Інформація про пріоритети та платіжні потреби щодо існуючих вимог допомагає користувачам



передбачити, як розподілятимуться майбутні грошові потоки серед тих, хто має вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує.

Різні типи економічних ресурсів по-різному впливають на оцінку користувачем перспектив майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання, що звітує. Деякі майбутні грошові потоки виникають безпосередньо з існуючих економічних ресурсів, таких як дебіторська заборгованість. Інші грошові потоки виникають внаслідок використання кількох ресурсів у їх поєднанні для виробництва та збуту товарів або послуг клієнтам. Хоча такі грошові потоки не можна ідентифікувати з окремими економічними ресурсами (або вимогами), користувачам фінансових звітів необхідно знати природу й обсяги ресурсів, наявних для використання у діяльності суб'єкта господарювання, що звітує.

Існування ресурсу – це точні дані, а ймовірність (очікування) певної економічної вигоди від нього – це професійне судження. Під вимогами до суб'єкта господарювання Концептуальна основа фінансової звітності розуміє зобов'язання. При цьому капітал розглядається як зобов'язання перед власниками, а позиковий і залучений капітал – як зобов'язання перед третіми особами.

Відображення у фінансовій звітності економічних ресурсів і вимог до суб'єкта господарювання здійснюється на підставі вже звичного у вітчизняній практиці методу нарахування (за винятком Звіту про рух грошових коштів, який складають за касовим методом). Бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та інших подій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періоди, у які такі наслідки сталися, навіть якщо отримання відповідних грошових коштів та їх сплата відбуваються в іншому періоді. Це важливо тому, що інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, а також про зміни в його економічних ресурсах і вимогах протягом певного періоду забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових показників суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду.

Під час складання МСФЗ-звітності важливе значення має принцип безперервності діяльності. У разі припинення діяльності або окремих її напрямів, а також істотного скорочення її масштабів наведення елементів фінансової звітності змінюється. Виникають активи, призначені для продажу, та зобов'язання, пов'язані з групами вибуття, окремо відображають фінансові результати припиненої діяльності. Розкриття щодо припиненої діяльності необхідні для того, аби користувач міг оцінити найближчі перспективи діяльності підприємства та прийняти найбільш обґрунтовані рішення.

Метою МСБО 1 є надання основи подання фінансової звітності загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Для досягнення цієї мети стандарт встановлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

МСБО 1 слід застосовувати до усіх фінансових звітів загального призначення, складених та поданих згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності.

**Фінансова звітність загального призначення** – це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами.

До користувачів фінансової звітності належать існуючі та потенційні інвестори, працівники, кредитори, клієнти, урядові установи та громадськість.

Фінансова звітність є структурованим відображенням фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання. *Метою фінансової звітності* є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень. Фінансова звітність також має демонструвати результати того, як управлінський персонал суб'єкта господарювання розпоряджається ввіреними йому ресурсами. Для досягнення цієї

мети фінансова звітність повинна надавати таку інформацію про суб'єкт господарювання:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки;
- г) внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми

повноваженнями власників;

- д) грошові потоки.

Ця інформація, разом з іншою інформацією у примітках, допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та вірогідність.

Повний комплект фінансової звітності згідно з Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» складається з таких форм:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про сукупні доходи за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, що містять стислий виклад суттєвих

облікових політик та інші пояснення;

д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності.

Розглянемо вимоги до змісту основних форм фінансової звітності.

### **Звіт про фінансовий стан**

*Звіт про фінансовий стан* (баланс) повинен включати, як мінімум, статті, що подають такі суми:

- а) основні засоби;
- б) інвестиційна нерухомість;
- в) нематеріальні активи;
- г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є)

та ж));

г) інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;

д) біологічні активи;

е) запаси;

є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;

ж) грошові кошти та їх еквіваленти;

з) загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;

і) забезпечення;

ї) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в и) та і));

й) зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 «Податки на прибуток»;

к) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;

л) зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;

м) неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі;

н) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.

Актив визнається в балансі, коли є ймовірним надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти.

Актив не визнається в балансі, якщо були витрати, за якими надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання вважається малоімовірним після завершення поточного облікового періоду. Навпаки, результатом такої операції є визнання витрат у звіті про прибутки та збитки. Такий підхід не означає, що управлінський персонал при понесенні витрат, мав інший намір, ніж генерувати майбутні економічні вигоди для суб'єкта господарювання, або управлінський персонал був уведений в оману. Єдине, що мається на увазі, – це

те, що ступінь упевненості щодо надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання після завершення поточного облікового періоду є недостатнім для того, щоб вимагати визнання активу.

Зобов'язання визнається в балансі, коли ймовірно, що в результаті погашення існуючого зобов'язання відбудеться вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, і суму, за якою буде погашено зобов'язання, можна достовірно виміряти. На практиці зобов'язання згідно з контрактами, які пропорційно не виконуються обома сторонами (наприклад, зобов'язання щодо замовлених, але ще не отриманих запасів), як правило, не визнаються у фінансових звітах як зобов'язання. Проте такі зобов'язання можуть відповідати визначенню зобов'язань і в разі відповідності критеріям визнання за певних обставин можуть бути визнаними. За таких обставин визнання зобов'язань веде до визнання пов'язаних з ними активів або витрат.

Суб'єкт господарювання може подавати додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання. Наприклад, поділ статей на поточні та непоточні.

Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи, а також поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, він не повинен класифікувати відстрочені податкові активи (зобов'язання) як поточні активи (зобов'язання).

Суб'єкт господарювання складає судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті, на основі оцінки:

- а) характеру і ліквідності активів;
- б) функції активів у межах суб'єкта господарювання;
- в) сум, характеру та строків зобов'язань.

Застосування різних основ оцінки для різних класів активів передбачає, що їх характер або функція відрізняються, а тому суб'єкт господарювання подає їх у вигляді окремих рядків. Наприклад, різні класи основних засобів можна обліковувати за собівартістю або за переоціненою вартістю відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати *актив як поточний*, якщо:

а) він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі;

б) він утримує актив в основному з метою продажу;

в) він сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду; або

г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів (як визначено у МСБО 7), якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Усі інші активи слід класифікувати як *непоточні*. До непоточних активів відносять матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру. МСБО 1 не забороняє використання альтернативних визначень, якщо їх значення є зрозумілим.

*Операційний цикл суб'єкта господарювання* – це час між придбанням активів для переробки та реалізацією їх у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів. Якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то припускається, що його тривалість дорівнює дванадцяти місяцям.

Поточні активи складаються з активів (таких як запаси та торговельна дебіторська заборгованість), які продаються, споживаються чи реалізуються як частина нормального операційного циклу, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців після кінця звітного періоду. Поточні активи складаються також з активів, утримуваних в основному з метою продажу (приклади включають деякі фінансові активи, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9), та поточної частини непоточних фінансових активів.

Суб'єкт господарювання класифікує *зобов'язання як поточне*, якщо:

а) він сподівається погасити це зобов'язання в ході свого нормального операційного циклу;

б) він утримує це зобов'язання в основному з метою продажу;

в) зобов'язання підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;

г) він не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом як мінімум дванадцяти місяців після звітного періоду. Умови зобов'язання, які можуть, за вибором контрагента, привести до його погашення випуском інструментів власного капіталу, не впливають на класифікацію.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати всі інші зобов'язання як *непоточні*.

Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання.

Рівень деталізації в поданні розбивок залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру і функції відповідних сум. Суб'єкт господарювання використовує також відповідні чинники для визначення основи для розбивки статей. Розкриття інформації відрізнятиметься для кожної статті, наприклад:

а) статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО 16;

б) дебіторську заборгованість деталізують з виділенням сум до отримання від торгових клієнтів, до отримання від зв'язаних сторін, авансів виданих та інших сум;

в) запаси поділяють на види відповідно до МСБО 2 «Запаси», такі як товари, основні та допоміжні виробничі матеріали, незавершене виробництво та готова продукція;

г) забезпечення поділяють на забезпечення виплат працівникам та інші статті;

г) власний капітал та резерви поділяють на різні класи, такі як сплачений капітал, емісійний дохід та капітальні резерви.

Отже, система МСФЗ суворо не регламентує формат подання звіту про фінансовий стан. Звіт може бути подано як у горизонтальній формі (актив – ліворуч, пасив – праворуч), так і у вертикальній (актив – зверху, пасив – знизу). Поняття пасив у системі МСФЗ зазвичай не використовується. Ця категорія подається як капітал і зобов'язання.

МСБО 1 дозволяє розміщувати в балансі статті:

- у порядку їх ліквідності; або
- виходячи з їхньої оборотності/необоротності.

Не заборонено також змішану систему подання статей у балансі (параграф 64 МСБО 1).

Можливі варіації розміщення статей: вони можуть бути подані як за зростанням ліквідності, так і за спаданням ліквідності. Необоротні активи можуть бути представлені як на початку переліку активів, так в кінці.

Статті балансу мають супроводжуватися посиланнями на відповідні примітки.

Пропонуємо зразок форми звіту про фінансовий стан, яку може бути змінено залежно від конкретних обставин (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Звіт про фінансовий стан

Актив

Активи	Примітка	На дату балансу	На дату порівняльного звіту
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:			
залишкова вартість			
первісна вартість			
накопичена амортизація			
Основні засоби:			
залишкова вартість			
первісна вартість			
знос			
Довгострокові біологічні активи:			
справедлива (залишкова) вартість			
первісна вартість			
накопичена амортизація			
Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств			
Інші довгострокові фінансові активи			
Відстрочені податкові активи			



Довгострокові витрати майбутніх періодів			
Інші довгострокові активи			
Усього за розділом I			
II. Оборотні активи			
Виробничі запаси			
Поточні біологічні активи			
Незавершене виробництво			
Готова продукція			
Товари			
Векселі одержані			
Лебітопська заборгованість за товари, роботи, послуги:			
чиста реалізаційна вартість			
первісна вартість			
резерв сумнівних боргів			
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
з бюджетом			
за виданими авансами			
з нарахованих доходів			
із внутрішніх розрахунків			
Інші поточні фінансові активи			
Грошові кошти та їх еквіваленти			
Поточні витрати майбутніх періодів			
Інші оборотні активи			
Усього за розділом II			
Баланс			

Пасив

Капітал та зобов'язання	Примітка	На дату балансу	На дату порівняльного звіту
I. Власний капітал			
Статутний капітал			
Неоплачений капітал			
Вилучений капітал			
Додатковий капітал			
Резервний капітал			
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)			
Усього за розділом I			
II. Довгострокові зобов'язання			

Довгострокові кредити банків			
Інші довгострокові фінансові зобов'язання			
Відстрочені податкові зобов'язання			
Довгострокові забезпечення			
Довгострокові зобов'язання з цільового фінансування			
Довгострокові доходи майбутніх періодів			
Інші довгострокові зобов'язання			
Усього за розділом II			
III. Поточні зобов'язання			
Короткострокові кредити банків			
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями			
Векселі видані			
Інші поточні фінансові зобов'язання			
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги			
Поточні зобов'язання з одержаних авансів			
Інші зобов'язання у тому числі			
перед бюджетом за розрахунками з податку на прибуток			
перед бюджетом за розрахунками з інших податків			
зі страхування			
з оплати праці			
з учасниками			
з внутрішніх розрахунків			
Поточні забезпечення			
Поточні зобов'язання з цільового фінансування			
Інші поточні зобов'язання			
Поточні доходи майбутніх періодів			
Усього за розділом III			
Баланс			

## **Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток**

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

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

*Прибуток або збиток* – це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.

*Загальний сукупний прибуток* – 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.

Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку».

*Інший сукупний прибуток* містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, які вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Компонентами іншого сукупного прибутку є:

- а) зміни у надлишку переоцінки основних засобів та нематеріальних активів;
- б) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- в) прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці;
- г) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

г) ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів;

д) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання.

Дохід визнається у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зростання майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно виміряти. Це, власне, означає, що визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань (наприклад, чисте збільшення активу в результаті продажу товарів або надання послуг чи зменшення зобов'язань у результаті відмови від боргу, який підлягає сплаті).

Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів (наприклад, нарахування сум до виплати працівникам або амортизація обладнання).

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

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

б) фінансові витрати;

в) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі; якщо 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);

г) податкові витрати;

г) одна сума, що складається з підсумку прибутку або збитку від припинених видів діяльності після сплати податків та 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;

д) прибуток або збиток;

е) кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером (за винятком сум в є);

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

ж) загальний сукупний прибуток.

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

– прибуток або збиток за період, що відноситься до неконтрольованих часток та власників материнської компанії;

– загальний сукупний прибуток за період, що відноситься до неконтрольованих часток та власників материнської компанії.

Суб'єкт господарювання повинен подавати додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про сукупні доходи та в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності підприємства.

Оскільки вплив різних напрямів діяльності, операцій та інших подій суб'єкта господарювання різниться за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю, то розкриття інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допомагає користувачам зрозуміти досягнуті фінансові результати діяльності та прогнозувати майбутні фінансові результати діяльності. Суб'єкт господарювання включає додаткові рядки у звіт про сукупні доходи та в окремий звіт про прибутки та збитки (якщо він подається) та змінює використані описи та порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності. При цьому суб'єкт господарювання бере до уваги такі чинники, як суттєвість і характер, а також функцію статей доходу та витрат. Наприклад, фінансова установа може

змінити описи з метою надання інформації, яка стосується діяльності фінансової установи. Суб'єкт господарювання не має право згортати статті доходу та витрат, якщо не виконуються критерії подання.

Суб'єкт господарювання не повинен подавати будь-які статті доходу або витрат у вигляді надзвичайних статей у звіті про сукупні доходи чи в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається) або у примітках.

Підприємство повинне визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше.

Суб'єкт господарювання повинен також розкривати суму податку на прибуток, пов'язану з кожним компонентом іншого сукупного прибутку, включаючи коригування перекласифікації, або у звіті про сукупні доходи, або у примітках. Він може подавати компоненти іншого сукупного прибутку або без урахування відповідних податкових впливів, або до відповідних податкових впливів, із зазначенням єдиної суми сукупного податку на прибуток стосовно цих компонентів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати коригування перекласифікації, пов'язані з компонентами іншого сукупного прибутку.

Обсяг інформації, яку слід подавати у звіті про сукупні доходи або у примітках, полягає в наступному. Якщо статті доходу або витрат є суттєвими, суб'єкт господарювання повинен розкривати їх характер та суму окремо.

Обставини, які ведуть до окремого розкриття інформації статей доходу та витрат, включають:

а) списання запасів до чистої вартості реалізації або списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;

б) реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;

в) вибуття об'єктів основних засобів;

г) вибуття інвестицій;

г) припинена діяльність;

д) урегулювання судових позовів;

є) інші сторнування забезпечень.

У звіті обов'язково подаються витрати. Витрати можуть бути класифіковані двома способами на вибір керівництва компанії. Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат (в українській практиці таку класифікацію називають поелементною) або на їхній функції у суб'єкта господарювання (в українській традиції таку класифікацію часто називають постатейною), залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію.

Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Цей аналіз подають в одній з двох форм.

Перша форма аналізу – це метод «характеру витрат». Суб'єкт господарювання об'єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання. Цей метод може бути простим у застосуванні, оскільки немає потреби розподіляти операційні витрати відповідно до класифікації функцій. Далі наведено приклад класифікації за методом характеру витрат (табл. 3.2).

Таблиця 3.2

Статті витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат

Дохід від продажу		X
Інший дохід		X
Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва	X	
Сировина та витратні матеріали	X	
Витрати на виплати працівникам	X	
Витрати на амортизацію	X	
Інші витрати	X	
Витрати, всього		(X)
Прибуток до оподаткування		X

Друга форма аналізу – це метод «функції витрат» або «собівартості реалізації», згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом, суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат. Цей метод може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження. Далі наведено приклад класифікації за методом функції витрат (табл. 3.3).

Таблиця 3.3

Статті витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на функції витрат

Дохід від продажу	X
Собівартість реалізації	(X)
Валовий прибуток	X
Інший дохід	X
Витрати на збут	(X)
Адміністративні витрати	(X)
Інші витрати	(X)
Прибуток до оподаткування	X

Суб'єкт господарювання, який класифікує витрати за функцією, повинен розкривати додаткову інформацію про характер витрат, у тому числі витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам.

Вибір між методом функції витрат та методом характеру витрат залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру суб'єкта господарювання. Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися (прямо чи непрямо), якщо зміниться рівень реалізації або виробництва суб'єкта господарювання. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів суб'єктів господарювання, МСБО 1 вимагає від управлінського персоналу обирати подання, яке є достовірним і більш доречним. Проте, оскільки інформація про характер витрат є корисною для прогнозування майбутніх грошових потоків, розкриття додаткової інформації вимагається тоді, коли застосовується класифікація витрат за функцією.



Як вище зазначалося, суб'єкт господарювання може подавати звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток у двох варіантах:

1. Єдиний Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток з виділенням двох розділів: для прибутку/збитку та для іншого сукупного прибутку.

2. Два звіти: окремий Звіт про прибутки та збитки, і Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток.

Наведемо форми індивідуальних модельних звітів, які можуть бути змінені залежно від конкретних обставин.

За першим варіантом єдиний звіт виглядає так (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток

Стаття	Примітка	За звітний період	За порівняльний період
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)			
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)			
Валовий:			
Прибуток			
Збиток			
Інші операційні доходи			
Адміністративні витрати			
Витрати на збут			
Інші операційні витрати			
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток			
Збиток			
Дохід від участі в капіталі			
Інші фінансові доходи			
Інші доходи			
Фінансові витрати			
Втрати від участі в капіталі			
Інші витрати			
Фінансові результати до оподаткування від звичайної діяльності:			
прибуток			

Податок на прибуток			
Прибуток після оподаткування від господарської діяльності, що триває			
Прибуток за період від припиненої діяльності			
Прибуток за рік			
Інший сукупний прибуток:			
– Елементи, які не будуть рекласифіковані на статті прибутку/збитку:			
Переоцінка основних засобів			
Актуарні прибутки/збитки за пенсійними планами з визначеним доходом			
Частка прибутку/збитку від переоцінки активів асоційованих підприємств			
Податок на прибуток, що припадає на елементи, які не можуть бути рекласифікованими на прибуток/збиток			
– Елементи, які можуть в подальшому бути рекласифікованими на статті прибутку/збитку:			
Курсові різниці від переведення закордонних операцій			
Переоцінка фінансових активів, наявних для продажу			
Хеджування грошового потоку			
Податок на прибуток, що припадає на елементи, які можуть бути рекласифікованими на прибуток/збиток			
Інший сукупний прибуток після оподаткування			
Загальний сукупний прибуток			
Прибуток на акцію			

Другий варіант подання звіту про прибуток або збиток представлено відповідно в табл. 3.5 і 3.6.

Таблиця 3.5

## Звіт про прибуток або збиток

Стаття	Примітка	За звітний період	За порівняльний період
Виручка від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)			
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)			
Валовий:			
Прибуток			
Збиток			
Інші операційні доходи			
Адміністративні витрати			
Витрати на збут			
Інші операційні витрати			
Фінансові результати від операційної діяльності:			
Прибуток			
Збиток			
Дохід від участі в капіталі			
Інші фінансові доходи			
Інші доходи			
Фінансові витрати			
Втрати від участі в капіталі			
Інші витрати			
Фінансові результати до оподаткування від діяльності, що триває:			
прибуток			
Податок на прибуток			
Прибуток за рік від діяльності, що триває			
Прибуток за рік від припиненої діяльності			
Прибуток після оподаткування			
Прибуток на акцію			

Таблиця 3.6

## Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток

Стаття	Примітка	За звітний період	За порівняльний період
Прибуток після оподаткування			
Інший сукупний прибуток:			
– Елементи, які не будуть рекласифіковані на статті прибутку/збитку:			
Переоцінка основних засобів			
Актуарні прибутки/збитки за пенсійними планами з визначеним доходом			
Частка прибутку/збитку від переоцінки активів асоційованих підприємств			
Податок на прибуток, що припадає на елементи, які не можуть бути рекласифікованими на прибуток/збиток			
– Елементи, які можуть в подальшому бути рекласифікованими на статті прибутку/збитку:			
Курсові різниці від переведення закордонних операцій			
Переоцінка фінансових активів, наявних для продажу			
Хеджування грошового потоку			
Податок на прибуток, що припадає на елементи, які можуть бути рекласифікованими на прибуток/збиток			
Інший сукупний прибуток після оподаткування			
Загальний сукупний прибуток			

Статті звіту мають супроводжуватися посиланнями на відповідні примітки.

### Примітки

*Примітки* містять інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупні доходи, окремому

звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах. У цілому у примітках розгорнуто описуються сфера діяльності компанії, облікова політика, судження і припущення, застосування нових стандартів, дані інших звітних форм, ризику тощо.

Невід'ємною частиною фінансової звітності, складеної за МСФЗ, є опис облікової політики і без надання цієї інформації пакет звітності не вважається повним. МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» наказує розкривати в примітках до фінансової звітності всі ключові моменти облікової політики. Мають бути розкриті принципи, яких дотримується компанія, та методи використані для втілення в життя цих принципів. Така інформація є суттєвою для визначення фінансового стану компанії, спрямування потоків коштів, а також для визначення результатів діяльності компанії.

Орієнтовний зміст Приміток до фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами, та інформація, що може розкриватися включають:

1. Загальна інформація про підприємство: повна та скорочена назва підприємства; дата державної реєстрації (перереєстрації, перейменування); юридична та фактична адреса; організаційно-правова форма; країна реєстрації; офіційна сторінка в Інтернеті, на якій доступна інформація про підприємство; адреса електронної пошти; характеристика основних напрямків діяльності, сфер бізнесу підприємства; опис економічного середовища, в якому функціонує підприємство (п. 138 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»).

2. Основи підготовки, затвердження і подання фінансової звітності:

- концептуальна основа фінансової звітності (стандарти, що використовувалися для підготовки та подання фінансової звітності);

- припущення про безперервність діяльності (якщо тільки не має намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам). У

тих випадках, коли існує невизначеність щодо подій чи умов, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, слід розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо припущення безперервності об'єктивно зробити неможливо, слід розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій складено фінансову звітність, та висвітлити причини, які унеможливають розглядати діяльність підприємства як безперервну (п. 25 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»);

- валюта подання звітності та функціональна валюта, ступінь округлення (п. 8 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);

- ідентифікація фінансової звітності (чи є фінансова звітність фінансовою звітністю загального призначення);

- дата переходу на МСФЗ (для першої фінансової звітності складеної за МСФЗ та звітності, що їй передує);

- рішення про оприлюднення фінансової звітності (орган, що прийняв, дата прийняття, можливість внесення змін у звітність) (п. 17 МСБО 10 «Події після звітного періоду»).

### 3. Суттєві положення облікової політики:

- основа (або основи) оцінки, застосована при складанні фінансової звітності (п. 117 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»);

- інформація про кожну суттєву облікову політику, що конкретно не вимагається МСФЗ, але яку підприємство обирає та застосовує відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (п. 121 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», п. 10 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»);

- інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності;

- відповідність облікової політики звітного періоду обліковій політиці, що застосовувалася в попередньому звітному році;

- нові стандарти (особливості першого застосування нових та/або переглянутих МСФЗ):

- перше застосування МСФЗ, що впливає на поточний період, або матиме такий вплив, або може мати вплив на майбутні періоди, то розкривати відповідну інформацію (назву МСФЗ, характер зміни в обліковій політиці, опис положень перехідного періоду, суму коригувань тощо) (п. 28 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»);

- МСФЗ, що не застосовувалося, але було опубліковано, яке ще не набрало чинності – розкривати відповідну інформацію, яка є доречною для оцінювання можливого впливу застосування нового МСФЗ на фінансову звітність) (п. 30 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

- добровільні зміни в обліковій політиці на поточний період (чи на будь-який попередній період) та їх існуючий або потенційний вплив на майбутні звітні періоди (за винятком, коли неможливо визначити суму впливу) (п. 29 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

4. Істотні облікові судження, оцінні значення і допущення:

- розкриття суджень керівництва (крім тих, що пов'язані з оцінками), які надають найбільш вагомий вплив на суми, які визнані у фінансовій звітності;

- основні припущення про майбутнє та інші основні джерела невизначеності в оцінках на звітну дату (п. 125 МСБО 1 «Подання фінансової звітності») (перелік є орієнтовним та може змінюватися і доповнюватися у випадках застосування професійного судження з питань, що не знайшли відображення у наведеному переліку):

- судження щодо операцій, подій або умов за відсутності конкретних МСФЗ;

- судження щодо контролю над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом інвестування;

- судження щодо основних засобів;

- судження щодо запасів;

- судження щодо відстрочених податків;

- судження щодо дебіторської заборгованості;

- судження щодо забезпечень;

- судження щодо умовних активів і зобов'язань;

– судження щодо справедливої вартості фінансових інструментів;

– судження щодо податків;

– інші судження.

5. Розкриття інформації щодо використання справедливої вартості:

– для активів та зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю на періодичній або неперіодичній основі у Звіті про фінансовий стан після первісного визнання, – методики оцінювання та вхідні дані, використані для складання таких оцінок;

– для періодичних оцінок справедливої вартості з використанням важливих закритих вхідних даних (3-го рівня) – вплив оцінок на прибуток або збиток чи інший сукупний дохід за період (п. 91 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»);

– для кожного класу активів та зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю у Звіті про фінансовий стан після первісного визнання:

- для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, оцінка справедливої вартості на кінець звітного періоду, а для неперіодичних оцінок справедливої вартості – причини оцінки;

- для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості – рівень ієрархії справедливої вартості, до якого належать оцінки справедливої вартості у сукупності (1-й, 2-й чи 3-й рівень) (п. 93 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»);

- для активів та зобов'язань, утримуваних на кінець звітного періоду, що оцінюються за справедливою вартістю періодично, – величини будь-яких переміщень між 1-им та 2-им рівнями ієрархії справедливої вартості, причини таких переміщень та політику суб'єкта господарювання стосовно визначення, коли переміщення між рівнями вважаються такими, що відбулися (п. 93, 95 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»);

- для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 2-го та 3-го рівнів ієрархії справедливої вартості, – опис методики (методик) оцінювання та вхідних даних, використаних при оцінюванні справедливої вартості;



- для періодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, – зіставлення залишків на початок періоду з залишками на кінець періоду, з розкриттям окремо змін протягом періоду, що відносяться до: загальних прибутків або збитків за період, визнаних у прибутку або збитку, а також статтю (статті) у прибутку або збитку, у якій такі прибутки або збитки визнані; загальних прибутків або збитків за період, визнаних в іншому сукупному доході, а також статтю (статті) в іншому сукупному доході, у якій такі прибутки або збитки визнані; придбання, продажі, випуски та погашення (кожний з цих видів змін розкривається окремо); сум будь-яких переведень у 3-ій рівень ієрархії справедливої вартості або з нього, причини таких переведень та політику суб'єкта господарювання щодо визначення того, коли переведення між рівнями вважаються такими, що відбулися;

- для періодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, – суму загальних прибутків або збитків за період, включених у прибуток або збиток, що відноситься до зміни нереалізованих прибутків або збитків, пов'язаних з такими активами та зобов'язаннями, утримуваними на кінець звітного періоду, а також статтю (статті) у прибутку або збитку, у якій такі нереалізовані прибутки або збитку визнані;

- для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості, – опис процесів оцінювання, використаних суб'єктом господарювання (у тому числі, наприклад, те, як суб'єкт господарювання приймає рішення стосовно своїх політик оцінювання з періоду у період);

- для періодичних оцінок справедливої вартості, що належать до 3-го рівня ієрархії справедливої вартості: опис чутливості оцінки справедливої вартості до змін закритих вхідних даних, якщо наслідком зміни таких вхідних даних (тобто інше значення) може бути значно вища або значно нижча оцінка справедливої вартості; для фінансових активів та фінансових зобов'язань, якщо зміна одного або кількох закритих вхідних даних з метою відобразити можливі прийнятні альтернативні

припущення приведе до значної зміни справедливої вартості, слід вказати цей факт та розкрити вплив таких змін;

- для періодичних та неперіодичних оцінок справедливої вартості, якщо найвигідніше та найкраще використання нефінансового активу відрізняється від його нинішнього використання, слід розкрити цей факт, а також чому нефінансовий актив використовується у спосіб, що відрізняється від його найвигіднішого та найкращого використання (п. 93 МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»).

6. Рекласифікації у фінансової звітності за звітний рік у порівнянні з фінансовою звітністю попереднього року та виправлення помилок.

Рекласифікація порівняльних сум (характер декласифікацій, сума кожної рекласифікованої статті або класу статей; причина декласифікації (п. 41 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»). За умови неможливості рекласифікації порівняльних сум, слід розкрити причину, по якій не проведена рекласифікація сум; характер коригувань, які були б зроблені, якби суми були неекласифіковані (п. 42 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»).

Щодо виправлення помилок минулих періодів:

- опис помилки за минулий період (п. 49 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»);

- сума коригування за кожний поданий минулий період (якщо є можливим) для кожної статті фінансової звітності, на яку вплинула помилка, та вплив на базисний та розбавлений прибуток на акцію (п. 49, МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» п. 2 МСБО 33 «Прибуток на акцію»);

- сума коригування на початок самого першого періоду, включеного у фінансову звітність;

- якщо ретроспективне представлення інформації за будь-який минулий період неможливо, необхідно вказати обставини, які призвели до появи цих умов, і вказати, яким чином та з якого моменту, було здійснено виправлення помилки (п. 49 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

7. Консолідація та об'єднання бізнесу (тільки для консолідованої фінансової звітності).

Якщо материнське підприємство, відповідно до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», вибирає не подавати консолідовану фінансову звітність, а замість неї підготувати окрему фінансову звітність, підприємство повинно розкривати у згаданій окремій фінансовій звітності:

– той факт, що дана звітність є окремими фінансовими звітами і що підприємство скористалося звільненням від консолідації; назву і головний офіс (а також країну юридичної реєстрації, якщо вона відрізняється від країни головного офісу) підприємства, яке представило доступну для загального користування консолідовану фінансову звітність відповідно до МСФЗ, а також адреса, за якою можна отримати таку консолідовану фінансову звітність;

– перелік значних інвестицій у дочірні спільні та асоційовані підприємства, включаючи назву об'єктів інвестицій; головний офіс (і країну юридичної реєстрації, якщо вона відрізняється від країни головного офісу) об'єктів інвестицій; свою частку власності (і частку прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), наявну в об'єктах інвестицій; опис застосованого методу обліку інвестицій (п. 16 МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»).

Якщо материнське підприємство (крім материнського підприємства, зазначеного вище) або інвестор, який здійснює спільний контроль над об'єктом інвестицій або має значний вплив на нього, готує окремі фінансові звіти, то материнське підприємство або інвестор повинні уточнювати фінансову звітність, підготовлену у відповідності з «МСФЗ 10», «МСФЗ 11» або «МСФЗ 28», до якої вони належать.

8. Розкриття інформації, що підтверджує статті, подані у фінансовій звітності.

9. Події після дати балансу.

Характеристику звіту про рух горошових коштів та звіту про зміни у власному капіталі представлено відповідно в розділах 11 та 13 підручника.

Окремо від фінансової звітності, багато суб'єктів господарювання подають також фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, з описом і поясненням основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового

стану суб'єкта господарювання, а також основних невизначеностей, які пов'язані з ним. Такий звіт може містити огляд:

а) основних чинників і впливів, які визначають фінансові результати діяльності, у тому числі змін у середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для збереження та покращання фінансових результатів діяльності, включаючи політику щодо дивідендів;

б) джерел фінансування суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань та власного капіталу;

в) ресурсів суб'єкта господарювання, не визнаних у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ.

Окремо від фінансової звітності, соціально відповідальні суб'єкти господарювання подають висновки та інші документи (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники і де робітники вважаються важливою групою користувачів. Звіти та інші документи, подані поза межами фінансової звітності, не входять до сфери застосування МСФЗ.

Отже, жодним МСФЗ або МСБО не затверджено самих форм фінансової звітності. У них наведено лише переліки основних статей, обов'язкових для подання та розкриття в тій чи іншій формі. А сам формат фінансових звітів за вимогами міжнародних стандартів – це результат професійного судження.

Структура (а не зміст статей) національних форм фінансової звітності загалом не суперечить МСФЗ. Тому українські бухгалтери можуть за основу брати національні форми фінансових звітів, доопрацьовуючи їх до повної відповідності вимогам МСФЗ.

### **3.2. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах**

Фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Достовірне подання вимагає правдивого подання впливу операцій, інших подій та умов відповідно до

визначень та критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі фінансової звітності. Передбачається, що в результаті застосування МСФЗ з розкриттям додаткової інформації (за потреби) буде досягнуто достовірне подання у фінансовій звітності.

Фактично за всіх обставин суб'єкт господарювання досягає достовірного подання шляхом відповідності застосовним МСФЗ. Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання:

а) обирати та застосовувати облікові політики відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». МСБО 8 наводить ієрархію авторитетних рекомендацій, які управлінський персонал враховує за відсутністю МСФЗ, що застосовується до конкретної статті;

б) подавати інформацію (у тому числі облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

в) надавати розкриття додаткової інформації, коли відповідність конкретним вимогам МСФЗ є недостатньою для забезпечення спроможності користувачів зрозуміти вплив певних операцій, інших подій та умов на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

Вимоги до подання інформації у фінансових звітах згідно з МСФЗ наведено на рис. 3.1.

Одну із центральних позицій у Концептуальній основі фінансової звітності посідають якісні характеристики фінансової звітності. Якісні характеристики корисної фінансової інформації в Концептуальній основі поділяються на основоположні та посилювальні. Вони визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкт господарювання, що звітує, на основі інформації, уміщеної у його фінансовому звіті (фінансової інформації).

Для того, щоб фінансова інформація була корисною, вона повинна бути доречною та правдиво подавати те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації

посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, є вчасною та зрозумілою.



Рис. 3.1. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах

*Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання.*

Доречна фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, які приймають користувачі. Інформація може спричинити відмінність у рішенні, навіть якщо деякі користувачі вирішують не скористатися цією перевагою або вже знають про неї з інших джерел. Фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має передбачувальну цінність, підтверджувальну цінність або і те, і те.

Фінансова інформація має передбачувальну цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, які використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів. Для того, щоб мати передбачувальну цінність, фінансова інформація не обов'язково повинна бути передбаченням або

прогнозом. Фінансову інформацію з передбачувальною цінністю користувачі використовують для формування своїх власних передбачень.

Фінансова інформація має підтверджувальну цінність, якщо вона забезпечує реакцію на (підтверджує або змінює) попередні оцінки.

Передбачувальна цінність та підтверджувальна цінність фінансової інформації взаємопов'язані. Інформація, що має передбачувальну цінність, часто має і підтверджувальну цінність. Наприклад, інформацію про дохід за поточний рік, яку можна використати як основу для передбачення доходів у майбутні роки, можна також зіставляти з передбаченнями доходу за поточний рік, зробленими у минулі роки. Результати таких зіставлень можуть допомогти користувачеві виправити та вдосконалити процеси, що були використані для побудови таких попередніх передбачень.

*Інформація є суттєвою*, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. Тому в міжнародних стандартах не вказують єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед не встановлюють, що може бути суттєвим у конкретній ситуації.

*Правдиве подання інформації* полягає у наступному. Фінансові звіти подають економічні явища у словах та числах. Щоби бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати відповідні явища, – вона повинна також правдиво подавати явища, які вона призначена подавати. Щоби бути досконалим правдивим поданням, опис повинен мати три характеристики. Він має бути повним, нейтральним та вільним від помилок. Звичайно, досконалість рідко коли досяжна (якщо взагалі досяжна). Мета РМСБО полягає у тому, щоб максимізувати ці якості, наскільки це можливо.

*Повний опис* охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення. Наприклад, повний опис групи активів охоплюватиме щонайменше опис природи активів у групі, числовий опис усіх активів у групі, а також опис того, що подається за допомогою числового опису (наприклад, первісна вартість, скоригована вартість або справедлива вартість). Для деяких статей повний опис може також включати пояснення важливих фактів про якість та природу статей, чинники та обставини, що можуть вплинути на їхню якість та природу, а також процеси, використані для формування числового опису.

*Нейтральний опис* не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації. Нейтральний опис не є одностороннім, таким, у якому різні компоненти мають різну вагу, у якому одні компоненти необґрунтовано наголошуються, а значимість інших необґрунтовано зменшується, або у якому здійснюються інші маніпуляції з метою збільшити імовірність того, що фінансова інформація буде сприйнята схвально або несхвально користувачами. Нейтральна інформація не означає, що інформація не має жодної мети або ніяк не впливає на поведінку. Навпаки, доречна фінансова інформація, за визначенням, може спричинити відмінності у рішеннях користувачів.

Правдиве подання не означає точність в усіх аспектах. *Вільний від помилок* означає, що немає помилок або пропусків в описі явища, в процеси, використані для створення інформації, що подається у звітності, відібрані та застосовані без помилок у цих процесах. У такому контексті вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях. Наприклад, не можна визначити, чи є точною чи неточною попередня оцінка неспостережної ціни або вартості. Проте подання такої попередньої оцінки може бути правдивим, якщо ця величина описана чітко і точно як наявна попередня оцінка, пояснено природу та обмеження процесу оцінювання і не зроблено помилок у відборі та застосуванні відповідного процесу формування оцінки.

Результатом самого лише правдивого подання не обов'язково є корисна інформація. Наприклад, суб'єкт



господарювання, що звітує, може отримати основні засоби завдяки державному гранту. Очевидно, що звітність про те, що суб'єкт господарювання придбав актив за нульовою вартістю, правдиво подаватиме його вартість, але така інформація, імовірно, буде не дуже корисною. Дещо більш складним прикладом є оцінка суми, на яку слід скоригувати балансову вартість активу, щоб відобразити зменшення корисності вартості цього активу. Така оцінка може бути правдивим поданням, якщо суб'єкт господарювання, що звітує, належним чином застосував належний процес, належно описав оцінку та пояснив будь-які невизначеності, що значно впливають на оцінку. Наприклад, якщо рівень невизначеності у такому прикладі значно високий, така оцінка не буде особливо корисною. Іншими словами, доречність активу, який подано правдиво, викликає сумніви. Якщо немає альтернативного подання, яке було б більш правдивим, така оцінка може надати найкращу наявну інформацію.

Щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдиво поданою. Ані правдиве подання недоречного явища, ані неправдиве подання доречного явища не допоможе користувачам зробити хороші рішення.

Найефективніший та найрезультативніший процес застосування основоположних якісних характеристик, як правило, такий (залежно від впливів посилювальних характеристик та вартісного обмеження, які у цьому прикладі не беруться до уваги). Перше, ідентифікувати економічне явище, яке потенційно може бути корисним для користувачів фінансової інформації суб'єкта господарювання, що звітує. Друге, ідентифікувати тип інформації про це явище, яка була б найдоречнішою, якщо вона доступна і якщо її можна правдиво подати. Третє, визначити, чи доступна така інформація та чи можна її правдиво подати. Якщо так, то процес забезпечення основоположних якісних характеристик на цьому закінчується. Якщо ні, то процес повторюється для наступного найдоречнішого типу інформації.

*Посилювальні якісні характеристики фінансової інформації* включають її зіставність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість. Це якісні характеристики, які

збільшують корисність інформації, яка є доречною та правдиво поданою. Посилювальні якісні характеристики можуть також допомогти визначити, який з двох способів слід використати для опису явища, якщо обидва вони вважаються рівною мірою доречними та такими, що правдиво подають це явище.

Рішення користувачів охоплюють вибір між альтернативами, наприклад, продажу чи утримування інвестиції, або інвестування в один суб'єкт господарювання чи інший. Тому інформація про суб'єкт господарювання, що звітує, є більш корисною, якщо її можна порівняти з подібною інформацією про інші суб'єкти господарювання, а також з подібною інформацією про той самий суб'єкт господарювання за інший період або іншу дату.

*Зіставність* – це якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними. На відміну від інших якісних характеристик, зіставність не стосується лише одної статті. Для порівняння необхідно щонайменше дві статті.

*Узгодженість*, – хоча і пов'язана із зіставністю, не те саме, що зіставність. Узгодженість означає використання тих самих методів, або з періоду в період для певного суб'єкта господарювання, або в одному періоді для багатьох суб'єктів господарювання. Зіставність – це мета; узгодженість допомагає досягти цієї мети.

Зіставність – не є однотипність. Для того, щоб інформація була зіставною, подібні речі повинні виглядати подібними, а різні речі повинні виглядати по-різному. Зіставність фінансової інформації не посилюється внаслідок того, що неподібні речі подають як такі, що виглядають подібно, так само як і внаслідок того тому, що подібні речі подають як такі, що виглядають по-різному.

Деякий ступінь зіставності, очевидно, можна досягти, забезпечивши наявність основоположних якісних характеристик. Правдиве подання доречного економічного явища природно повинно мати певний ступінь зіставності з правдивим поданням подібного доречного економічного явища іншим суб'єктом господарювання, що звітує. Хоча одне економічне явище може бути правдиво подане багатьма способами, дозвіл

використовувати альтернативні облікові методи для того самого економічного явища зменшує зіставність.

*Можливість перевірки* допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена подавати. Можливість перевірки означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням. Кількісно визначена інформація – не єдина оцінка, яка може бути перевірена. Цілий ряд можливих величин та відповідні ймовірності також можна перевірити.

Перевірка може бути прямою та непрямю. *Пряма перевірка* означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням, наприклад, перерахунком грошей. *Непряма перевірка* означає перевірку вхідних даних для моделі, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології. Прикладом є перевірка балансової вартості запасів шляхом перевірки вхідних даних (кількості та вартості) та перерахунку кінцевих запасів з використанням того самого припущення про потік вартості (наприклад, із застосуванням методу «перше надходження – перший видаток»).

Іноді неможливо перевірити деякі пояснення та прогнозу фінансову інформацію, доки не настане майбутній період, якщо її взагалі можна перевірити. Щоб допомогти користувачам вирішити, чи хочуть вони користуватися цією інформацією, як правило, необхідно розкрити інформацію про основоположні припущення, методи компіляції інформації та інші чинники та обставини, що підтримують цю інформацію.

*Своєчасність* означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно, так щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення. Загалом, що старіша інформація, тим менше вона є корисною. Проте деяка інформація може лишатися вчасною довгий час після закінчення звітного періоду, оскільки, наприклад, деяким користувачам, можливо, необхідно виявити та оцінити тенденції.

Класифікація, охарактеризування та подання інформації ясно і стисло робить її *зрозумілою*. Деякі явища за своєю

природою складні і їх не можна легко зрозуміти. Завдяки виключенню з фінансових звітів інформації про такі явища інформацію у фінансових звітах легше зрозуміти. Проте такі звіти будуть неповними і тому існує імовірність введення користувачів у оману.

Фінансові звіти складають для користувачів, які мають достатнє знання бізнесу та економічної діяльності, та які ретельно проглядають та аналізують інформацію. Часом навіть добре поінформованим та старанним користувачам, можливо, необхідно звернутися по допомогу до консультанта, щоб зрозуміти інформацію про складні економічні явища.

Концептуальна основа фінансової звітності наполягає на максимізації посилювальних якісних характеристик. Однак посилювальні якісні характеристики, або кожна окремо або усі разом, не можуть зробити інформацію корисною, якщо така інформація є недоречною або не подана правдиво.

Дотримуючись якісних характеристик фінансової інформації з практичної точки зору необхідно прагнути балансу між прозорістю фінансової звітності та конфіденційністю.

Існує *вартісне обмеження* на корисну фінансову звітність. Вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації. Існує кілька типів витрат та вигід, які слід брати до уваги.

Надавачі фінансової інформації більшість своїх зусиль витрачають на збір, обробку, перевірку та розповсюдження фінансової інформації, проте всі ці витрати зрештою лягають на користувачів у формі зменшеного доходу. Користувачі фінансової інформації також несуть витрати на аналіз та тлумачення наданої інформації. Якщо необхідна інформація не надана, користувачі несуть додаткові витрати, щоб отримати інформацію в іншому місці або оцінити її.

Дотримання якісних характеристик фінансової інформації має важливе значення. Подання у звітності фінансової інформації, яка є доречною та правдиво подає те, що вона призначена подавати, допомагає користувачам прийняти рішення

з більшою упевненістю. Наслідком цього є більш ефективне функціонування ринків капіталу та менша вартість капіталу для економіки загалом. Індивідуальний інвестор, позикодавець або інший кредитор також отримує вигоди, приймаючи більш інформаційно обґрунтовані рішення. Проте фінансові звіти загального призначення не можуть надати всю інформацію, яку кожен користувач вважає доречною.

Через властиву суб'єктивність, оцінки витрат на подання у звітності певної фінансової інформації та вигід від такого подання, складені різними людьми, різні. Тому РМСБО прагне врахувати витрати та вигоди у зв'язку з фінансовою звітністю загалом, а не просто у зв'язку з окремими об'єктами господарювання, що звітують. Це не означає, що оцінки витрат та вигід завжди виправдовують однакові вимоги до звітності для всіх суб'єктів господарювання. Відмінності можуть бути доречними через різні розміри суб'єктів господарювання, різні способи мобілізації капіталу (публічний чи приватний), різні потреби користувачів або інші чинники.

Також передбачено основоположне припущення при складанні фінансової звітності – *безперервність*. Як правило, фінансові звіти складаються на основі припущення, що суб'єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому. Отже, припускається, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності; за наявності такого наміру або потреби фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу, в такому випадку має розкриватися застосований принцип. Якщо суб'єкт господарювання не складає фінансову звітність на основі припущення безперервності, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій він склав фінансову звітність, та з причинами, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна.

Суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за *принципом нарахування*. Якщо застосовується принцип нарахування в бухгалтерському обліку, суб'єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід

та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі фінансової звітності.

При складанні фінансової звітності підприємства враховують суттєвість та об'єднання у групи.

Суб'єкт господарювання має подавати окремо кожний суттєвий клас подібних статей. *Суттєвий* – пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи у сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Розмір або характер статті, або їх поєднання, може бути визначальним чинником. Суб'єкт господарювання подає окремо статті відмінного характеру або функції, крім випадків, коли вони є несуттєвими.

Фінансова звітність є результатом обробки великої кількості операцій або інших подій, які об'єднують у класи згідно з їх характером чи функцією. Заключним етапом у процесі об'єднання у групи та класифікації є подання стислих і класифікованих даних, які формують рядки у фінансовій звітності. Якщо окремий рядок не є суттєвим, його об'єднують у групи з іншими статтями безпосередньо у цих звітах або в примітках. Стаття, яка не є достатньо суттєвою, щоб було виправданим окреме її подання у фінансових звітах, може, однак, бути достатньо суттєвою для того, щоб подати її окремо в примітках.

**Приклад 1:** За даними бухгалтерського обліку у підприємства значиться у залишку готова продукція на суму 200000 грн, а сума підсумку звіту про фінансовий стан (балансу) – 3500 тис. грн. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства встановлено 5%-вий поріг для окремого наведення статей у звіті про фінансовий стан, а також визначено, що базою визначення кількісних критеріїв і якісних ознак суттєвості статей балансу є підсумок балансу.

Тож сума готової продукції складає 5,71% (200 тис. грн/3500 тис. грн × 100%) підсумку балансу. Тобто більше ніж на 5%. Тому інформація про суму готової продукції для

підприємства є суттєвою, і її необхідно наводити в окремому рядку «Готова продукція» звіту про фінансовий стан (балансу).

Суб'єкт господарювання не повинен згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ. Він має розкривати окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати. Згортання у звіті про сукупні доходи або у звіті про фінансовий стан чи в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), крім випадків, коли згортання відображає сутність операції чи іншої події, зменшує спроможність користувачів розуміти операції, інші події та умови, що відбулися, й оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання. Оцінювання активів із вирахуванням резервів (наприклад, резерв на знецінення запасів і сумнівну дебіторську заборгованість) не є згортанням.

У фінансових звітах обов'язково має наводитися порівняльна інформація. Крім випадків, коли МСФЗ дозволяють чи вимагають інше, суб'єкт господарювання розкриває інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду. Підприємства повинні включати порівняльну інформацію також в описову частину, якщо вона є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду.

Суб'єкт господарювання, що розкриває порівняльну інформацію, подає, як мінімум, два звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів, та відповідні примітки. Якщо підприємство застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей своєї фінансової звітності або коли він перекласифікує статті у своїй фінансовій звітності, він подає, щонайменше, три звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів та відповідні примітки.

Суб'єкт господарювання подає звіти про фінансовий стан:

- а) на кінець поточного періоду;
- б) на кінець попереднього періоду (який є початком поточного періоду);
- в) на початок першого з представлених періодів.

У деяких випадках описова інформація, наведена у фінансовій звітності за попередній період (періоди), продовжує лишатися доречною у поточному періоді. Наприклад, суб'єкт

господарювання розкриває у поточному періоді детальну інформацію про судову справу, результат розгляду якої був невизначений на кінець попереднього звітного періоду, і по якій ще мало бути прийняте рішення. Користувачі матимуть користь від інформації про те, що на кінець попереднього звітного періоду існувала невизначеність, а також про те, які заходи вжиті протягом цього періоду для усунення невизначеності.

Коли суб'єкт господарювання змінює подання або класифікацію статей у своїй фінансовій звітності, то він повинен перекласифікувати порівняльні суми, окрім випадків, коли перекласифікація є неможливою. Якщо суб'єкт господарювання перекласифікує порівняльні суми, то він розкриває таку інформацію:

- характер перекласифікації;
- суму кожної перекласифікованої статті або класу статей;
- причину перекласифікації.

Коли неможливо перекласифікувати порівняльні суми, суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- причину, по якій не проведена перекласифікація сум;
- характер коригувань, які були б зроблені, якби суми були перекласифіковані.

Підвищення зіставності інформації за різні періоди допомагає користувачам приймати економічні рішення, особливо завдяки можливості оцінювати тенденції у фінансовій інформації з метою прогнозування. За деяких обставин неможливо перекласифікувати порівняльну інформацію за певний попередній період для досягнення зіставності з поточним періодом. Наприклад, суб'єкт господарювання міг не зібрати дані у попередньому періоді (періодах) так, щоб це дозволило провести перекласифікацію, і неможливо відтворити відповідну інформацію.

*Послідовність подання* фінансової звітності полягає в наступному. Суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки:

- а) не є очевидним (внаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансової



звітності), що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8;

б) МСФЗ не вимагає зміни в поданні.

### **3.3. Порядок подання фінансових звітів**

Порядок подання фінансової звітності регламентує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» (МСБО 1). Цей стандарт застосовують при поданні фінансової звітності загального призначення підприємств усіх типів та поширюють на фінансову звітність окремого підприємства і консолідовану фінансову звітність.

При цьому МСБО 1 дозволяє подання в межах одного документа (річної звітності тощо) консолідованих фінансових звітів згідно з МСБО та фінансових звітів материнської компанії, підготовлених відповідно до вимог національного законодавства, якщо основу складання кожного з таких звітів чітко пояснено при викладі облікової політики.

Згідно з МСБО 1 кожний компонент фінансової звітності слід чітко ідентифікувати, навівши заголовки сторінок та скорочені назви колонок на кожній сторінці фінансової звітності або в інший спосіб, якщо він забезпечує краще подання та правильне розуміння такої інформації.

Крім того, для належного розуміння інформації, наведеної у фінансовій звітності, слід чітко визначити та повторювати в разі необхідності:

- назву або інший спосіб ідентифікації (код тощо) підприємства, що надає звіт;
- масштаби, які охоплюються звітністю (одне підприємство або група їх);
- дату балансу, а для іншої фінансової звітності – період, який вони охоплюють;
- валюту звітності та рівень точності (наприклад, у тисячах або мільйонах одиниць валюти звітності), використаний при поданні чисел.

МСБО 1 визначає, що відповідальність за складання та подання фінансової звітності несе рада директорів та (або) інший

керівний орган підприємства. Отже, згідно з МСБО підписання фінансової звітності головним бухгалтером не є обов'язковим.

Суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) як мінімум щороку. Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то суб'єкт господарювання розкриває, крім періоду, який охоплюється фінансовою звітністю:

- причини використання довшого чи коротшого періоду;
- той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зівставними.

Як правило, суб'єкт господарювання послідовно складає фінансову звітність за період тривалістю в один рік. Однак з практичних причин деякі суб'єкти господарювання вважають за краще звітувати, наприклад, за період у 52 тижні. МСБО 1 не забороняє таку практику.

В Україні платники податку на прибуток до контролюючих органів подають ще річну податкову декларацію з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. №897 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.04.2017 р. №467. За цією формою звітують за 2020 рік. А за новою формою податкової декларації з податку на прибуток, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.10.2020 р. № 649, підприємства звітують починаючи з I кварталу 2021 року.

### **3.4. Проміжна фінансова звітність**

Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено, що звітним періодом для складання фінансової звітності є календарний рік. Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Своєчасна та достовірна проміжна фінансова звітність підвищує спроможність інвесторів, кредиторів та інших

користувачів розуміти здатність підприємства генерувати прибутки та грошові потоки, а також оцінювати його фінансовий стан та ліквідність.

Мінімальний зміст проміжного фінансового звіту та визначення принципів для визнання та оцінки в повній або стислій фінансовій звітності за проміжний період визначає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» (МСБО 34).

*Проміжний період* – період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

*Проміжна фінансова звітність* – фінансова звітність, що складається або з повного комплекту фінансової звітності (визначеного в МСБО 1 «Подання фінансової звітності»), або з комплекту стислої фінансової звітності (визначеної у МСБО 34) за проміжний період.

Згідно з визначенням МСБО 1 повний комплект фінансової звітності має містити такі складові:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про сукупні доходи за період;
- в) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) звіт про рух грошових коштів за період;
- г) примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; та
- д) звіт про фінансовий стан станом на початок найбільш раннього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності, або коли він пере класифіковує статті у своїй фінансовій звітності.

З метою своєчасності та з огляду на витрати, а також щоб уникнути повторів інформації, відображеної у звітності раніше, від суб'єкта господарювання можуть вимагати (або він обирає) подавати менше інформації на проміжні дати, порівняно з його річною фінансовою звітністю.

МСБО 34 визначає мінімальний склад проміжного фінансового звіту як такого, що включає стислу фінансову звітність та окремі пояснювальні примітки. Проміжний фінансовий звіт призначений для надання оновленої інформації у

порівнянні з останнім повним комплектом річної фінансової звітності. Відповідно, основну увагу в ньому приділяють новим видам діяльності, новим подіям та обставинам, і він не дублює інформацію, відображену у звітності раніше.

Не забороняється суб'єктові господарювання публікувати у проміжному фінансовому звіті повний комплект фінансової звітності (визначений у МСБО 1) замість стислої фінансової звітності та окремих пояснювальних приміток. Також не забороняється суб'єктові господарювання включати в стислу проміжну фінансову звітність більшу кількість інформації, ніж мінімальні статті чи окремі пояснювальні примітки, визначені в МСБО 34.

Проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум, такі компоненти:

- а) стислий звіт про фінансовий стан;
- б) стислий звіт про сукупні доходи, поданий як стислий єдиний звіт; або стислий окремий звіт про прибутки та збитки та стислий звіт про сукупні доходи;
- в) стислий звіт про зміни у власному капіталі;
- г) стислий звіт про рух грошових коштів;
- г) деякі пояснювальні примітки.

Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку або збитку в окремому звіті про прибутки та збитки, як визначено в МСБО 1, він подає проміжну стислу інформацію з цього окремого звіту.

Якщо суб'єкт господарювання публікує повний комплект фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, форма та зміст цієї звітності мають відповідати вимогам МСБО 1 до повного комплекту фінансової звітності.

Якщо суб'єкт господарювання публікує комплект стислої фінансової звітності у своєму проміжному фінансовому звіті, ця стисла звітність має містити, як мінімум, усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фінансову звітність, а також вибірково окремі пояснювальні примітки. Додаткові статті або примітки слід включати, якщо без них ця стисла проміжна фінансова звітність вводитиме в оману.

У звіті, в якому подаються компоненти прибутку або збитку за проміжний період, суб'єкту господарювання слід

подавати базисний та розбавлений показники прибутку на акцію за цей період, якщо суб'єкт господарювання діє у межах сфери застосування МСБО 33 «Прибуток на акцію».

Якщо суб'єкт господарювання подає компоненти прибутку або збитку в окремому звіті про прибутки та збитки, як визначено в МСБО 1, він подає базисні та розбавлені показники прибутку на акцію в цьому окремому звіті.

МСБО 1 містить керівництво щодо структури фінансової звітності, а Керівництво з упровадження для МСБО 1 ілюструє способи подання звіту про фінансовий стан, звіту про сукупні доходи та звіту про зміни у власному капіталі.

Проміжний фінансовий звіт складають на консолідованій основі, якщо остання річна звітність суб'єкта господарювання була консолідованою фінансовою звітністю. Окрема фінансова звітність материнського підприємства не є відповідною консолідованій звітності або зіставною з нею в останньому річному фінансовому звіті. Якщо річний фінансовий звіт суб'єкта господарювання містив окрему фінансову звітність материнського підприємства на додаток до консолідованої фінансової звітності, МСБО 34 не вимагає і не забороняє включати окрему звітність материнського підприємства до проміжного фінансового звіту суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання має включати до свого проміжного фінансового звіту пояснення подій та операцій, які є значними для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності суб'єкта господарювання після закінчення періоду останньої річної звітності. Інформація, що розкривається у зв'язку з такими подіями та операціями, має поновлювати відповідну інформацію, подану в останньому річному фінансовому звіті. Користувач проміжного фінансового звіту суб'єкта господарювання матиме доступ до останнього річного фінансового звіту цього суб'єкта господарювання. Тому необов'язково, щоб примітки до проміжного фінансового звіту містили відносно несуттєве оновлення інформації, наведеної у примітках до останнього річного фінансового звіту.

Далі наведено перелік подій та операцій, для яких вимагатиметься розкриття інформації, якщо вони є значними. Цей перелік не є вичерпним:

а) списання запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого списання;

б) визнання збитку від зменшення корисності основних засобів, нематеріальних активів та інших активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;

в) сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;

г) придбання та продаж об'єктів основних засобів;

г) зобов'язання придбати основні засоби;

д) виплати, пов'язані із судовими справами;

е) виправлення помилок попередніх періодів;

е) зміни у бізнесі або економічних обставинах, що впливають на справедливу вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єкта господарювання, незалежно від того, чи визнаються такі активи або зобов'язання за справедливою вартістю чи за амортизованою собівартістю;

ж) будь-який дефолт за кредитними угодами або будь-яке порушення умов кредитної угоди, що їх не було виправлено на дату закінчення звітного періоду або до неї;

з) операції зі зв'язаними сторонами;

и) перенесення між рівнями ієрархії справедливої вартості, які використовувались при оцінюванні справедливої вартості фінансових інструментів;

і) зміни в класифікації фінансових активів унаслідок зміни мети або використання цих активів;

ї) зміни в умовних зобов'язаннях або умовних активах.

Якщо подія або операція є значною для розуміння змін у фінансовому стані або результатах діяльності суб'єкта господарювання з дати останньої річної звітності, то його проміжний фінансовий звіт має надавати пояснення відповідної інформації, включеної до фінансової звітності за останній річний звітний період, та поновлювати її.

Окрім розкриття інформації про важливі події та операції, суб'єкт господарювання включає зазначену далі інформацію у примітки до своєї проміжної фінансової звітності, якщо вона не розкрита в інших частинах проміжного фінансового звіту. Цю інформацію наводять, як правило, наростаючим підсумком за період з початку фінансового року до звітної дати:

а) зазначення того, що у проміжній фінансовій звітності дотримувалися тих самих облікових політик і методів обчислення, як і в останній річній фінансовій звітності, а в разі зміни цих політик або методів – опис характеру та впливу цих змін;

б) коментарі з поясненням щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;

в) характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або впливом;

г) характер і суми змін в оцінках сум, відображених у попередніх проміжних звітах поточного фінансового року, або змін в оцінках сум у звітах попередніх фінансових років;

г) випуск, викуп і погашення боргових і пайових цінних паперів;

д) сплачені дивіденди (сукупна сума чи в розрахунку на акцію) окремо за звичайними та іншими акціями;

е) наступні дані щодо сегментів (розкриття даних щодо сегментів в проміжних фінансових звітах суб'єкта господарювання потрібне тільки тоді, коли МСФЗ 8 «Операційні сегменти» вимагає від суб'єкта господарювання розкривати дані щодо сегментів в своїй річній фінансовій звітності):

– доходи від зовнішніх клієнтів, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, який приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові, що приймає операційні рішення;

– міжсегментні доходи, якщо вони включаються в оцінку прибутку або збитку сегмента, що перевіряється керівником, що приймає операційні рішення, або іншим чином регулярно надаються керівникові, що приймає операційні рішення;

– оцінка прибутку або збитку сегмента;

– загальні активи, сума яких, розкрита в останній річній фінансовій звітності, суттєво змінилась;

– опис різниць в основі сегментації чи в базисі оцінки прибутку або збитку сегмента в порівнянні з попередньою річною фінансовою звітністю;

– узгодження загальної суми оцінок прибутку або збитку звітних сегментів з прибутком або збитком суб'єкта господарювання до витрат (доходів) за податками та від припиненої діяльності. Однак, якщо суб'єкт господарювання розподіляє на звітні сегменти такі статті як витрати (доходи) за податками, суб'єкт господарювання може узгоджувати загальну суму оцінок прибутку або збитку сегментів із прибутком або збитком після врахування цих статей. Суттєві різниці, виявлені в результаті узгодження, повинні бути визначені та наведені окремо в цьому узгодженні;

е) події після проміжного періоду і не відображені у фінансовій звітності за цей проміжний період;

ж) вплив змін у структурі суб'єкта господарювання за проміжний період, зокрема об'єднання бізнесу, придбання чи втрата контролю над дочірніми підприємствами, та довгостроковими інвестиціями, реструктуризація чи припинення діяльності. У разі об'єднання бізнесу суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, подання якої вимагає МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».

Отже, фактично МСБО 34 не передбачає можливості у квартальний період подати скорочений комплект форм фінансової звітності (приміром, у складі балансу (звіту про фінансовий стан) та звіту про прибутки та збитки (про сукупні доходи), як для підприємств, які складають фінансову звітність за НП(С)БО). Підприємства, які ведуть облік за МСФЗ, подають всі форми, передбачені для річної фінансової звітності. Але вони вправі їх скласти у стислому форматі.

В Україні платники податку на прибуток до контролюючих органів подають ще квартальну податкову декларацію з податку на прибуток підприємств, форма якої затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. №897 (у редакції наказу Міністерства фінансів України від 28.04.2017 р. №467). За цією формою звітують за 2020 рік. А за новою формою податкової декларації з податку на прибуток, що затверджена наказом Міністерства фінансів України від 29.10.2020 р. № 649, підприємства звітують починаючи з I кварталу 2021 року.



### 3.5. Фінансова звітність в умовах гіперінфляції

Гіперінфляційні процеси в економіці будь-якої країни повинні відобразитися в системі бухгалтерського обліку. До фінансової звітності, зокрема до консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою застосовується Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» (МСБО 29).

У країні з гіперінфляційною економікою звітність про результати операційної діяльності та фінансовий стан, подана в національній валюті без перерахунку, є некорисною. Купівельна спроможність грошей втрачається настільки швидко, що порівняння сум, отриманих від операцій та інших подій, що мали місце в різні проміжки часу, навіть у той самий звітний період, вводить в оману.

МСБО 29 не встановлює абсолютного рівня, на якому вважається, що виникає гіперінфляція. Необхідність перераховувати фінансові звіти згідно з цим стандартом є питанням судження. Показником гіперінфляції є характеристики економічного середовища в країні, які включають таке (але не обмежуються таким):

а) основна маса населення віддає перевагу збереженню своїх цінностей у формі немонетарних активів або у відносно стабільній іноземній валюті. Суми, утримувані в національній валюті, негайно інвестуються для збереження купівельної спроможності;

б) основна маса населення розглядає грошові суми не в національній грошовій одиниці, а у відносно стабільній іноземній валюті. Ціни можуть також наводитися в цій валюті;

в) продаж та придбання на умовах відстрочки платежу здійснюється за цінами, які компенсують очікувану втрату купівельної спроможності протягом періоду відстрочки платежу, навіть якщо цей строк є коротким;

г) відсоткові ставки, заробітна плата та ціни індексуються згідно індексу цін;

г) кумулятивний рівень інфляції за трирічний період наближається до 100% або перевищує цей рівень.

Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, які звітують у валюті тієї самої країни з гіперінфляційною економікою, застосовували МСБО 29, починаючи з тієї самої дати. Проте МСБО 29 застосовують до фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання з початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання визначив існування гіперінфляції в країні, у національній валюті якої подається звітність.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від підходу – за історичною чи поточною собівартістю – має бути виражена в одиниці виміру, що діє в кінці звітного періоду.

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції слід включати до прибутку або збитку і розкривати окремо.

*Фінансова звітність за історичною собівартістю* має особливості. Суми у звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в одиниці виміру, що діє в кінці звітного періоду, перераховуються із застосуванням загального індексу цін.

Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру на кінець звітного періоду. *Монетарні статті* – це утримувані суб'єктом господарювання гроші, а також статті, які мають бути отримані або сплачені у грошовій формі.

Активи і зобов'язання, що індексуються відповідно до змін цін (наприклад, індексовані облігації або позики) коригуються згідно з цим індексом з метою визначення суми, не сплаченої за станом на кінець звітного періоду. Ці статті відображаються за цією скоригованою сумою в перерахованому звіті про фінансовий стан.

Усі інші активи і зобов'язання є немонетарними. Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на кінець звітного періоду, такі як чиста вартість реалізації та справедлива вартість. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються.

Більшість немонетарних статей відображаються за їхньою собівартістю або собівартістю за вирахуванням амортизації; таким чином, вони виражені в сумах, що діють на дату їх придбання. Перерахована собівартість кожної статті або її

собівартість за вирахуванням амортизації визначається шляхом застосування змін загального індексу цін до її історичної собівартості і накопиченої амортизації, починаючи з дати придбання до кінця звітного періоду. Наприклад, основні засоби, запаси сировини і товарів, гудвіл, патенти, торгові марки та подібні активи перераховуються з дати їх придбання. Запаси частково готової та готової продукції перераховуються з дати понесення витрат на придбання та переробку.

Згідно з МСБО 29 необхідно, щоб усі статті у звіті про сукупний прибуток були виражені в одиниці виміру, яка діє в кінці звітного періоду. Тому всі суми треба перерахувати з використанням загального індексу цін, починаючи з дат, коли окремі суми доходів або витрат були первісно відображені у фінансовій звітності.

У період інфляції суб'єкт господарювання, який утримує перевищення монетарних активів над монетарними зобов'язаннями, втрачає купівельну спроможність, а суб'єкт господарювання, який має перевищення монетарних зобов'язань над монетарними активами, збільшує купівельну спроможність в тому випадку, якщо активи та зобов'язання не підлягають індексації відповідно до зміни цін. Цей прибуток або збиток від чистої монетарної позиції можна визначити як різницю в результаті перерахування немонетарних активів, власного капіталу і статей звіту про прибутки та збитки, та коригування активів і зобов'язань, що підлягають індексації відповідно до договірних умов. Прибуток або збиток можна оцінити шляхом застосування зміни загального індексу цін до середньозваженої для певного періоду різниці між монетарними активами і монетарними зобов'язаннями.

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції включаються до прибутку або збитку. Коригування активів і зобов'язань, що підлягають індексації відповідно до договірних умов щодо зміни цін, згортається з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій. Інші статті звіту про прибутки та збитки (такі як дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсові різниці, пов'язані з інвестуванням або запозиченням коштів) також стосуються чистої монетарної позиції. Хоча такі статті розкриваються окремо, корисно подавати їх разом з прибутком

або збитком від чистих монетарних позицій у звіті про сукупний прибуток.

*Фінансова звітність за поточною собівартістю* має такі особливості. Статті звіту про фінансовий стан, виражені за поточною собівартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду.

До перерахування звіт про сукупні доходи, складений за поточною собівартістю, як правило, охоплює витрати, які є поточними на час, коли відбулися операції або події, що лежать у їхній основі. Собівартість реалізованої продукції та амортизація відображаються за поточною собівартістю на час використання; витрати на продаж та інші витрати відображаються в їхніх грошових сумах, коли вони здійснюються. Таким чином, усі суми треба перерахувати в ту одиницю виміру, яка діє на кінець звітного періоду, із застосуванням загального індексу цін.

Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання припиняє складати та подавати фінансову звітність відповідно до вимог МСБО 29, йому слід розглядати суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла наприкінці попереднього звітного періоду, як базу для балансової вартості у подальшій фінансовій звітності.

У фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

а) факт, що фінансова звітність і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду;

б) чи базується фінансова звітність на історичній чи на поточній собівартості;

в) щодо ідентифікації та рівня індексу цін станом на звітну дату і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітного періодів.

### **3.6. Консолідована фінансова звітність**

Згідно з ст. 12 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства, що контролюють інші підприємства (материнські підприємства), крім фінансових

звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності.

Підприємства, що контролюють інші підприємства (крім підприємств, що становлять суспільний інтерес), можуть не подавати консолідованої фінансової звітності, якщо разом із контрольованими підприємствами їхні показники на дату складання річної фінансової звітності не перевищують двох із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – до 4 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – до 8 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – до 50 осіб.

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади, до сфери управління яких належать суб'єкти державного сектору економіки, та органи, які здійснюють управління майном суб'єктів комунального сектору економіки, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які належать до сфери їх управління.

Об'єднання підприємств, крім власної звітності, складають та подають консолідовану фінансову звітність щодо підприємств, які входять до їх складу, якщо це передбачено установчими документами об'єднань підприємств відповідно до законодавства.

Посилення необхідності складання консолідованої фінансової звітності в Україні зумовлено певними чинниками:

- зростання закордонних капіталовкладень в українські підприємства та відкриття нових на території України;
- необхідність власників мати достовірну та актуальну інформацію про діяльність дочірніх компаній;
- уніфікація обліково-аналітичної інформації для порівняльності;
- загострення конкурентної боротьби на ринку України;
- зменшення ризиків зловживань та підробки інформації;
- пошук нових ринкових сегментів на ринку України.

Складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами регламентується: МСБО 1 «Подання

фінансової звітності»; МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»; МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»; МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»; МСБО 36 «Зменшення корисності активів»; МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»; МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

**Консолідовані фінансові звіти** (згідно з МСФЗ 10) – це фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств представлені як активи, зобов'язання, капітал, дохід, витрати і потоки грошових коштів єдиного суб'єкта економічної діяльності.

На підставі передбачуваного впливу материнської компанії на діяльність підконтрольних компаній останні в МСФЗ поділяються на асоційовані, дочірні та спільні.

Залежно від вищезазначених типів міжнародними стандартами встановлено відповідні правила консолідації звітності групи компаній (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Методи консолідації фінансової звітності

Ступінь підконтрольності	Суттєвий вплив	Спільний контроль	Контроль	Мінімальний вплив
Статус об'єкта контролю	Асоційоване підприємство	Спільне підприємство	Дочірнє підприємство	Інвестиції
Метод консолідації	Метод участі в капіталі	Метод пропорційної консолідації	Метод повної консолідації	Метод обліку за собівартістю та метод обліку за справедливою вартістю
Регулюючий стандарт	МСФЗ 28	МСФЗ 31	МСФЗ 27	-

Для складання та подання консолідованої фінансової звітності групи суб'єктів господарювання, яка контролюється материнським підприємством, слід застосовувати Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність» (МСБО 27). Цей Стандарт не поширюється на методи обліку об'єднання бізнесу та їхній вплив на консолідацію, у тому числі на гудвіл, який виникає в результаті об'єднання бізнесу. Цей Стандарт також слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окрему фінансову звітність.

Терміни, використовувані в МСБО 27, мають такі значення.

*Група* – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

*Дочірнє підприємство* – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

**Консолідована фінансова звітність** – фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання.

*Контроль* – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

*Материнське підприємство* – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

**Окрема фінансова звітність** – 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.

*Неконтрольована частка* – власний капітал у дочірньому підприємстві, який не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства.

Згідно з параграфом 5 МСБО 27 материнське підприємство або його дочірнє підприємство можуть виступати інвестором асоційованого підприємства або контролюючим учасником у спільно контрольованому суб'єкті господарювання. У таких випадках консолідована фінансова звітність, яка складається і подається відповідно до цього Стандарту, має також складатися з урахуванням вимог МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах». Для такого суб'єкта господарювання окремою фінансовою звітністю є така звітність, що складається і подається додатково до тієї фінансової звітності, що згадується в параграфі 5. Окрему фінансову звітність не треба додавати до цієї звітності, і вона не повинна супроводжувати цю звітність.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, який не має дочірнього підприємства, асоційованого підприємства або частки контролюючого учасника в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, не є окремою фінансовою звітністю.

Материнське підприємство, яке звільняється від подання консолідованої фінансової звітності, може подавати окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.

Материнське підприємство не зобов'язане подавати консолідовану фінансову звітність, виключно якщо:

а) це материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній або в частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники (у тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані й не мають заперечень щодо того, що таке материнське підприємство не подає консолідованої фінансової звітності;

б) боргові інструменти або інструменти власного капіталу материнського підприємства не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

в) материнське підприємство не подавало раніше і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регулівного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;



г) кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство зазначеного материнського підприємства, складає для оприлюднення консолідованої фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність має охоплювати всі дочірні підприємства материнського підприємства.

Складаючи консолідовану фінансову звітність, суб'єкт господарювання об'єднує фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств шляхом впорядкованого додавання подібних статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу та витрат. Щоб консолідована фінансова звітність подавала фінансову інформацію про групу як єдиного економічного суб'єкта господарювання, треба зробити такі кроки:

а) виключити балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

б) визначити неконтрольовані частки в прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період;

в) визначити неконтрольовані частки в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від часток власності, що належать материнському підприємству. Неконтрольовані частки в чистих активах складаються з:

– суми неконтрольованих часток на дату первісного об'єднання, розрахованої згідно з МСФЗ 3;

– питомої ваги неконтрольованих часток в змінах власного капіталу, що відбулися з дати об'єднання.

Внутрішньогрупові сальдо та суми внутрішньогрупових операцій (у тому числі доходи, витрати та дивіденди) виключаються повністю. Прибутки та збитки, що виникають у результаті внутрішньогрупових операцій та визнані в складі активів (таких як запаси та основні засоби), виключаються повністю.

Фінансову звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, яка використовується при складанні консолідованої фінансової звітності, слід складати на одну й ту

саму дату. Якщо кінець звітного періоду материнського підприємства відрізняється від кінця звітного періоду дочірнього підприємства, дочірнє підприємство з метою консолідації складає додаткову фінансову звітність на ту саму дату, що й фінансова звітність материнського підприємства, за винятком випадків, коли це неможливо.

Консолідовану фінансову звітність слід складати із застосуванням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин. Якщо підприємство групи використовує облікові політики, відмінні від застосованих у консолідованій фінансовій звітності для подібних операцій та подій за схожих обставин, у його фінансовій звітності при складанні консолідованої фінансової звітності здійснюються відповідні коригування.

Неконтрольовані частки слід відобразити в консолідованому звіті про фінансовий стан в складі власного капіталу окремо від власного капіталу власників материнського підприємства.

Інвестиції у спільно контрольовані та асоційовані підприємства, що їх обліковують у консолідованій звітності відповідно до МСФЗ 9, обліковують у такий самий спосіб, як і в окремій фінансовій звітності інвестора.

У консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

а) характер відносин між материнським підприємством та дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє, прямо чи опосередковано, понад половиною голосів в дочірньому підприємстві;

б) причини, внаслідок яких володіння (пряме чи опосередковане через дочірні підприємства) понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;

в) кінець звітного періоду фінансової звітності дочірнього підприємства, якщо ця фінансова звітність використовується для складання консолідованої фінансової звітності, та дата (або охоплений у звітах період) відрізняється від дати та періоду фінансової звітності материнського підприємства, а також причини, через які використовується інша дата (або період);

г) характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, тих, що є наслідком угод про позики або нормативних вимог) щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

г) перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю над власним капіталом, що належить власникам материнського підприємства;

д) якщо втрачається контроль над дочірнім підприємством, материнське підприємство розкриває інформацію про прибуток або збиток (якщо є) та:

– частину цього прибутку чи збитку, що відноситься до визнання будь-якої інвестиції, збереженої у колишньому дочірньому підприємстві за її справедливою вартістю на дату втрати контролю; та

– статтю (статті) у звіті про сукупні доходи, в якій (яких) визнається прибуток або збиток (якщо він не розкривається окремо в звіті про сукупні доходи).

Якщо окрема фінансова звітність складається для материнського підприємства, яке вирішує не складати консолідованої фінансової звітності, то у цій окремій фінансовій звітності слід розкривати:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та країну реєстрації або розташування суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого була складена для оприлюднення відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності; адресу, за якою можна отримати цю консолідовану фінансову звітність;

б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства із зазначенням їх назви, країни реєстрації або розташування, частки власності та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності;

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).

Якщо материнське підприємство (інше, ніж материнське підприємство, визначене в параграфі 42 МСБО 27), контролюючий учасник з часткою у спільно контрольованому суб'єкті господарювання або інвестор асоційованого підприємства складає окрему фінансову звітність, у ній слід розкривати:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю, і причини її складання, якщо це не вимагається законодавством;

б) перелік суттєвих інвестицій в дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства із зазначенням їх назви, країни реєстрації або розташування, частки власності та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності;

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б), і має вказати фінансову звітність, яка була складена відповідно до параграфа 9 цього стандарту, МСБО 28 та МСБО 31, які на них поширюються.

### **3.7. Сегментна звітність**

Порядок відображення у звітності інформації відповідно до МСФЗ за сегментами встановлено Міжнародним стандартом фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» (МСФЗ 8). Мета цього стандарту виражена як основний принцип і полягає у розкритті інформації про підприємство, що відбиває характер і фінансові наслідки діяльності та економічного середовища, в якому воно здійснює свою діяльність.

МСФЗ 8 поширюється як на окрему фінансову звітність підприємства, боргові або дольові інструменти якого обертаються на відкритому ринку, так і на консолідовану фінансову звітність групи, боргові або дольові інструменти якої обертаються на відкритому ринку.

Розкриття сегментної інформації повинно давати інвесторам відомості про характер діяльності та фінансові результати, як їх бачить керівництво організації, а також про економічне середовище, у якому організація здійснює свою діяльність.

Розкриття інформації за сегментами потрібне від організацій, чії боргові або часткові інструменти перебувають в обігу на регульованих ринках або які перебувають у процесі випуску таких інструментів. Усі інші організації можуть розкривати інформацію за сегментами на добровільній основі.

Надання сегментної інформації дає уявлення про те, як бачить діяльність організації керівництво. Розкриття сегментної інформації допомагає встановити зв'язок між поглядом керівництва на бізнес – як він поданий у його коментарях (наприклад, у документі «Аналіз й оцінка керівництва фінансового стану та фінансових результатів діяльності») – та консолідованою фінансовою інформацією. Сегментна інформація дає змогу інвесторам більш точно оцінити майбутні потоки грошових коштів організації.

Нерозкриття сегментної інформації є відхиленням від МСФЗ.

Основною особливістю МСФЗ 8 є застосування управлінського підходу до визначення операційних сегментів. На відміну від НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами», в якому передбачено поділ сегментів на господарські та географічні, МСФЗ 8 вимагає від підприємств розкриття у фінансовій звітності інформації щодо тих сегментів, які дійсно аналізуються керівництвом суб'єкта господарювання як компоненти бізнесу.

МСФЗ 8 вимагає розкриття інформації, яка генерується підприємствами для своїх внутрішніх цілей з метою оперативної оцінки фінансових показників окремих сегментів їх діяльності в рамках прийняття рішень щодо розподілу ресурсів між такими сегментами. Така інформація дозволяє зовнішнім користувачам фінансової звітності зрозуміти, яким чином той чи інший компонент бізнесу збільшує вартість суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСФЗ 8 **операційний сегмент** – це компонент суб'єкта господарювання:

– який бере участь у господарській діяльності, що приносить дохід та призводить до виникнення витрат (включаючи нові напрямки, які ще не приносять доходів, але від яких доходи обґрунтовано очікуються в майбутньому);

– результати операційної діяльності якого регулярно аналізуються вищим керівником з операційної діяльності (генеральним директором, правлінням, іншим вищим керівним органом) для прийняття рішень щодо виділення ресурсів сегменту й оцінки його діяльності;

– щодо якого завжди є доступною фінансова інформація.

Операційні сегменти є найнижчим рівнем, на якому керівництво здійснює моніторинг діяльності організації й приймає рішення.

Не всі види діяльності суб'єкта господарювання належать до операційних сегментів або їх частин. Зокрема, головний офіс корпорації чи функціональний підрозділ можуть не отримувати доходи або можуть отримувати їх лише супутньо щодо діяльності суб'єкта господарювання. Такі підрозділи не є операційними сегментами.

Не є операційними сегментами пенсійні програми суб'єкта господарювання, облік яких ведеться відповідно до МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення», а також управлінські підрозділи, які не створюють доходи або у яких доходи виникають періодично.

Не всі операційні сегменти необхідно окремо розкривати у фінансовій звітності. МСФЗ 8 вимагає розкриття у фінансовій звітності інформації щодо операційних сегментів, які відповідають встановленим критеріями. Такі операційні сегменти називають «звітні сегменти».

**Звітний сегмент** – це операційний сегмент або об'єднання двох і більше операційних сегментів, що відповідає хоча б одному з наступних кількісних критеріїв:

– доходи сегменту (в тому числі від продажу товарів, робіт, послуг іншим сегментам компанії) становлять 10 або більше відсотків від сукупного доходу всіх операційних сегментів (в тому числі міжсегментного);

– активи сегменту становлять 10 або більше відсотків сукупних активів усіх операційних сегментів;

– абсолютна величина прибутку або збитку сегмента становить 10 або більше відсотків від найбільшої з двох величин: сукупного прибутку всіх прибуткових сегментів або сукупного збитку всіх збиткових сегментів.

За своєю суттю перелічені умови є критеріями суттєвості. МСФЗ 8 – єдиний міжнародний стандарт фінансової звітності, який містить чіткі нормативи суттєвості. Всі інші МСФЗ делегують право встановлення кількісних критеріїв суттєвості щодо сум та розкриття їх у фінансовій звітності управлінському персоналу суб'єкта господарювання.

МСФЗ 8 визначає ще один додатковий кількісний критерій щодо розкриття сегментної інформації: на звітні сегменти має припадати не менше 75 відсотків доходів суб'єкта господарювання від зовнішніх контрагентів.

Якщо сукупний зовнішній дохід, відображений в звітності за операційними сегментами, становить менше 75 відсотків доходу суб'єкта господарювання, тоді необхідно визначити додаткові операційні сегменти як звітні сегменти, навіть якщо вони не відповідають кількісним критеріям.

Максимальна кількість звітних сегментів не повинна перевищувати десяти, якщо ж перевищує, суб'єкт господарювання повинен оцінити та визначити чи є практична доцільність такого детального розкриття.

Інформація щодо іншої діяльності та інших нерозкритих операційних сегментів об'єднується в окремий блок «всі інші сегменти».

Два та більше операційних сегментів можуть бути агреговані (об'єднані) в єдиний операційний сегмент, якщо:

- таке агрегування не суперечить зазначеним вище вимогам, у тому числі кількісним характеристикам;
- сегменти є подібними за більшістю з наступних економічних характеристик: за характером товарів чи послуг, за характером виробничих процесів, за типами споживачів (корпоративні клієнти або фізичні особи), за методами збуту (інтернет-торгівля, роздрібна або оптова торгівля), за способами регулювання.

Агрегація операційних сегментів для цілей розкриття інформації допускається, але не потрібна. Агрегація дозволяється, якщо виконуються всі такі критерії агрегації:

- унаслідок агрегації отримано інформацію, що дає змогу користувачам оцінити діяльність організації та економічне середовище, у якому вона здійснює цю діяльність;

– сегментам властиві однакові економічні характеристики;

– сегменти є подібними за кожним із таких аспектів: характер продуктів і послуг; характер виробничого процесу; вид або клас клієнтів; методи розподілу продуктів або надання послуг; характер регуляторного середовища (де можна застосувати).

Для цієї оцінки потрібне застосування значущого судження. Керівництво повинно розкрити інформацію про те, які операційні сегменти були агреговані й оцінка яких економічних показників була виконана.

Інформація в масштабі всієї організації, що розкривається за сегментами, серед іншого надає дані про основний асортимент продуктів і послуг, географію ключових виробництв і концентрацію клієнтів.

Для кожного звітнього сегмента необхідно надати дані про прибуток або збиток сегмента, його активи і зобов'язання і принципи оцінки. Передбачається, що керівник з операційної діяльності аналізує інформацію для якоїсь мети, і тому таку інформацію вже слід розкривати.

Розглянемо на прикладі порядок визначення операційних сегментів.

**Приклад 2:** У виробничій компанії Starlet, що займається пошиттям чоловічих костюмів, існує ряд суміжних виробництв. Структура виробництва компанії представлена в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Структура виробництва компанії Starlet

Операційний сегмент	Частка виручки, %
1. Пошиття чоловічих костюмів	46
2. Логістика	3
3. Пошиття чоловічих головних уборів	20
4. Вивіз сміття	5
5. Поштові послуги	1
6. Діловодство	8
7. Складські послуги	7
8. Пошиття краваток	10
Разом:	100



Критеріям об'єднання, згідно стандарту, відповідають 1-й, 3-й і 8-й операційні сегменти з пошиття чоловічих костюмів, чоловічих головних уборів і чоловічих краваток у зв'язку зі схожістю виробничого процесу (критерій № 3). Відсоток виручки в сумі становитиме 76% (46+20+10). Даний операційний сегмент можна об'єднати під назвою «Пошиття чоловічого одягу». Рівень суттєвості понад 75% при цьому виконується. Додатково також можна об'єднати ще два сегмента: 2-й і 7-й (логістика та складські послуги) у зв'язку зі схожістю технологічного процесу (критерій № 3). В сумі виручка по цьому сегменту буде дорівнювати встановленим вимогам 10% (3+7).

Переважаюча частина сегментних даних за вимогами НП(С)БО розкривається в типовій формі (додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами», форма № 6). У МСФЗ формат звіту за сегментами не регламентовано.

### 3.8. Окрема фінансова звітність

Порядок обліку та вимоги розкриття інформації щодо інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, визначає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Окрема фінансова звітність» (МСБО 27). Цей стандарт слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання вирішує (або повинен відповідно до місцевих нормативних вимог) подавати окрему фінансову звітність. Цей стандарт не встановлює, які суб'єкти господарювання складають окрему фінансову звітність. Він застосовується, коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, яка відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності.

Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення:

**Консолідована фінансова звітність** – фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як активи, зобов'язання,

власний капітал, дохід, витрати та грошові потоки єдиного економічного суб'єкта господарювання.

**Окрема фінансова звітність** – звітність, що подається суб'єктом господарювання, у якій суб'єкт господарювання може вибирати, залежно від вимог цього Стандарту, чи обліковувати свої інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства за собівартістю відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», чи за методом участі в капіталі, описаним в МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства».

У Додатку А до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» наведено такі визначення: група; інвестиційний суб'єкт господарювання; дочірнє підприємство; материнське підприємство; контроль над об'єктом інвестицій. А в Додатку А до МСФЗ 11 «Спільна діяльність» та в параграфі 3 МСБО 28 даються такі визначення: асоційоване підприємство; спільний контроль; спільне підприємство; учасник спільного підприємства; суттєвий вплив; метод участі в капіталі.

Згідно з МСБО 27 *окрема фінансова звітність* – звітність, що подається материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контролюваного 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.

Окрема фінансова звітність – це така звітність, що подається додатково до консолідованої фінансової звітності або додатково до фінансової звітності інвестора, у якого немає інвестицій у дочірні підприємства, але є інвестиції в асоційовані або спільні підприємства, у якій інвестиції в асоційовані підприємства або спільні підприємства обліковуються з використанням МСБО 28 методу участі в капіталі, за винятком обставин.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, який не має дочірнього підприємства, асоційованого підприємства або частки учасника спільного підприємства у спільному підприємстві, не є окремою фінансовою звітністю.

Суб'єкт господарювання, який згідно з параграфом 4а) МСФЗ 10 звільняється від консолідації, або згідно з параграфом

17 МСБО 28 від застосування метода участі в капіталі, може подавати окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.

Інвестиційний суб'єкт господарювання, від якого вимагається у поточному періоді та всіх поданих порівняльних періодах застосовувати виняток щодо консолідації до всіх своїх дочірніх підприємств відповідно до параграфу 31 МСФЗ 10, подає окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність.

Окрема фінансова звітність складається відповідно до усіх застосовних МСФЗ, за винятком коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, він обліковує інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства або:

а) за собівартістю, або

б) відповідно до МСФЗ 9, або

в) з використанням методу участі в капіталі, як описано в МСБО 28 (параграф 10).

Суб'єкт господарювання має застосовувати однаковий метод обліку до кожної категорії інвестицій. Вимоги до відображення інвестицій у певних випадках подано в табл. 3.9.

Таблиця 3.9

Порядок обліку та відображення інвестицій  
в окремі фінансовій звітності за МСБО 27

Види інвестицій	Порядок обліку
Інвестиції, що обліковують за фактичною собівартістю	Слід обліковувати відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», якщо вони класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, яка класифікована як утримувана для продажу або для розподілу)
Інвестиції, що обліковують із використанням методу участі в капіталі	
Інвестиції в асоційовані або спільні підприємства за справедливою вартістю з	Слід обліковувати такі інвестиції у такий саме спосіб і в окремі фінансовій звітності

відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9	
Інвестиція в дочірнє підприємство за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9	Слід обліковувати такі інвестиції у такий саме спосіб і в окремій фінансовій звітності
Якщо материнське підприємство припиняє бути інвестиційним суб'єктом господарювання, або стає інвестиційним суб'єктом господарювання	Слід обліковувати інвестицію в дочірнє підприємство відповідно до параграфу 10, або датою зміни статусу слід вважати дату придбання. Справедлива вартість дочірнього підприємства на дату, яка вважається датою придбання, повинна відображати передану компенсацію
Коли материнське підприємство стає інвестиційним суб'єктом господарювання	Інвестицію у дочірнє підприємство обліковують за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9. Різницю між попередньою балансовою вартістю дочірнього підприємства та його справедливою вартістю на дату зміни статусу інвестора слід визнавати як прибуток або збиток у прибутку або збитку. Кумулятивну величину будь-якого коригування справедливої вартості, раніше визнану в іншому сукупному доході щодо таких дочірніх підприємств, слід розглядати так, нібито інвестиційний суб'єкт господарювання здійснив вибуття таких дочірніх підприємств на дату зміни статусу

<p>Коли материнське підприємство проводить реорганізацію структури своєї групи шляхом створення нового суб'єкта господарювання у якості свого материнського підприємства так, що дотримуються критерії (параграф 13):</p> <p>а) нове материнське підприємство отримує контроль над первісним материнським підприємством шляхом випуску інструментів власного капіталу в обмін на існуючі інструменти власного капіталу первісного материнського підприємства;</p> <p>б) активи та зобов'язання нової групи та первісної групи є однаковими безпосередньо перед реорганізацією та після неї;</p> <p>в) власники первісного материнського підприємства перед реорганізацією мають однакові абсолютні та відносні частки в чистих активах первісної групи та нової групи безпосередньо перед реорганізацією та після неї</p>	<p>Нове материнське підприємство обліковує свої інвестиції в первісне материнське підприємство відповідно до параграфа 10а) у своїй окремій фінансовій звітності, нове материнське підприємство має оцінювати собівартість за балансовою вартістю своєї частки статей власного капіталу, що визнана в окремій фінансовій звітності підприємства на дату реорганізації</p>
<p>Коли підприємство, що не є материнським підприємством, створює новий суб'єкт господарювання в якості свого материнського підприємства в спосіб, який задовольняє критеріям, наведеним в параграфі 13</p>	<p>Нове материнське підприємство обліковує свої інвестиції в первісне материнське підприємство відповідно до параграфа 10а) у своїй окремій фінансовій звітності, нове материнське підприємство має оцінювати собівартість за балансовою вартістю своєї частки статей власного капіталу, що визнана в окремій фінансовій звітності підприємства на дату реорганізації</p>

Дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контролюваного або асоційованого підприємства визнають в окремій фінансовій звітності у момент встановлення права підприємства на їх одержання. Дивіденди визнаються у прибутку або збитку, окрім випадків, коли суб'єкт господарювання обирає можливість застосовувати метод участі в капіталі, і в цьому випадку дивіденди визнаються як зменшення балансової вартості інвестиції.

Здійснюючи розкриття інформації у своїй окремій фінансовій звітності, суб'єкт господарювання застосовує усі дочерні МСФЗ.

Якщо материнське підприємство вирішує не складати консолідованої фінансової звітності, а натомість складати окрему фінансову звітність, то воно має розкривати у цій окремій фінансовій звітності:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та основне місце ведення бізнесу (та країну реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого, що відповідає Міжнародним стандартам фінансової звітності, була складена для оприлюднення; а також адресу, за якою можна отримати цю консолідовану фінансову звітність;

б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням:

- назви таких об'єктів інвестування,
- основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування;
- його частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування;

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).

Якщо інвестиційний суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством (окрім материнського підприємства, про яке йдеться в параграфі 16), складає,

відповідно до параграфу 8А окрему фінансову звітність як свою єдину фінансову звітність, то він розкриває цей факт. Інвестиційний суб'єкт господарювання також розкриває інформацію про інвестиційні суб'єкти господарювання, якої вимагає МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».

Якщо материнське підприємство (інше, ніж материнське підприємство, визначене в параграфах 16-16А) або інвестор, який спільно контролює об'єкт інвестування або чинить суттєвий вплив на нього, складає окрему фінансову звітність, то материнське підприємство або інвестор мають вказати фінансову звітність, складену відповідно до МСФЗ 10, МСФЗ 11 або МСБО 28 (зміненого у 2011 р.), з якою вона пов'язана. Материнське підприємство або інвестор повинні також розкрити у своїй окремій фінансовій звітності:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю, і причини їх складання, якщо це не вимагається законодавством;

б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням:

– назви таких об'єктів інвестування,

– основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо суб'єкт господарювання зареєстрований не у місці ведення бізнесу) таких об'єктів інвестування;

– їхньої частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об'єктах інвестування;

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій, зазначених у підпункті б).

### **3.9. Розкриття інформації про зв'язані сторони**

Відносини між зв'язаними сторонами є звичайним явищем у торгівлі та бізнесі. Наприклад, суб'єкти господарювання часто здійснюють частину своєї діяльності через дочірні, спільні та асоційовані підприємства. За таких обставин суб'єкт господарювання здатний впливати на фінансову або

операційну політику об'єкта інвестування завдяки наявності контролю, спільного контролю або суттєвого впливу.

Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Зв'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються незв'язаними сторонами. Наприклад, суб'єкт господарювання, який продає товари своєму материнському підприємству за собівартістю, може пропонувати їх іншим клієнтам на інших умовах. Крім того, операції між зв'язаними сторонами можуть не приводити до таких сум, які виникають у результаті операцій між незв'язаними сторонами.

Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між зв'язаними сторонами не здійснюються. Сам факт існування відносин може бути достатнім для впливу на операції суб'єкта господарювання з іншими сторонами. Наприклад, дочірнє підприємство може припинити відносини з торговим партнером після придбання материнським підприємством спорідненого дочірнього підприємства, яке працює в тій самій галузі, що й попередній торговий партнер. І навпаки, одна сторона може утриматися від дій з причини значного впливу іншої сторони. Наприклад, дочірнє підприємство може отримати вказівку від свого материнського підприємства не займатися дослідженнями та розробками.

З цих причин знання операцій суб'єкта господарювання, залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, та відносини суб'єкта господарювання зі зв'язаними сторонами можуть впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема на оцінку ризиків та можливостей, які можуть бути в того чи іншого суб'єкта господарювання.

Вимоги щодо розкриття інформації про зв'язані сторони встановлено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони» (МСБО 24). Мета цього Стандарту – забезпечити розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на фінансовий стан і на прибуток чи збиток суб'єкта господарювання, спричиненого існуванням



зв'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, в тому числі зобов'язаннями між такими сторонами.

Цей стандарт застосовується при:

а) визначенні відносин і операцій між зв'язаними сторонами;

б) визначенні залишків заборгованості, в тому числі зобов'язань, між суб'єктом господарювання та зв'язаними з ним сторонами;

в) визначенні обставин, за яких необхідно розкривати інформацію згідно з пунктами а) і б);

г) визначенні розкриття інформації, яке належить зробити за цими статтями.

Цей Стандарт вимагає розкриття інформації щодо відносин, операцій і залишків заборгованості, в тому числі зобов'язань, зі зв'язаними сторонами, у консолідованій та окремій фінансовій звітності материнського підприємства, контролюючого учасника або інвестора, поданих відповідно до вимог МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність». Цей стандарт також застосовується до окремої фінансової звітності.

Операції між зв'язаними сторонами і залишки заборгованості з іншими суб'єктами господарювання в групі розкриваються у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Внутрішньогрупові операції і залишки заборгованості між зв'язаними сторонами вилучаються при складанні консолідованої фінансової звітності групи.

Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають такі значення.

*Зв'язана сторона* – фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.

Фізична особа або близький родич такої особи є зв'язаною стороною із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо така особа:

а) контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;

б) має суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує;

в) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує.

Суб'єкт господарювання є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо виконується будь-яка з таких умов:

а) суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або дочірнє підприємство під спільним контролем є зв'язані одне з одним);

б) один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (або асоційованого підприємства чи спільного підприємства члена групи, до якої належить інший суб'єкт господарювання);

в) обидва суб'єкти господарювання є спільними підприємствами однієї третьої сторони;

г) один суб'єкт господарювання є спільним підприємством третього суб'єкта господарювання, а інший суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством цього третього суб'єкта господарювання;

г) суб'єкт господарювання є програмою виплат по закінченні трудової діяльності працівників або суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є зв'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує;

д) суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем фізичної особи;

е) фізична особа, яка контролює суб'єкт господарювання, має значний вплив на суб'єкт господарювання або є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання (або материнського підприємства суб'єкта господарювання).

*Операція зі зв'язаною стороною* – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує,

та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

*Близькі родичі фізичної особи* – 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.

*Контроль* – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою отримання вигоди від його діяльності.

*Спільний контроль* – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю.

*Суттєвий вплив* – повноваження брати участь у прийнятті рішень стосовно фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль такої політики. Суттєвого впливу можна набути шляхом володіння часткою, згідно зі статутом або угодою.

*Провідний управлінський персонал* – ті особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання.

*Органи державної влади* – органи державної влади, урядові агенції та подібні органи державної влади – місцеві, національні або міжнародні.

*Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади* – суб'єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу-а державної влади.

Під час розгляду кожного можливого випадку відносин зв'язаних сторін увагу треба спрямовувати на суть цих відносин, а не лише на юридичну форму.

У МСБО 24 зв'язаними сторонами не вважаються:

а) два суб'єкти господарювання, просто тому, що вони мають спільного директора або іншого члена провідного управлінського персоналу, або тому, що член провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання;

б) два контролюючі учасники, просто тому, що вони здійснюють спільний контроль за діяльністю спільного підприємства;

в) особи, що надають фінансування; профспілки; комунальні служби; департаменти та агентства органу державної влади, що не контролюють, не здійснюють спільного контролю або не мають суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує, просто тому, що вони мають звичайні відносини з суб'єктом господарювання (навіть якщо вони можуть обмежувати свободу дії суб'єкта господарювання або брати участь у процесі прийняття рішень цим суб'єктом господарювання);

г) замовник, постачальник, суб'єкт господарювання, що отримав пільги (френчайзер), дистриб'ютор, генеральний агент, з яким суб'єкт господарювання здійснює значний обсяг операцій, просто з причин економічної залежності, що виникає в результаті вищезазначеного.

У визначенні зв'язаної сторони асоційоване підприємство охоплює дочірні підприємства асоційованого підприємства, а спільне підприємство охоплює дочірні підприємства цього спільного підприємства. Тому, наприклад, дочірнє підприємство асоційованого підприємства та інвестор, що має суттєвий вплив на цю асоційовану компанію, є зв'язаними сторонами одне з одним.

Відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між ними. Суб'єкт господарювання розкриває назву свого материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої фінансової звітності, що оприлюднюються, слід зазначити назву материнського підприємства вищого рівня, яке складає таку звітність.

Для того, щоб користувач фінансової звітності зміг сформуванати точку зору стосовно впливу відносин між зв'язаними сторонами на суб'єкт господарювання, доцільно розкривати відносини між зв'язаними сторонами там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між зв'язаними сторонами.

Вимога розкривати відносини зі зв'язаними сторонами між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами є додатковою до вимог, що містяться у МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» та МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах».

Необхідно робити посилання на материнське підприємство наступного вищого рівня. Це перше материнське підприємство у групі, яке перебуває на наступному щаблі безпосередньо за материнським підприємством, яке складає консолідовану фінансову звітність для оприлюднення.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із наведених далі категорій:

- а) короткострокові виплати працівникам;
- б) виплати по закінченні трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам;
- г) виплати при звільненні;
- г) платіж на основі акцій.

Якщо суб'єкт господарювання здійснював операції зі зв'язаними сторонами протягом періодів, що охоплюються фінансовою звітністю, він повинен розкрити інформацію про характер відносин зі зв'язаними сторонами, а також інформацію про такі здійснені операції та залишки заборгованості, в тому числі зобов'язання, яку потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Розкриття інформації має, щонайменше, включати:

- а) суму операцій;
- б) суму залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання, а також його строки та умови, включаючи інформацію про наявність забезпечення і характер

відшкодування, яке буде надане при погашенні, та детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;

в) резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;

г) витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості зв'язаних сторін.

Інформацію, розкриття якої вимагається, слід подавати окремо за кожною із таких категорій:

а) материнське підприємство;

б) суб'єкти господарювання, які здійснюють спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб'єкт господарювання;

в) дочірні підприємства;

г) асоційовані підприємства;

г) спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;

д) провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства;

е) інші зв'язані сторони.

Класифікація сум дебіторської та кредиторської заборгованості зв'язаних сторін за різними категоріями є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Цей Стандарт вимагає подавати інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках до фінансової звітності. Перелік категорій розширено, щоб забезпечити всеохопний аналіз залишків заборгованості зв'язаних сторін, і він застосовується до операцій між зв'язаними сторонами.

Далі наведено приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною:

а) придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);

б) придбання або продаж нерухомості та інших активів;

в) надання або отримання послуг;

г) оренда;

г) передача досліджень та розробок;

д) передача за ліцензійними угодами;

е) передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);

є) надання гарантій або застави;

ж) зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому (визнаних або невизнаних);

з) погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої зв'язаної сторони.

Участь материнського або дочірнього підприємства у визначеній програмі виплат, яка розподіляє ризики між підприємствами групи, є операцією між зв'язаними сторонами (параграф 34Б МСБО 19).

Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій зв'язаних сторін на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання, що звітує, звільняється від вимог щодо розкриття інформації стосовно операцій зі зв'язаними сторонами та залишків заборгованості, у тому числі зобов'язань, з:

а) органом державної влади, що здійснює контроль, спільний контроль або суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує;

б) іншим суб'єктом господарювання, що є зв'язаною стороною, оскільки той самий орган державної влади має контроль, спільний контроль або суттєвий вплив і на суб'єкт господарювання, що звітує, і на цей інший суб'єкт господарювання.

Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, застосовує звільнення, то він повинен розкрити наступну інформацію про операції та пов'язані з ними залишки:

а) назва органу державної влади та характер його відносин з суб'єктом господарювання, що звітує (тобто, відносини контролю, спільного контролю або суттєвого впливу);

б) достатньо детальну наступну інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання, що звітує, зрозуміти вплив операцій, які здійснюються зв'язаною стороною, на його фінансову звітність: характер та обсяги кожної окремо суттєвої операції; для інших

операцій, які є суттєвими в сукупності, а не окремо, якісні та кількісні показники їхніх обсягів.

*Список використаних джерел по темі 3:*

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. станом на 14.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

2. Концептуальна основа фінансової звітності. станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_049#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_049#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_048#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_048#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

6. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність». станом на 01.01.2013 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_045#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_045#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

8. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995\\_k53#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/995_k53#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Окрема фінансова звітність». URL: <https://mof.gov.ua/storage/files/MSBO-27-tt.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони». станом на 01.01.2012 р.



URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_043#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

11. Приватне акціонерне товариство «Кіровоградобленерго»: Фінансова звітність згідно з МСФЗ за рік, що закінчився 31 грудня 2019 року. Разом зі Звітом незалежного аудитора. URL: <https://kiroe.com.ua/files/uploads/Акціонерам/Фінансова%20звітність%20згідно%20з%20МСФЗ%20за%20рік%20що%20закінчився%2031%20грудня%202019%20року.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

12. Ольга Булгакова. Концептуальні основи фінансової звітності. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 22.04.2020. С. 21-25.

13. Ольга Булгакова. МСБО (IAS) 27 «Окрема фінансова звітність». *Все про бухгалтерський облік*. № 72. 05.08.2020. С. 12-14.

14. Звіт про фінансовий стан. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00060](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00060) (дата звернення: 15.03.2021).

15. Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток (statement of profit or loss and other comprehensive income). URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/fzz00073](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/fzz00073) (дата звернення: 15.03.2021).

16. МСФО (IFRS) 8 «Операційні сегменти». URL: [https://studme.com.ua/128405119450/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/msfo\\_ifr\\_s\\_operatsionnye\\_segmenty.htm](https://studme.com.ua/128405119450/buhgalterskiy_uchet_i_audit/msfo_ifr_s_operatsionnye_segmenty.htm) (дата звернення: 15.03.2021).

17. Ожегова Г. О. Особливості методики складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами в Україні. *Молодий вчений*. № 4(31), квітень, 2016 р. С. 146-150. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/4/36.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

### ***Перелік питань для самоконтролю***

- 1. Розкрийте призначення фінансової звітності.*
- 2. Зазначте мету МСБО 1 «Подання фінансової звітності».*
- 3. Яку інформацію про суб'єкт господарювання повинна надавати фінансова звітність?*
- 4. Що входить до повного комплексу фінансової звітності?*
- 5. Яка мета звіту про фінансовий стан (балансу)? Які вимоги пред'являються до цього звіту?*

6. Як класифікуються активи та зобов'язання у звіті про фінансовий стан?

7. Яка мета звіту про прибутки та збитки? Які вимоги пред'являються до цього звіту?

8. Який обсяг інформації слід подавати у звіті про прибутки та збитки?

9. Що собою представляють примітки до фінансової звітності?

10. Які існують вимоги до подання інформації у фінансових звітах згідно з МСФЗ?

11. Як поділяються якісні характеристики корисної фінансової інформації?

12. Розкрийте сутність основоположних якісних характеристик фінансової інформації.

13. Розкрийте сутність посилювальних якісних характеристик фінансової інформації.

14. Охарактеризуйте вартісне обмеження на корисну фінансову звітність.

15. Розкрийте сутність основоположного припущення при складанні фінансової звітності – безперервності.

16. Охарактеризуйте принцип нарахування.

17. В чому полягає суттєвість в обліку?

18. Як треба розуміти послідовність подання фінансової звітності?

19. Яким МСБО регулюється порядок подання фінансової звітності?

20. Розкрийте призначення та склад проміжної фінансової звітності.

21. Яку інформацію необхідно розкривати при підготовці проміжної фінансової звітності?

22. Які ознаки гіперінфляції?

23. Які особливості фінансової звітності за історичною собівартістю?

24. Які особливості фінансової звітності за поточною собівартістю?

25. Що таке консолідована фінансова звітність?

26. В чому полягає значення розкриття сегментної інформації?

27. Дайте визначення операційному сегменту.
28. Що таке звітний сегмент і яким критеріям він повинен відповідати?
29. Коли допускається агрегація операційних сегментів для цілей розкриття інформації?
30. Розкрийте порядок обліку та відображення інвестицій в окремій фінансовій звітності.
31. Хто є зв'язаними сторонами?
32. Які операції підлягають розкриттю у фінансовій звітності, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною?

## **Тема 4. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ**

- 4.1. Сутність, визнання та оцінка основних засобів.
- 4.2. Переоцінка основних засобів.
- 4.3. Амортизація основних засобів.
- 4.4. Вибуття основних засобів.
- 4.5. Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

### **4.1. Сутність, визнання та оцінка основних засобів**

Для будь-якого суб'єкта господарювання формування сучасної матеріально-технічної бази є нагальним питанням бізнесу. Саме від забезпеченості підприємства основними засобами, особливо виробничого призначення, багато в чому залежить стабільність і ефективність господарської діяльності. Водночас поінформованість про наявність та рух основних засобів, постійний контроль за їх раціональним використанням мають велике значення для управління виробничим процесом на кожному підприємстві. Вони мають певні особливості обліку, пов'язані із шляхами їх надходження на підприємство та напрямками використання. Тому суб'єктам господарювання необхідно правильно організувати своєчасне одержання повної та об'єктивної облікової інформації про основні засоби.

Порядок визнання, оцінки основних засобів, нарахування їх амортизації, списання з балансу та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» (МСБО 16). МСБО 16 передбачає обліковий підхід до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях. Основні питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності, які слід визнавати у зв'язку з ними.

Згідно з МСБО 16 **основні засоби** – це матеріальні об'єкти, що їх: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей; використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

При всій спільності ознак є чимало особливостей у різних груп основних засобів. Тому об'єкти основних засобів в бухгалтерському обліку групують в розрізі класів. *Клас основних засобів* – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.

Прикладами окремих класів основних засобів є:

- а) земля;
- б) земля та будівлі;
- в) машини та обладнання;
- г) кораблі;
- ґ) літаки;
- д) автомобілі;
- е) меблі та приладдя;
- є) офісне обладнання;
- ж) плодоносні рослини.

Виділення класів основних засобів залежить від галузі та сфери діяльності конкретного підприємства. Так, наприклад, ПАТ «Укрзалізниця» відповідно до специфіки своєї діяльності виокремлює такі класи основних засобів: земельні ділянки; будівлі, споруди та інфраструктура; земляне полотно та верхня будова колії; локомотиви; вагони; машини, обладнання, інструменти та інші основні засоби; транспортні засоби; незавершене будівництво та невстановлене обладнання.

Особливою групою основних засобів є малоцінні необоротні матеріальні активи. На відміну від національних П(С)БО, у міжнародних стандартах поняття малоцінних необоротних матеріальних активів не використовується. Найчастіше у вітчизняній практиці до малоцінних необоротних матеріальних активів включають спеціальні інструменти та пристрої, інвентар, спецодяг, окремі меблі, офісна техніка з низькою вартістю (наприклад, корпоративні мобільні телефони співробітників). Тому в обліку сформувалися різні підходи щодо

малоцінних необоротних матеріальних активів. Підприємство вирішує у своїй обліковій політиці такі ключові моменти:

- яким є вартісний критерій віднесення активів до малоцінних необоротних матеріальних активів;
- як обліковувати малоцінні необоротні матеріальні активи: у складі основних засобів чи запасів.

Якщо вартісний критерій конкретного об'єкта малоцінних необоротних матеріальних активів є нижчим за визначений в обліковій політиці, то він визнається у складі запасів, а при видачі такого об'єкта в експлуатацію списується на витрати періоду у звіті про прибутки і збитки (за окремих випадків – на незавершене виробництво). При цьому слід здійснювати кількісний облік таких активів до моменту їх повного вибуття.

Якщо ж об'єкт малоцінних необоротних матеріальних активів є таким, що підлягає відображенню у складі основних засобів, то можливими є два варіанти:

- до моменту введення в експлуатацію такий актив обліковується на рахунку капітальних інвестицій, а потім відображається у складі основних засобів;
- до моменту введення в експлуатацію актив відображається у складі запасів, а потім пере класифіковується до основних засобів.

Однак, використання активу протягом більше одного періоду не характерно для запасів. Крім того, підставою для списання запасів може бути продаж, використання у процесі виробництва продукції (послуг), списання внаслідок непридатності, але такої причини, як введення в експлуатацію, бути не може. Якщо ж переводять такий актив зі складу запасів до основних засобів, то виникає питання про поріг суттєвості.

З позиції МСФЗ залежно від критеріїв визнання може йтися про основні засоби або витрати. Проте не виключено встановлення порогів суттєвості для класифікації таких об'єктів. Таким чином, залишок інших необоротних матеріальних активів має бути переглянутий, і об'єкти повинні бути або класифіковані в основні засоби, або визнані витратами за ознакою несуттєвості.

Також слід зазначити, що у МСФЗ немає такого об'єкта обліку, як капітальні інвестиції, що обліковуються за НП(С)БО на рахунку 15 «Капітальні інвестиції». Незавершені капітальні

інвестиції можна враховувати на будь-якому рахунку (зокрема, на окремому субрахунку до рахунка 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи» тощо), у тому числі й на рахунку 15. При цьому у примітках до фінансової звітності їх треба показати у складі відповідно основних засобів, нематеріальних активів тощо.

Одиницею обліку основних засобів за НП(С)БО є об'єкт основних засобів. МСБО 16 не визначає одиниці виміру, яка повинна використовуватися при визнанні, тобто що саме становить об'єкт основних засобів. Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби» *об'єкт основних засобів* – це: закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, унаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки в складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Об'єкт основних засобів за МСФЗ слід визнавати активом якщо:

- є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;
- собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

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

*Собівартість* – 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 згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».

Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

а) ціни його придбання, включаючи імпорتنі мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:

а) витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів;

б) витрати на впорядкування території;

в) первісні витрати на доставку та розвантаження;

г) витрати на встановлення та монтаж;

г) витрати на перевірку відповідного функціонування активу після вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів під час доставки активу до теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан (наприклад, зразків, вироблених під час перевірки обладнання);

г) гонорари спеціалістам.

Проте не всі витрати включаються до собівартості об'єкта основних засобів. Далі наведено приклади витрат, які не є витратами на об'єкт основних засобів:

– витрати на відкриття нових потужностей;

– витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та просування);

– витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);

– адміністративні та інші загальні накладні витрати.



Спочатку всі витрати на придбання (виготовлення) об'єкта основних засобів накопичують на субрахунок 151 «Капітальне будівництво» або 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів». При передачі (введенні) в експлуатацію цього об'єкта роблять бухгалтерські записи: Д-т 10 (відповідний субрахунок), К-т 151, 152.

Розглянемо порядок обліку придбання (виготовлення) об'єкта основних засобів на конкретному прикладі.

**Приклад 1:** Підприємство господарським способом побудувало об'єкт основних засобів (будівля). До первісної вартості ввійшли такі витрати: вартість проектних робіт – 12000 грн (у тому числі ПДВ – 2000 грн); матеріали – 700000 грн (без ПДВ); заробітна плата працівникам, що будували об'єкт, – 750000 грн; ЄСВ на зарплату цих працівників – 165000 грн; амортизація необоротних активів, що брали участь у будівництві, – 80000 грн.

Облік господарських операцій з будівництва (виготовлення) основних засобів представлено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Бухгалтерські проведення з будівництва (виготовлення)  
основних засобів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Перераховано попередню оплату вартості проектних робіт	371	311	12000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	2000
3	Віднесено до складу капітальних інвестицій вартість проектних робіт	151	631	10000
4	Списано раніше відображену суму податкового кредиту з ПДВ	644	631	2000
5	Відображено залік заборгованостей	631	371	12000
6	Використано на будівництво об'єкта будівельні матеріали та інші ТМЦ	151	20, 22	70000

7	Нараховано заробітну плату працівникам, зайнятим на будівництві об'єкта	151	661	750000
8	Віднесено до складу капітальних інвестицій суму ЄСВ, нарахованого на фонд оплати праці працівників, зайнятих на будівництві об'єкта	151	651	165000
9	Нараховано амортизацію основних засобів та інших необоротних матеріальних активів, що використовувалися при будівництві (спорудженні) об'єкта	151	131, 132	80000
10	Введено в експлуатацію об'єкт основних засобів за первісною вартістю	103	151	1705000

Собівартість об'єкта основних засобів – це грошовий еквівалент ціни на дату визнання. Якщо платіж відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту, якщо такі відсотки не капіталізують згідно з МСБО 23 «Витрати на позики».

Суми процентів за кредитами, пов'язаними з придбанням основних засобів, що не капіталізуються, слід відображати у складі фінансових витрат звітного періоду. А ось суми процентів, які пов'язані з придбанням кваліфікаційних активів, потрібно відносити на збільшення первісної вартості придбаних основних засобів і амортизувати.

Нарахування процентів за користування фінансовим або товарним кредитом (як тих, що не капіталізуються, так і тих, які включають у первісну вартість кваліфікаційного активу) відображають за допомогою запису:

- Д-т 951, К-т 684, якщо отриманий банківський кредит;
- Д-т 952, К-т 684, якщо отриманий товарний кредит.

Потім роблять бухгалтерський запис:

– Д-т 792, К-т 951 (952) – на суму процентів, що не капіталізуються та визнані фінансовими витратами звітного періоду;

– Д-т 15, К-т 951 (952) – на суми процентів, які підлягають капіталізації.

Один або кілька об'єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів. При обміні одного немонетарного активу на інший, собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити. Придбаний об'єкт оцінюють у такий спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

Суб'єкт господарювання визначає, чи має операція обміну *комерційну сутність*, розглядаючи, якою мірою очікується зміна майбутніх грошових потоків унаслідок операції. Операція обміну має комерційну сутність, якщо:

а) конфігурація (ризик, визначення часу та сума) грошових потоків від отриманого активу відрізняється від конфігурації грошових потоків від переданого активу;

б) вартість частини діяльності суб'єкта господарювання, визначена суб'єктом господарювання, на яку впливає операція, змінюється внаслідок обміну;

в) різниця між а) або б) є значною стосовно справедливої вартості обмінених активів.

Для визначення того, чи має операція обміну комерційну сутність, визначена суб'єктом господарювання вартість частини його діяльності, на яку впливає операція, має відображати грошові потоки після оподаткування. Результати таких аналізів мають бути чіткими, без необхідності детальних обчислень для суб'єкта господарювання.

Справедливу вартість активу, щодо якого немає порівнюваних ринкових операцій, можна обґрунтовано оцінити, якщо відхилення в діапазоні обґрунтованих попередніх оцінок

справедливої вартості є незначними для цього активу або імовірність різних попередніх оцінок у межах діапазону можна обґрунтовано оцінити та використати під час оцінки справедливої вартості. Якщо суб'єкт господарювання може достовірно оцінити справедливу вартість отриманого активу або відданого активу, тоді справедлива вартість відданого активу використовується для оцінювання собівартості отриманого активу, якщо справедлива вартість отриманого активу є більш очевидною.

Собівартість об'єкта основних засобів, утримуваного орендарем за угодою про фінансову оренду, визначається згідно з МСФЗ 16 «Оренда».

Балансову вартість об'єкта основних засобів можна зменшити державними грантами згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу».

Визнання витрат у балансовій вартості об'єкта основних засобів припиняється, якщо об'єкт знаходиться в місці розташування та стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Отже, витрати, понесені при використанні чи переміщенні об'єкта, не включаються в балансову вартість такого об'єкта. Наприклад, наведені далі витрати не включаються в балансову вартість об'єкта основних засобів:

а) витрати, понесені в той час, коли об'єкт, придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом, ще треба ввести в дію або його експлуатують не на повну потужність;

б) первісні операційні витрати, такі як понесені під час формування попиту на продукцію об'єкта;

в) витрати на переміщення чи реорганізацію частини або всієї діяльності суб'єкта господарювання.

Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

МСБО 16 не наводить спеціальних правил оцінки основних засобів, які безкоштовно отримані, внесені до статутного капіталу.

Розрізняють й інші види оцінок основних засобів. *Балансова вартість* – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

*Збиток від зменшення корисності* – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

*Сума очікуваного відшкодування* – це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання.

*Справедлива вартість* – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Після первісної оцінки вартість основних засобів може бути збільшена на суму подальших витрат.

Суб'єкт господарювання повинен не визнавати в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування об'єкта. Навпаки, ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. Витрати на щоденне обслуговування об'єкта, як правило, – це витрати на заробітну плату та витратні матеріали, а також це можуть бути витрати на незначні деталі. Призначення цих видатків часто визначають як «ремонт та технічне обслуговування» об'єкта основних засобів.

Запасні частини деяких об'єктів основних засобів можуть потребувати заміни через регулярні проміжки часу. Наприклад, піч треба облицьовувати після певної кількості годин використання, частини салону літака (такі, як сидіння чи кухня) потребують кількаразової заміни протягом строку корисної експлуатації літального апарата. Об'єкти основних засобів також можуть бути придбаними з метою здійснення порівняно нечастої повторної заміни (наприклад заміна внутрішніх стін будівлі) або навіть для одноразової заміни. Суб'єкт господарювання визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовольняються критерії визнання. Балансову вартість тих

частин, що їх замінюють, припиняють визнавати відповідно до положень про припинення визнання.

Умовою подовження експлуатації об'єкта основних засобів (наприклад, літака) може бути виконання регулярних основних технічних оглядів для виявлення несправностей, незалежно від того, чи замінюються частини об'єкта. Під час виконання значного огляду витрати на нього визнаються в балансовій вартості об'єкта основних засобів як заміна, якщо задовольняються критерії визнання. Будь-яку балансову вартість витрат на попередній огляд (на відміну від матеріальних частин), яка залишається, визнавати припиняють. Це відбувається незалежно від того, чи були ідентифіковані витрати попереднього огляду в операції, у якій об'єкт купували чи будували. Якщо треба, попередньо оцінені витрати на майбутній подібний огляд можна використати як показник того, якою була собівартість існуючого компонента технічного огляду під час купівлі чи будівництва об'єкта.

Отже, подальші витрати, залежно від їх характеру, можуть як підлягати капіталізації, так і бути витратами періоду. Так, збільшують балансову вартість основних засобів витрати, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід. Це: витрати, пов'язані з модифікацією активу, у результаті якої збільшується термін використання (збільшується потужність); вдосконалення активу для досягнення більшої якості продукції, що випускається; впровадження нових виробничих процесів, що забезпечують скорочення виробничих витрат.

Витратами періоду є витрати, які не збільшують майбутні економічні вигоди. До них відносяться витрати на поточні ремонти або щоденне обслуговування активу з метою відновлення або збереження майбутніх економічних вигід, які планувалися початково.

Після визнання об'єкта основних засобів підприємство має обирати у власній обліковій політиці одну з двох моделей оцінки, яку слід застосовувати до всього класу основних засобів:

- модель собівартості;
- модель переоцінки.

Незалежно від обраної моделі подальшої оцінки підприємство повинне віднімати від вартості основних засобів

збитки, пов'язані зі зменшенням корисності об'єктів. Аби визначити, чи зменшилася корисність об'єкта основних засобів, підприємство застосовує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів» (МСБО 36). Мета цього Стандарту – визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є 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 актив, корисність якого зменшилася, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання визнавав збиток від зменшення корисності.

Компанія спочатку має оцінити, чи є якась ознака того, що корисність активу може бути зменшено. Причому проводити таку оцінку МСБО 36 рекомендує в кінці кожного звітного періоду (конкретну періодичність можна закріпити в наказі про облікову політику). На можливе знецінення активу, зокрема, можуть указувати такі ознаки:

а) протягом періоду ринкова вартість активу зменшилася значно більше, ніж могла б зменшитися, за очікуванням, унаслідок плин timer або звичайного використання;

б) протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;

в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;

г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

г) є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;

д) є плани припинити використання активу, припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, тощо;

е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувана.

Такий перелік ознак не є вичерпним. Конкретні ознаки знецінення активів суб'єкт господарювання зазвичай закріплює в обліковій політиці.

Якщо хоча б одна з ознак спрацьовує, то підприємству слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу. Сума очікуваного відшкодування відповідно до параграфу 18 МСБО 36 становить більшу з двох оцінок: справедлива вартість за мінусом витрат на продаж активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та вартість активу при його використанні. Якщо після здійснених розрахунків балансова вартість активу більша за суму очікуваного відшкодування, то потрібно провести зменшення корисності такого активу. Це зменшення є збитком від зменшення корисності.

*Збиток від зменшення корисності* – сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його / її очікуваного відшкодування (параграф 6 МСБО 36 «Зменшення корисності активів»). Якщо на дату балансу сума очікуваного відшкодування окремих об'єктів основних засобів (або групи об'єктів) є меншою за їхню залишкову вартість, то підприємство зобов'язане відобразити в обліку зменшення корисності основних засобів.

Збиток від зменшення корисності слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не обліковують за переоціненою вартістю згідно з іншим стандартом (наприклад, відповідно до моделі переоцінки, наведеної в МСБО 16). Будь-який збиток від зменшення корисності переоціненого активу слід визнавати як зменшення резерву з переоцінки за цим іншим стандартом.

Зазвичай збиток від знецінення основних засобів, що відображають за моделлю собівартості, відносять у дебет субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів» або



іншого рахунка згідно із затвердженим планом рахунків на підприємстві.

МСБО 36 допускає можливість зменшення корисності тих основних засобів, які обліковують за моделлю переоцінки. У такому разі збиток від знецінення обліковують за рахунок накопиченого резерву дооцінки. Якщо ж сума збитку більша за накопичені дооцінки, то різницю списують у дебет субрахунку 972 «Втрати від зменшення корисності активів».

Після проведеного знецінення нарахування амортизації основного засобу в бухгалтерському обліку відбувається виходячи з нової балансової вартості.

Якщо ж у майбутньому в компанії з'являться свідчення того, що раніше визнаного збитку від зменшення корисності вже немає або його зменшено, то зміняться попередні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активу з моменту визнання останнього збитку. Такий збиток сторнують. Для цього підприємству слід знову оцінити суму очікуваного відшкодування цього активу й порівняти з його балансовою вартістю. Збільшена балансова вартість активу внаслідок сторнування збитку від зменшення корисності не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки. Визнану суму сторнування збитку в цьому разі відображають у кредиті субрахунку 742 «Дохід від відновлення корисності активів», а якщо основний засіб обліковують згідно з моделлю переоцінки – таку суму розглядають як дооцінку.

Оскільки МСБО 36 прямо не вказує, за якою саме статтею фінансової звітності слід наводити показник втрат від зменшення корисності, якщо він відноситься на фінансовий результат, то варіантів може бути два.

У національній традиції відповідні витрати зазвичай наводять за статтею «Інші витрати». Детальніше розглянемо цей підхід відображення збитку від зменшення корисності:

– для дооцінених раніше об'єктів основних засобів – як зменшення резерву переоцінки (Д-т 41); у випадку перевищення суми збитку над сумою попередніх дооцінок того самого основного засобу – суму такого перевищення визнають у складі

відповідних амортизаційних витрат у Звіті про фінансові результати;

– для непереоцінених об’єктів або в разі відсутності суми попередніх дооцінок відповідного основного засобу – відразу у складі відповідних амортизаційних витрат.

Якщо ознаки зменшення корисності об’єкта основних засобів перестали існувати, необхідно визначити й відобразити вигоди від відновлення його корисності (сторно збитку від зменшення корисності) у тому звітному періоді, коли такі ознаки перестали існувати. Вигоди від відновлення корисності відображають у складі відповідних витрат Звіту про фінансові результати; а сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу слід розглядати як збільшення резерву переоцінки (параграфи 114, 119 МСБО 36).

Зменшення корисності варто відображати на окремому рахунку «Резерв знецінення основних засобів» окремо за кожним об’єктом основних засобів та презентувати у складі балансу (у рядку 1012 «Знос»).

Другий варіант пов’язаний з модифікацією форми звіту про фінансові результати. Відповідно до параграфів 97-97 (а) МСБО 1 «Подання фінансової звітності» у разі суттєвості статей доходів і витрат у Звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід суб’єкт господарювання повинен розкривати характер та суму цих статей окремо. До обставин, які ведуть до окремого розкриття інформації статей доходу та витрат, включають, зокрема, і списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань. Тому у Звіті про фінансові результати суму зменшення корисності основних засобів у разі суттєвості суми варто показувати окремим рядком.

В облікових політиках українських підприємств зменшення корисності відображають у складі «Інших витрат» Звіту про фінансові результати. Компанії, в яких цінні папери розміщені на фондових біржах, також інколи використовують статтю «Інші витрати» з метою покращити свій показник EBITDA.

**Приклад 2:** Балансова вартість обладнання, на якому випускається фірмова продукція компанії, становить 600 тис. грн. Обладнання буде виведено з експлуатації за рік у зв’язку зі

зміною асортиментної політики. Протягом року компанія має виробити з використанням зазначеного обладнання 90 тис. одиниць продукції відповідно до підписаного контракту з ключовим контрагентом. Вартість виробництва одиниці продукції на даному обладнанні складає 20 грн. Чиста вартість реалізації обладнання на поточний момент – 500 тис. грн.

Протестуємо це обладнання на предмет зменшення корисності.

1. Визначимо суму очікуваного відшкодування:

– справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж становить 500 тис. грн;

– експлуатаційна цінність використання –  $20 \text{ грн} \times 90000 \text{ шт.} = 1800 \text{ тис. грн}$ ;

– відповідно, сума очікуваного відшкодування становить 1800 тис. грн (більша з розрахованих сум).

2. Таким чином, балансова вартість (600 тис. грн) є меншою за суму очікуваного відшкодування, тому зменшення корисності немає.

Компенсацію від третіх сторін за основні засоби, корисність яких зменшилася, за втрачені або віддані об'єкти слід включати до прибутку чи збитку, коли компенсація стає такою, що підлягає отриманню. Зменшення корисності або втрата об'єктів основних засобів, відповідні позови щодо компенсації або виплати компенсації від третіх сторін та будь-яке подальше придбання або будівництво активів для заміни – це окремі економічні події, які обліковуються окремо (табл. 4.2).

Таблиця 4.2

Компенсація зменшення корисності основних засобів

Економічна подія	Особливості відображення в обліку
Зменшення корисності об'єктів основних засобів	Визнається відповідно до МСБО 36
Припинення визнання об'єктів основних засобів, які вибули з експлуатації або ліквідовані	Визнається відповідно до МСБО 16
Компенсація від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, за втрачені або віддані об'єкти	Включається до визначення прибутку чи збитку та дебіторської заборгованості, коли вона стає такою, що

	підлягає отриманню згідно з МСФЗ 15
Собівартість об'єктів основних засобів, які були відновлені, придбані або збудовані з метою заміни	Визначається відповідно до МСБО 16

## 4.2. Переоцінка основних засобів

Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) може обліковуватися за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Справедливу вартість землі та будівель, як правило, визначають на основі ринкових свідчень за допомогою експертної оцінки, що її, як правило, здійснюють професійні оцінювачі. Справедливою вартістю машин та обладнання є, як правило, їхня ринкова вартість, визначена за допомогою експертної оцінки.

Якщо немає ринкового свідчення щодо справедливої вартості через вузькоспеціалізований характер об'єкта основних засобів, а також через те, що такий об'єкт рідко продається (за винятком випадків, коли він є складником бізнесу, що триває), тоді суб'єктові господарювання, можливо, буде треба попередньо оцінити справедливу вартість, застосовуючи підхід за доходом або за амортизованою відновлюваною собівартістю.

Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, слід проводити подальшу переоцінку. Деякі об'єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об'єктів основних засобів лише з незначною зміною справедливої

вартості. У такому разі достатньо оцінювати їх кожні три або п'ять років.

Коли об'єкт основних засобів переоцінюють, будь-яку суму накопиченої амортизації на дату переоцінки розглядають за допомогою одного з таких методів:

а) перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу, так що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює переоціненій сумі. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюється за допомогою індексу, щоб визначити його амортизовану відновлювану собівартість;

б) виключають з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу. Цей метод використовують для будівель.

Сума коригування, яка виникає внаслідок перерахунку або виключення накопиченої амортизації, формує частину збільшення або зменшення балансової вартості.

Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати. Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансову звітність сум, у яких змішані витрати та вартості на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі – за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно.

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка». Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку. Проте зменшення слід відображати в іншому сукупному доході, якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, акумульовану у власному капіталі на рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка».

Дооцінку, що входить до власного капіталу об'єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може бути пов'язано з переносом усієї дооцінки, коли актив вибуває з використання або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, коли актив використовується суб'єктом господарювання. У цьому випадку сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток.

**Приклад 3:** На дату балансу залишкова вартість об'єкта основних засобів (будівлі) – 600000 грн, а його справедлива вартість – 850000 грн. У розпорядчому документі про облікову політику підприємства визначено, що основні засоби групи «Будівлі та споруди» переоцінюються, якщо справедлива вартість об'єкта відрізняється від його залишкової вартості на дату балансу не менш ніж на 10%.

Співвідношення справедливої та залишкової вартості (індекс переоцінки) будівлі становить:  $850000/600000=1,417$ . Тобто, справедлива вартість більша від залишкової на 41,7%. Межу суттєвості подолано, тому, згідно з обліковою політикою підприємства, такий об'єкт треба переоцінювати. По даному об'єкту переоцінка є першою.

В бухгалтерському обліку результати дооцінки об'єкта основних засобів будуть відображені наступним чином:

– на суму дооцінки нарахованого зносу об'єкта:

Д-т 10 «Основні засоби»;

К-т 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»;

– на суму дооцінки залишкової вартості об'єкта:

Д-т 10 «Основні засоби»;

К-т 41 «Капітал у дооцінках».

Якщо вперше проводиться уцінка об'єкта основних засобів, то на суму уцінки нарахованого зносу об'єкта дебетують рахунок 13 «Знос (амортизація) необоротних активів» і кредитують рахунок 10 «Основні засоби»; на суму уцінки

залишкової вартості дебетують рахунок 97 «Інші витрати» і кредитують рахунок 10 «Основні засоби».

### 4.3. Амортизація основних засобів

Зазвичай на більшість основних засобів нараховується знос (амортизація). Виняток для вітчизняних підприємств становить вартість земельних ділянок, які перебувають на балансі. Земля має необмежений термін корисної експлуатації і внаслідок цього не амортизується.

**Амортизація** – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

*Сума, що амортизується*, – це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

*Строк корисної експлуатації* – це:

- період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або
- кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються суб'єктом господарювання переважно через використання активу. Проте інші фактори, такі як технічне або комерційне старіння, а також моральний і фізичний знос активу (в той час, коли цей актив не використовують), часто призводять до зменшення очікуваних від активу економічних вигід. Відповідно, при визначенні корисного строку експлуатації активу треба брати до уваги всі такі чинники:

а) очікуване використання активу. Використання оцінюють, посилаючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу;

б) очікуваний фізичний та моральний знос, залежний від операційних чинників, таких як кількість змін, протягом яких має використовуватися актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства, а також нагляд за активом та його обслуговування тоді, коли актив не використовують;

в) технічний або комерційний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги;

г) правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов'язаної з ним оренди.

Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід амортизувати окремо. Суб'єкт господарювання розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини і кожен частину амортизує окремо. Строк корисної експлуатації та метод амортизації суттєвої частини об'єкта основних засобів можуть бути такими самими, як строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього ж об'єкта. Такі частини можна об'єднувати в групу під час визначення амортизаційних відрахувань.

Якщо суб'єкт господарювання амортизує окремо деякі частини об'єкта основних засобів, він також окремо амортизує решту об'єкта. Решта складається з таких частин об'єкта, що окремо є несуттєвими. Якщо очікування суб'єкта господарювання щодо цих частин змінюються, можливо, буде треба застосовувати методи апроксимації для амортизації решти, щоб вони достовірно відображали модель споживання та/або строк корисної експлуатації його частин.

Амортизаційні відрахування за період визнаються, як правило, у прибутку чи збитку. Проте іноді майбутні економічні вигоди, втілені в активі, споживаються під час виробництва інших активів. У цьому випадку амортизаційні відрахування становлять частину собівартості іншого активу і включаються до його балансової вартості.

Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Суму активу, що амортизується, визначають після вирахування його ліквідаційної вартості.

*Ліквідаційна вартість активу* – 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.



Ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну (зміни) слід відображати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Амортизацію визнають, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, оскільки ліквідаційна вартість активу не перевищує його балансову вартість. Ремонт та технічне обслуговування активу не звільняє від необхідності нарахувати амортизацію.

Амортизацію активу починають, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку класифікують як утримувану для продажу) згідно з МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняють визнання активу. Отже, амортизацію не припиняють, коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, доки актив не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використаними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо не здійснюється виробничий процес.

Використаний метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання.

Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.

Різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації. Методи амортизації основних засобів, які передбачені МСБО 16,

включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. Результатом застосування методу зменшення залишку є зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу.

Що стосується методу зменшення залишку, то розрахунок норми амортизації має бути прямо визначений в обліковій політиці. Це може бути й один з аналогів методів, визначених в НП(С)БО 7 «Основні засоби»:

- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод.

Слід враховувати, що обраний метод амортизації прямо впливає на суму витрат, визнаних у різних періодах, а відповідно, і на розмір прибутку до оподаткування.

**Приклад 4:** У січні 2020 р. компанія придбала насос гідравлічний, первісною вартістю 41250 грн та терміном експлуатації 5 років. Ліквідаційна вартість є несуттєвою, тому для цілей нарахування амортизації приймається рівною 0.

Визначимо витрати на амортизацію із застосуванням двох різних методів, де ПВ – первісна вартість, ЛВ – ліквідаційна вартість (табл.4.3).

Таблиця 4.3

Сума амортизації насосу гідравлічного різними методами

Роки	Прямолінійний метод ((ПВ-ЛВ)/5=(41250-0)/5)	Кумулятивний метод (кумулятивний коефіцієнт 1+2+3+4+5=15)	Різниця в сумі витрат на амортизацію
2020	8250	$41250 \times 5 / 15 = 13750$	5500
2021	8250	$41250 \times 4 / 15 = 11000$	2750
2022	8250	$41250 \times 3 / 15 = 8250$	0
2023	8250	$41250 \times 2 / 15 = 5500$	-2750
2024	8250	$41250 \times 1 / 15 = 2750$	-5500
Всього	41250	41250	0

Суб'єкт господарювання обирає метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Такий метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній формі споживання цих майбутніх економічних вигід.

Найбільш простим і зрозумілим є прямолінійний метод нарахування амортизації. Однак він не завжди є найбільш оптимальним. Пов'язано це з тим, що зазначений метод не враховує виробничу потужність основних засобів та витрати на їх поточний ремонт і обслуговування у різні роки їх експлуатації, а також залишає осторонь моральний знос. Проте для будівель та інших нерухомих об'єктів цей метод підходить якнайкраще. Натомість для основних засобів, яких безпосередньо стосується поняття морального зносу, доцільно обрати одну з модифікацій методу зменшення залишку.

Метод суми одиниць продукції враховує інтенсивність використання основних засобів і, відповідно, є достатньо раціональним. Однак, Податковий кодекс України не дозволяє використання виробничого методу (в межах термінології МСФЗ – методу суми одиниць продукції). До того ж на практиці буває доволі важко з достатньою точністю оцінити очікувані виробничі показники окремих основних засобів.

У будь-якому разі підприємство самостійно обирає метод амортизації і зазначає про це у своїй обліковій політиці. Найдоцільнішим все ж таки є обрання різних методів амортизації для основних засобів різного характеру.

На практиці для нарахування амортизації основних засобів застосовується місячний (рідше кварталний) період.

Нарахування амортизації основних засобів відображається по дебету рахунків 15, 23, 91, 92, 93, 94 і кредиту субрахунка 131 «Знос основних засобів».

#### **4.4. Вибуття основних засобів**

На відображення в бухгалтерському обліку вибуття основних засобів впливає спосіб вибуття активу, а також чи має він залишкову вартість.

Визнання балансової вартості об'єкта основних засобів припиняється після вибуття, або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття. Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта (якщо МСБО 16 не вимагає іншого після продажу з подальшою орендою). Прибутки не слід класифікувати як дохід.

Проте суб'єкт господарювання, який в ході своєї звичайної діяльності, періодично продає об'єкти основних засобів, які він утримував для надання в оренду іншим, має переводити такі активи у запаси за їхньою балансовою вартістю, коли їх припиняють надавати в оренду і починають утримувати для продажу. Кошти від продажу таких активів визнаються як дохід відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» не застосовується, якщо активи, що утримуються для продажу в ході звичайної діяльності, переводяться у запаси.

Вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування). Під час визначення дати вибуття об'єкта, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСФЗ 15 для визнання доходу від продажу товарів. МСФЗ 16 «Оренда» застосовується до вибуття шляхом продажу майна з наступною його орендою.

Компенсація, що підлягає отриманню після продажу (вибуття) об'єкта основних засобів, визнається за його справедливою вартістю. Якщо платіж за об'єкт відстрочується, отриману компенсацію визначають спочатку за грошовим еквівалентом ціни. Різницю між номінальною сумою компенсації та грошовим еквівалентом ціни визнають як дохід від відсотків згідно з МСФЗ 15, який відображає реальний дохід від дебіторської заборгованості.

Відповідно до вимог МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» підприємство повинно перекласифікувати основний засіб в актив, утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість в основному

відшкодуватиметься шляхом операції продажу, а не поточного використання.

Щоб зазначена вимога дотримувалася, актив має відповідати таким умовам:

- основний засіб має бути придатним для негайного продажу в тому стані, в якому він перебуває на момент класифікації, і цей продаж повинен бути високо ймовірним, а не просто очікуваним;

- затверджено план з продажу активу, а також ініційовано програму щодо визначення покупця і виконання плану;

- докладаються активні зусилля для організації продажу активу за ціною, що є поміркованою з огляду на його поточну справедливу вартість;

- дії, вчинені для виконання плану, свідчать про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких суттєвих змін;

- продаж очікується протягом 12 місяців з дати визнання активом, призначеним для продажу;

- критерій «призначений для продажу» виконується на звітну дату, а не після.

Нульова залишкова вартість основного засобу (об'єкт повністю амортизовано) може ще не свідчити про його списання. Якщо повністю амортизований об'єкт продовжує відповідати критеріям визнання активу відповідно до МСБО 16, зокрема від його використання очікується отримання майбутніх економічних вигід, то підприємство може і надалі його використовувати. При цьому можливим є застосування однієї з коригуючих дій:

- перегляд строку корисного використання активу;

- перехід до моделі переоцінки. При цьому модель треба застосовувати до всього класу основних засобів.

**Приклад 5:** ТОВ «Мрія» вирішило продати верстат для виробництва продукції. Об'єкт готовий до продажу в його теперішньому стані. Його перевели до складу необоротних активів, утримуваних для продажу. Первісна вартість верстата – 150 тис. грн, нарахована амортизація – 60 тис. грн, чиста вартість реалізації на дату балансу – 80 тис. грн (без ПДВ). Продажна вартість верстата – 102 тис. грн, в т.ч. ПДВ – 17 тис. грн.

Бухгалтерські проведення по реалізації верстата наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Бухгалтерські проведення по реалізації верстата

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, утримуваних для продажу				
1	Списано нараховану амортизацію по верстату	131	104	60000
2	Переведено об'єкт основних засобів в необоротні активи, утримувані для продажу, в сумі залишкової вартості	286	104	90000
Переоцінка на дату балансу				
3	Уцінено верстат на дату балансу до чистої вартості реалізації (90 тис. грн – 80 тис. грн)	946	286	10000
Варіант 1 – продаж об'єкта з подальшою оплатою				
4	Нараховано дохід від реалізації верстата (разом з ПДВ)	377	712	102000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	712	641	17000
6	Списано балансову вартість верстата	943	286	80000
7	Надійшла оплата від покупця	311	377	102000
Варіант 2 – продаж об'єкта з попередньою оплатою				
4	Надійшла попередня оплата від покупця	311	680	102000
5	Нараховано податкові зобов'язання з ПДВ	643	641	17000
6	Нараховано дохід від реалізації верстата (разом з ПДВ)	377	712	102000
7	Відображено розрахунки з ПДВ	712	643	17000
8	Списано балансову вартість верстата	943	286	80000

9	Відображено залік взаємозаборгованостей	680	377	102000
---	---	-----	-----	--------

Якщо об'єкт основних засобів відповідає всім критеріям визнання активу, утримуваного для продажу, підприємство зобов'язано перевести цей об'єкт до необоротних активів, утримуваних для продажу (субрахунок 286). А якщо хоча б один критерій не виконується, підприємство не повинно це робити. Продаж основних засобів без попереднього переведення до необоротних активів, утримуваних для продажу, доцільно відображати на субрахунках інших доходів (витрат), а саме доходи – по кредиту субрахунка 746, а балансову вартість об'єкта основних засобів – по дебету субрахунка 977.

Одним з каналів вибуття об'єктів основних засобів є їх ліквідація внаслідок повного чи часткового зносу. Ліквідацію основних засобів відображають наступними бухгалтерськими записами:

– Д-т 131, К-т 10 – списано суму накопиченої амортизації об'єкта основних засобів, що ліквідується;

– Д-т 976, К-т 10 – списано залишкову вартість цього об'єкта.

Якщо ліквідують повністю замортований об'єкт основних засобів і його залишкова вартість дорівнює нулю, запису зі списання його залишкової вартості не буде.

Витрати на ліквідацію і демонтаж основних засобів відображають по дебету субрахунка 976 і кредиту різних рахунків (20, 22, 661, 65, 685 та ін.).

Оприбуткування деталей, агрегатів, вузлів, будівельних матеріалів тощо, одержаних при розбиранні і демонтажі основних засобів, що ліквідуються, оприбутковують з визнанням іншого доходу: Д-т 20, 22, 28 і К-т 746.

Слід зазначити, що списання витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими підприємство бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду, може проводитися шляхом визнання

забезпечення на ліквідацію основних засобів (з використанням рахунка 47).

Підприємства також можуть не дорахуватися основних засобів через крадіжки. При встановленні факту крадіжки, в обов'язковому порядку повинна бути проведена інвентаризація і розрахована сума збитку із залученням професійного оцінювача.

**Приклад 6:** З будівельного майданчика підприємства було вкрадено зварювальний апарат вартістю 28000 грн, сума нарахованого зносу – 12000 грн. За результатами професійної оцінки підприємство понесло збитки в сумі 14900 грн. В результаті розслідування виявлено винну особу – працівник підприємства. Він добровільно відшкодував збитки. Порушення кримінального виробництва підтверджено витягом з ЄРДР.

Бухгалтерські проведення зі списання об'єкта основних засобів в результаті крадіжки наведено в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Бухгалтерські проведення зі списання об'єкта основних засобів в результаті крадіжки

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Списано нараховану амортизацію по зварювальному апарату	131	104	12000
2	Списано залишкову вартість зварювального апарату (28000-12000)	976	104	16000
3	Одержано послуги з оцінки майна	92	685	500
4	Оплачено послуги з оцінки майна	685	311	500
5	Віднесено на позабалансовий рахунок суму збитку	072	-	14900
6	Віднесено на винну особу суму збитку в межах вартості зварювального апарату	375	746	14900
7	Погашено заборгованість винною особою за завданий збиток	301	375	14900



8	Списано суму збитку з позабалансового рахунка	-	072	14900
---	---	---	-----	-------

#### **4.5. Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності**

Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статтю, що подає суми основних засобів у складі необоротних активів окремою позицією за справедливою вартістю або за собівартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення. Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання. Розкриття інформації щодо статті основних засобів деталізується за класами відповідно до МСБО 16.

Так, у своїй фінансовій звітності суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу основних засобів:

- а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;
- б) застосований метод амортизації;
- в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
- г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;
- г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:
  - надходження;
  - активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
  - придбання в результаті об'єднань бізнесу;
  - збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, а також у результаті

збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході відповідно до МСБО 36;

– збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;

– збитки від зменшення корисності, сторновані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;

– амортизацію;

– чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;

– інші зміни.

Фінансова звітність має також розкривати таку інформацію:

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;

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

г) 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.

Обрання методу амортизації та попередня оцінка строку корисної експлуатації активів є питаннями судження. Унаслідок цього розкриття інформації про прийняті методи та попередньо оцінені строки корисної експлуатації або норми амортизації надає користувачам фінансової звітності інформацію, яка дає їм змогу переглядати політику, обрану управлінським персоналом, та робити порівнювання з іншими суб'єктами господарювання. З подібних причин необхідно розкривати:

– амортизацію, незалежно від того, чи визнано її у прибутку чи збитку або як частину собівартості інших активів протягом періоду;

– накопичену амортизацію на кінець періоду.

Відповідно до МСБО 8 суб'єкт господарювання розкриває характер і вплив зміни в обліковій оцінці, які впливають у

поточному періоді або очікується, що впливатимуть у подальших періодах. Щодо основних засобів, то розкриття такої інформації може бути результатом змін у попередніх оцінках стосовно:

- а) сум ліквідаційної вартості;
- б) попередньо оцінених витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів;
- в) строків корисної експлуатації;
- г) методів амортизації.

Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, треба розкривати:

- дату набрання чинності переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- методи та значні припущення, застосовані під час попередньої оцінки справедливої вартості об'єктів;
- міру, якою справедлива вартість об'єктів була визначена безпосередньо шляхом посилення на спостережні ціни на активному ринку або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами або попередньо визначена із застосуванням інших методів оцінки вартості;
- для кожного переоціненого класу основних засобів – балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості;
- дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам.

Користувачі фінансової звітності також можуть вважати доречною для їхніх потреб таку інформацію:

- а) балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;
- б) валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують;
- в) балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та не класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;
- г) якщо застосовується модель собівартості, то справедливу вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

#### *Список використаних джерел по темі 4:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
3. Сергій Rogozний, Олена Дядун. Основні засоби згідно МСФЗ: особливості визнання та оцінки. *Все про бухгалтерський облік.* № 27. 22.03.2019. С. 4-10.
4. Сергій Rogozний, Олена Дядун. Амортизація основних засобів згідно МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік.* № 27. 22.03.2019. С. 15-20.
5. Сергій Rogozний, Олена Дядун. Вибуття основних засобів за МСФЗ: вивчаємо нюанси. *Все про бухгалтерський облік.* № 27. 22.03.2019. С. 21-23.

#### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Дайте визначення поняттям «основні засоби» та «об'єкт основних засобів».*
2. *Що таке клас основних засобів? Як класифікуються основні засоби в обліку за вимогами МСФЗ?*
3. *Розкрийте склад собівартості об'єкта основних засобів.*
4. *Як відображається в обліку придбання (виготовлення) об'єктів основних засобів?*
5. *Як оцінюються основні засоби при придбанні в обмін на немонетарний актив чи активи?*
6. *Як оцінюються основні засоби після визнання?*
7. *Коли здійснюється переоцінка основних засобів?*
8. *Як відображаються результати переоцінки основних засобів в обліку?*
9. *Дайте визначення амортизації.*
10. *Які чинники слід брати до уваги при визначенні корисного строку експлуатації активу?*

11. Коли починають нараховувати амортизацію по основних засобах?

12. Які методи нарахування амортизації по основних засобах передбачені в МСФЗ?

13. Коли призупиняють нараховувати амортизацію по основних засобах?

14. Як відображається в обліку продаж основних засобів?

15. Як відображається в обліку ліквідація внаслідок повного чи часткового зносу основних засобів?

16. Яку інформацію про основні засоби слід розкривати у фінансовій звітності?

## **Тема 5. ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ**

- 5.1. Визначення і визнання інвестиційної нерухомості.
- 5.2. Оцінка інвестиційної нерухомості.
- 5.3. Рекласифікація та вибуття інвестиційної нерухомості.
- 5.4. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності.

### **5.1. Визначення і визнання інвестиційної нерухомості**

Особливим об'єктом обліку є нерухомість. До нерухомості відносяться будівлі або їх частини, земельні ділянки чи їх комбінація.

В бухгалтерському обліку за вимогами МСФЗ нерухомість поділяється на інвестиційну та нерухомість, зайняту власником (у НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» використано термін «операційна нерухомість»).

Порядок обліку інвестиційної нерухомості і вимоги до розкриття пов'язаної з нею інформації встановлює Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість» (МСБО 40). Цей Стандарт поширюється на процеси оцінювання, визнання та розкриття інформації про інвестиційне майно.

МСБО 40 не застосовується до питань, охоплених МСФЗ 16 «Оренда», включаючи такі:

- а) класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
- б) визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості;
- в) оцінка у фінансовій звітності орендаря часток нерухомості, які утримуються на умовах оренди і обліковуються як операційна оренда;
- г) оцінка у фінансовій звітності орендодавця його чистих інвестицій у фінансову оренду;
- г) облік операцій з продажу та зворотного лізингу (продаж майна з його подальшою орендою);
- д) розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.

З іншого боку цей Стандарт не застосовується до:

а) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;

б) прав на корисні копалини та родовища корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси.

Згідно з МСБО 40 **інвестиційна нерухомість** – 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:

– використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або

– продажу в звичайному ході діяльності.

Тобто, до інвестиційної нерухомості відноситься нерухомість, утримувана як власником, так й орендарем як актив із правом використання. Інвестиційною можуть визнати нерухомість, отриману на умовах операційної оренди, якщо така нерухомість відповідає визначенню інвестиційної нерухомості.

Відмінною рисою інвестиційної нерухомості є здатність генерувати грошові потоки значною мірою незалежно від інших активів підприємства. Саме вона відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником.

**Нерухомість, зайнята власником** – 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.

Прикладами інвестиційної нерухомості можуть слугувати:

а) земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;

б) земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання. (Якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи буде він використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час

звичайної діяльності, тоді земля вважається утриманою для збільшення капіталу);

в) будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (або утримується суб'єктом господарювання згідно з угодою про фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

г) будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду.

г) нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання в якості інвестиційної нерухомості.

Відповідно прикладами нерухомості, які не можна визнати інвестиційною нерухомістю, можуть бути:

а) нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності або яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення з метою такого продажу, наприклад, нерухомість, яка була придбана виключно з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для поліпшення та перепродажу;

б) нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

в) нерухомість, зайнята власником, включаючи (серед іншого) нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, утримувану для майбутнього поліпшення та подальшого використання як нерухомість, зайняту власником; нерухомість, зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують ці працівники, чи не сплачують орендну плату за ринковими ставками), та нерухомість, зайнята власником, вибуття якої очікується;

г) нерухомість, яка надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за угодою фінансової оренди.

За наявності ситуацій, у яких об'єкт нерухомості можна віднести і до інвестиційної нерухомості, і до нерухомості, зайнятої власником, підприємству необхідно розробити критерії їх розмежування й зафіксувати в наказі про облікову політику. Ці критерії також належить відобразити в примітках до фінансової звітності. До таких випадків відносять: коли одну частину нерухомості утримують для одержання орендної плати або збільшення капіталу, а другу – використовують у виготовленні



товарів/наданні послуг або для адміністративних цілей; у разі надання підприємством допоміжних послуг клієнтам, що займають нерухомість; нерухомість може бути визнана інвестиційною нерухомістю в окремих фінансових звітах підприємства й не вважатися такою в консолідованій фінансовій звітності.

Критерієм переважного використання нерухомості в інвестиційних цілях може бути відсоток такого переважного використання; у разі надання підприємством допоміжних послуг клієнтам – наприклад, співвідношення планової вартості оренди одного кв.м і планової вартості послуг з охорони та прибирання приміщення в розрахунку на один кв.м.

**Приклад 1:** Будівлю (офісний центр) загальною площею 5800 кв.м підприємство утримує для здавання в оренду. Але частину підвального приміщення (410 кв.м) компанія використовує як склад. Приміщення складу не можна продати окремо від будівлі.

Якщо обліковою політикою підприємства встановлено, що нерухомість вважається інвестиційною, якщо понад 85% її площі використовують для одержання орендної плати та/або збільшення капіталу, то будівлю, наведену в прикладі, слід обліковувати як інвестиційну нерухомість.

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

а) є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

б) собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити.

Водночас вигода від використання інвестиційної нерухомості очікується у вигляді орендних платежів або збільшення власного капіталу.

Інвестиційну нерухомість, утримувану орендарем як актив із правом використання, визнають згідно з вимогами МСФЗ 16 «Оренда».

Об'єктом обліку інвестиційної нерухомості може бути будівля або її частина, земельна ділянка чи їх комбінація, а також

активи, що утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і сукупно генерують грошові потоки.

## 5.2. Оцінка інвестиційної нерухомості

Суб'єкт господарювання оцінює всі витрати, пов'язані з інвестиційною нерухомістю, на момент їх здійснення. Ці витрати охоплюють первісно понесені витрати для придбання інвестиційної нерухомості і подальші витрати на її збільшення, часткову заміну або обслуговування.

Оцінка в разі визнання інвестиційної нерухомості залежить від способу її придбання (створення). Інвестиційну нерухомість слід оцінювати первісно за її собівартістю. Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання. Безпосередньо віднесені видатки охоплюють, наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію.

Собівартість інвестиційної нерухомості не збільшується на суму:

а) витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);

б) операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації;

в) наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості.

Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

Первісна собівартість частки нерухомості, утримуваної на умовах оренди і класифікованої як інвестиційна нерухомість, визначається згідно з вимогами для фінансової оренди, а саме:

такий актив слід визнавати за нижчою з двох оцінок: справедливої вартості нерухомості і теперішньої вартості мінімальних орендних платежів. Еквівалентну суму слід визнавати як зобов'язання.

Один або кілька об'єктів інвестиційної нерухомості можуть бути придбані в обмін на нематеріальний актив чи активи або ж в обмін на поєднання монетарних і немонетарних активів. Оцінювати собівартість такої інвестиційної нерухомості треба за справедливою вартістю за винятком випадків, коли операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або якщо справедливу вартість ані отриманого, ані відданого в обмін активу не можна достовірно оцінити. Якщо придбаний актив не оцінюють за справедливою вартістю, його оцінюють за балансовою вартістю відданого в обмін активу.

Складники інвестиційної нерухомості можуть придбаватися за допомогою заміни. Витрати на часткову заміну інвестиційної нерухомості на нові частини збільшують їх балансову вартість за умови дотримання критеріїв визнання. Замінені частини інвестиційної нерухомості належить списати. Для інвестиційної нерухомості, яку обліковують за моделлю собівартості, замінена частина може не бути такою, на яку окремо нараховувалася амортизація. У разі застосування моделі справедливої вартості справедлива вартість інвестиційної нерухомості уже може відображати той факт, що замінена частина втратила свою цінність. Інакше собівартість заміни включають до балансової вартості об'єкта інвестиційної нерухомості з наступною переоцінкою справедливої вартості.

**Приклад 2:** Підприємство, що володіє будівлею торговельного центру – об'єктом інвестиційної нерухомості, яку обліковують за методом собівартості, провадить у ній заміну ескалаторів. Балансова вартість будівлі – 15 млн грн, у тому числі вартість старих ескалаторів – 200 тис. грн (окремо в обліку їх не амортизували). Нові ескалатори, з урахуванням витрат на монтаж, коштують 450 тис. грн.

Після заміни ескалаторів балансова вартість будівлі становитиме 15250 тис. грн (15000000–200000+450000).

Після визнання інвестиційна нерухомість може оцінюватися за двома варіантами. Суб'єкт господарювання може

обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості. Обраний метод можна використати до всіх об'єктів інвестиційної нерухомості, за винятком випадку, згідно з яким підприємство може:

- обрати модель собівартості або модель справедливої вартості для всіх об'єктів інвестиційної нерухомості, підкріплену зобов'язаннями сплатити дохід, безпосередньо пов'язаний зі справедливою вартістю, або доходи від конкретних активів, до яких включено цю інвестиційну нерухомість;

- незалежно від цього обрати модель собівартості або справедливої вартості до решти об'єктів інвестиційної нерухомості.

МСБО 40 не виокремлює якоїсь моделі обліку як пріоритетну. Хоча визнає, що метод справедливої вартості дає змогу користувачам фінансової звітності одержати найбільш достовірну інформацію. Однак незалежно від обраної моделі МСБО 40 вимагає від усіх суб'єктів господарювання оцінювати справедливу вартість інвестиційної нерухомості – або оцінити (застосовуючи модель справедливої вартості) або розкрити інформацію (використовуючи модель собівартості).

Модель справедливої вартості передбачає, що надалі інвестиційна нерухомість у фінансовій звітності відображається за справедливою вартістю. Натомість виникаючий прибуток (збиток) від зміни балансової вартості відносять на фінансовий результат. *Справедлива вартість інвестиційної нерухомості* – ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Модель оцінки за справедливою вартістю не передбачає нарахування амортизації, оскільки інвестиційну нерухомість відображають у звітності за справедливою вартістю, яка вже враховує ринкові чинники на дату балансу, включаючи моральний та фізичний знос об'єктів.

В обліку зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості відображаються так:

- збільшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості: Д-т 100 «Інвестиційна нерухомість», К-т 710 «Дохід

від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю»;

– зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості: Д-т 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», К-т 100 «Інвестиційна нерухомість».

Визначаючи балансову вартість інвестиційної нерухомості за моделлю справедливої вартості, суб'єкт господарювання має уникати подвійного врахування активів або зобов'язань, що визнаються як окремі активи або зобов'язання. Наприклад:

а) обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невід'ємною частиною будівлі і включається в інвестиційну нерухомість, а не визнаються окремо як основні засоби;

б) якщо офісне приміщення здається в оренду разом з меблями, у справедливую вартість офісу звичайно включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає меблі як окремих активів;

в) справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки суб'єкт господарювання визнає його як окреме зобов'язання або актив;

г) справедлива вартість інвестиційної нерухомості, утримуваної за орендною угодою, відображає очікувані грошові надходження (у тому числі непередбачену орендну плату, яка, за очікуванням, має бути сплачена). Відповідно, якщо оцінка нерухомості не включає всі очікувані платежі, що мають бути здійснені, то для визначення балансової вартості такої інвестиційної нерухомості із застосуванням моделі справедливої вартості до неї слід додати будь-яке визнане орендне зобов'язання.

Надзвичайно рідко, але трапляється, коли суб'єкт господарювання не зможе точно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Таке трапляється тоді, коли зіставні ринкові операції відбуваються нечасто і немає альтернативних оцінок справедливої вартості (наприклад, на

підставі прогнозування дисконтованого грошового потоку). Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості, що будується, не піддається достовірній оцінці, але він очікує, що справедливу вартість цієї нерухомості можна буде достовірно визначити після завершення будівництва, він повинен здійснювати оцінку такої інвестиційної нерухомості, що будується, за собівартістю до того часу, коли її можна буде визначити достовірно або коли будівництво буде завершено (залежно від того, що відбудеться раніше). Якщо суб'єкт господарювання визначає, що справедлива вартість інвестиційної нерухомості (іншої ніж інвестиційна нерухомість, що будується), не піддається достовірній оцінці на постійній основі, цей суб'єкт господарювання повинен оцінювати таку інвестиційну нерухомість, застосовуючи модель собівартості відповідно до МСБО 16. Слід припускати, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Суб'єкт господарювання має продовжувати застосовувати МСБО 16 до моменту вибуття інвестиційної нерухомості.

Як тільки суб'єкт господарювання отримує можливість достовірно оцінити справедливу вартість інвестиційної нерухомості, що будується і що раніше оцінювалася за собівартістю, він повинен здійснювати оцінку такої нерухомості за її справедливою вартістю.

Модель оцінки за собівартістю визначає, що підприємство оцінює свою інвестиційну нерухомість відповідно до МСБО 16, тобто за собівартістю мінус накопичена амортизація та накопичені збитки від зменшення корисності за МСБО 36 «Зменшення корисності активів», окрім тієї, що відповідає критеріям активу, утримуваного для продажу (або включена до ліквідаційної групи, призначеної для продажу). Нерухомість, що задовольняє вимоги до зазначених критеріїв, слід оцінювати згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

**Приклад 3:** Підприємство звело будівлю торговельного комплексу, аби за декількома угодами передати її в операційну оренду. Собівартість становить 95 млн грн. Справедлива вартість торговельного комплексу на дату завершення будівництва в грудні 2018 року – 100 млн грн. На кінець 2019 року справедлива

вартість становила 107 млн грн, на кінець 2020 року – 103 млн грн.

Відображення на бухгалтерських рахунках оцінки придбаного об'єкта інвестиційної нерухомості представлено в табл. 5.1.

Таблиця 5.1

Оприбуткування інвестиційної нерухомості

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
	Д-т	К-т	
<b>Оцінка інвестиційної нерухомості за первісною вартістю</b>			
Відображено витрати на будівництво торговельного комплексу	151	20, 22, 23, 13, 63, 66, ін.	95000
Визнано інвестиційну нерухомість після завершення будівництва (грудень 2018 р.)	100	151	95000
Нараховано амортизацію за 2019 р.	23	135	9000
Нараховано амортизацію за 2020 р.	23	135	9000
Балансова (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості на 31.12.2020 р.			77000
<b>Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю</b>			
Відображено витрати на будівництво торговельного комплексу	151	20, 22, 23, 13, 63, 66, ін.	95000
Визнано інвестиційну нерухомість після завершення будівництва (грудень 2018 р.)	100	151	95000
Відображено різницю між справедливою вартістю інвестиційної нерухомості на дату завершення будівництва та витратами на нього (на 31.12.2018 р.)	100	710	5000
Відображено зміну справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу за 2019 р.	100	710	7000

Відображено зміну справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу за 2020 р.	940	100	4000
Балансова (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості на 31.12.2020 р.			103000

Таким чином, за первісної вартості 95 млн грн через два роки експлуатації вартість торговельного центру дорівнюватиме:

– у разі оцінки за первісною вартістю – 77 млн грн, водночас до витрат потрапить сума амортизації 18 млн грн;

– у разі оцінки за справедливою вартістю – 103 млн грн, водночас на фінансовий результат буде віднесено 8 млн грн прибутку (5000000+7000000–4000000).

Цей приклад демонструє суттєвий вплив вибору моделі обліку інвестиційної нерухомості на показники фінансової звітності. Прибуток, отриманий завдяки збільшенню справедливої вартості інвестиційної нерухомості, повністю підпадає під оподаткування. А збиток, відповідно, зменшить об'єкт обкладення податком на прибуток.

В наступних періодах змінити модель обліку інвестиційної нерухомості можна. Однак для переходу з моделі справедливої вартості на модель собівартості знадобляться дуже вагомі підстави, котрі доводять доцільність такої зміни. На відміну від протилежного – переходу з методу собівартості на метод справедливої вартості, адже МСБО 40 визнає модель справедливої вартості як більш придатну для обліку інвестиційної нерухомості.

Також на кожен дату балансу підприємство має визначати, чи існують ознаки того, що корисність інвестиційної нерухомості може зменшитися. За наявності ознак можливого зменшення корисності об'єкта інвестиційної нерухомості підприємству слід оцінити суму його очікуваного відшкодування.

*Сума очікуваного відшкодування* – це найбільша з двох величин: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від об'єкта інвестиційної нерухомості.



Якщо залишкова вартість об'єкта інвестиційної нерухомості перевищує суму очікуваного відшкодування, то має місце зменшення корисності. Втрати від зменшення корисності інвестиційної нерухомості включають до складу інших витрат з одночасним збільшенням накопиченої амортизації (Д-т 972 «Втрати від зменшення корисності активів», К-т 135 «Знос інвестиційної нерухомості»).

Після визнання витрат від зменшення корисності нарахування амортизації здійснюються виходячи з нової балансової (залишкової) вартості об'єкта інвестиційної нерухомості і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання.

У разі якщо на наступну дату балансу ознаки зменшення корисності припинять своє існування, і сума очікуваного відшкодування активу перевищить його балансову (залишкову) вартість, то підприємство визнає вигоди від відновлення корисності. У бухгалтерському обліку вигоди від відновлення корисності відображають у складі інших доходів з одночасним зменшенням суми накопиченої амортизації (Д-т 135 «Знос інвестиційної нерухомості», К-т 742 «Дохід від відновлення корисності активів»).

### **5.3. Рекласифікація та вибуття інвестиційної нерухомості**

Перевести нерухомість до або зі складу інвестиційної нерухомості можна лише у разі зміни її використання, свідченням чого не може бути одне лишень управлінське рішення – має відбутися певна подія. Подіями, які свідчать про зміну способу використання нерухомості, можуть бути:

– у разі переведення нерухомості зі складу інвестиційної нерухомості до складу операційної нерухомості – початок зайняття власником, початок поліпшення з метою зайняття власником;

– у разі переведення нерухомості зі складу інвестиційної нерухомості до складу запасів – початок поліпшення з метою продажу;

– у разі переведення нерухомості, зайнятої власником, до складу інвестиційної нерухомості – закінчення зайняття нерухомості власником;

– у разі переведення нерухомості зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості – початок терміну операційної оренди іншою стороною.

Основні правила відображення в обліку переведення активів із/до інвестиційної нерухомості показано в табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Правила обліку переведення активів із/до інвестиційної нерухомості

Переведення		Правила оцінки та обліку згідно з МСБО 40
зі складу	до складу	
інвестиційної нерухомості, яку обліковували за методом собівартості	нерухомості, зайнятої власником, або запасів	Не змінить балансової вартості переданої нерухомості
інвестиційної нерухомості, яку обліковували за справедливою вартістю	нерухомості, зайнятої власником, або запасів	Балансову вартість для подальшого обліку відповідно до МСБО 16, МСФЗ 16 або МСБО 2 затверджують у розмірі справедливої вартості переведеної нерухомості на дату зміни її використання
нерухомості, зайнятої власником	інвестиційної нерухомості, яку відображають за справедливою вартістю	Застосовують МСБО 16 для власної нерухомості й МСФЗ 16 для нерухомості, утримуваної орендарем як актив із правом використання до дати зміни використання. Різницю між балансовою вартістю, визначеною за МСБО 16 або МСФЗ 16, та справедливою вартістю показують так само, як і за переоцінки відповідно до МСБО 16
запасів	інвестиційної нерухомості, яку	Різницю між справедливою вартістю

	відображають за справедливою вартістю	нерухомості та її балансовою вартістю на дату переведення визнають у складі фінансового результату – прибутку або збитку
нерухомості, будівництво (поліпшення) якої завершено	інвестиційної нерухомості, яку обліковуюватимуть за справедливою вартістю	Різницю між балансовою вартістю будівлі та її справедливою вартістю обліковують у складі прибутку або збитку

Вибуття інвестиційної нерухомості припиняють у разі її вибуття або коли її перестають використовувати й не очікують ніяких економічних вигід. Вибуття інвестиційної нерухомості передбачає її продаж або передання у фінансову оренду.

Фінансовий результат від вибуття чи ліквідації інвестиційної нерухомості визначають як різницю між чистими надходженнями від вибуття та балансовою вартістю активу в періоді вибуття.

Інвестиційна нерухомість може вибувати у зв'язку із заміною компонента (частини).

Якщо суб'єкт господарювання визнає собівартість заміни частини інвестиційної нерухомості у балансовій вартості активу, то цей суб'єкт господарювання повинен припинити визнання балансової вартості заміненої частини. Для інвестиційної нерухомості, яка відображається в обліку за моделлю собівартості, замінена частина може не бути частиною, на яку амортизація нараховувалася окремо. Якщо суб'єктові господарювання недоцільно окремо визначати балансову вартість заміненої частини, він може використати собівартість заміни як показник собівартості заміненої частини на момент її придбання або будівництва. При застосуванні моделі справедливої вартості справедлива вартість інвестиційної нерухомості може вже відображати той факт, що частина, яка підлягає заміні, втратила свою вартість. В інших випадках може бути складно визначити, на скільки потрібно зменшити справедливу вартість відповідно до тієї її частини, яка підлягає заміні. Альтернативою зменшення справедливої вартості відповідно до заміненої частини (у разі недоречності) може

служити підхід, за яким собівартість заміни включається до балансової вартості активу з подальшою переоцінкою справедливої вартості, як це слід було б зробити у випадку вдосконалення, яке не передбачає заміну.

При продажу об'єктів інвестиційної нерухомості МСБО 40 не вимагає їх переведення з інвестиційної нерухомості до складу запасів або основних засобів. Фактично продаж інвестиційної нерухомості нічим не відрізняється від продажу будь-якого іншого майна підприємства. У бухгалтерському обліку такий продаж відображається в рамках іншої звичайної (не операційної) діяльності: Д-т 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» і за К-т 746 «Інші доходи від звичайної діяльності» – на суму доходу від продажу. Списання інвестиційної нерухомості відображається проведенням: Д-т 977 «Інші витрати звичайної діяльності», К-т 100 «Інвестиційна нерухомість» – на суму залишкової вартості (або справедливої, якщо об'єкт обліковується за справедливою вартістю).

#### **5.4. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності**

У звіті про фінансовий стан об'єкти інвестиційної нерухомості відображають у складі необоротних активів окремою позицією за справедливою вартістю або за собівартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення.

У звіті про прибутки та збитки й інший сукупний дохід відображають:

- фінансовий результат (прибуток або збиток) від зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості – у разі застосування моделі справедливої вартості;

- суму амортизації за звітний період і збиток від знецінення або відновлення збитку – у разі застосування моделі собівартості.

Розкриття інформації передбачає розкриття загальної інформації і даних щодо застосування певної моделі обліку інвестиційної нерухомості. До загальної інформації належить:

– інформація про укладені договори оренди згідно з МСФЗ 16;

– застосована модель обліку інвестиційної нерухомості;  
– критерії, якими послуговуються для розмежування інвестиційної нерухомості та нерухомості, зайнятої власником;  
– свідчення, якою мірою справедлива вартість інвестиційної нерухомості, використана для обліку або розкриття, заснована на незалежній оцінці професійного оцінювача;

– розшифрування сум, визнаних у звіті про прибутки й збитки, доходи й витрати, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю;

– контактні зобов'язання щодо придбання, будівництва, поліпшення або ремонту інвестиційної нерухомості.

Суб'єкт господарювання повинен також розкривати інформацію про таке:

1) щодо моделі обліку за справедливою вартістю:

– узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду;

– при суттєвому коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості для відображення у фінансовій звітності (наприклад для уникнення подвійного врахування активів або зобов'язань, що визнаються як окремі активи або зобов'язання), необхідно розкривати узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансової звітності, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних за орендою зобов'язань, які були додані, і будь-які суттєві коригування;

– у виключних випадках, коли оцінюється інвестиційна нерухомість, застосовуючи модель собівартості згідно з МСБО 16, суми, пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю, окремо від сум, пов'язаних з іншою інвестиційною нерухомістю. Крім того, слід додатково розкривати:

а) опис інвестиційної нерухомості;

б) пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;

в) якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно, перебуває справедлива вартість;

г) при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:

i) той факт, що суб'єкт господарювання продав інвестиційну нерухомість, що не відображалася за справедливою вартістю;

ii) балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу;

iii) суму визнаних прибутків або збитків;

2) щодо моделі обліку за собівартістю:

– застосовані методи амортизації;

– строк корисного використання або ставки амортизації;

– валову балансову вартість і накопичену амортизацію

(сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;

– узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду;

– справедливу вартість інвестиційної нерухомості або пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно визначати.

#### *Список використаних джерел по темі 5:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_026#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_026#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Ольга Булгакова. Інвестиційна нерухомість за МСБО. (Частина 1). *Все про бухгалтерський облік*. № 75. 14.08.2019. С. 25-27.

4. Ольга Булгакова. Інвестиційна нерухомість за МСБО. (Частина 2). *Все про бухгалтерський облік*. № 76. 19.08.2019. С. 21-26.

5. Ольга Булгакова. Інвестиційна нерухомість за МСБО. (Частина 3). *Все про бухгалтерський облік*. № 77. 21.08.2019. С. 23-24.

### ***Перелік питань для самоконтролю***

- 1. Як поділяється (класифікується) у бухгалтерському обліку нерухомість?*
- 2. Дайте визначення інвестиційній нерухомості, визначте відмітні її риси та наведіть приклади.*
- 3. Що таке нерухомість, зайнята власником?*
- 4. Як оцінюється інвестиційна нерухомість?*
- 5. Розкрийте склад собівартості придбаної інвестиційної нерухомості.*
- 6. Як оцінюється в обліку інвестиційна нерухомість після визнання?*
- 7. Як відображається в обліку переведення активів із/до інвестиційної нерухомості?*
- 8. Як відображається в обліку зменшення корисності інвестиційної нерухомості?*
- 9. Яку інформацію про інвестиційну нерухомість слід розкривати у фінансовій звітності?*

## **Тема 6. ОБЛІК ОРЕНДНИХ ОПЕРАЦІЙ**

- 6.1. Визначення та види оренди.
- 6.2. Ідентифікація оренди.
- 6.3. Визнання, оцінка та облік фінансової оренди в орендодавця.
- 6.4. Визнання, оцінка та облік фінансової оренди в орендаря.
- 6.5. Визнання, оцінка та облік операційної оренди.
- 6.6. Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності.

### **6.1. Визначення та види оренди**

Оренда для багатьох компаній є ефективним інструментом швидкого отримання доступу до активів при відносно низькому ризику для бізнесу. Причому на початковому етапі для цього не потрібен значний відтік грошових коштів. Оренда дозволяє орендареві здійснювати виробничий процес і заробляти, використовуючи чуже майно, а орендодавцеві – отримувати дохід від своїх активів, які сам використати не може.

Принципи визнання, оцінки, подання оренди та розкриття інформації про неї встановлює Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда» (МСФЗ 16). Мета бухгалтерського обліку полягає у тому, щоб забезпечити надання орендарями та орендодавцями інформації у такий спосіб, щоб ці операції були подані достовірно. На основі цієї інформації користувачі фінансової звітності можуть оцінити вплив оренди на фінансовий стан, фінансові показники діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 16 до всіх видів оренди, у тому числі до оренди активів з правом використання в суборенду, крім:

- а) орендних угод на розвідування або використання корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлювальних ресурсів;



б) оренди біологічних активів, що належать до сфери застосування МСБО 41 «Сільське господарство», утримуваних орендарем;

в) послуг за угодами про концесію, що належать до сфери застосування КТМФЗ 12 «Послуги за угодами про концесію»;

г) ліцензійних угод щодо інтелектуальної власності, наданих орендодавцем, які належать до сфери застосування КТМФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;

г) прав, утримуваних орендарем за ліцензійними угодами, що належать до сфери застосування МСБО 38 «Нематеріальні активи» на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права.

Орендар може, але не зобов'язаний, застосовувати цей стандарт до оренди нематеріальних активів, окрім тих, що зазначені в параграфі 3г).

Орендар може вирішити не застосовувати вимоги МСФЗ 16 до короткострокової оренди та оренди, за якою орендований актив є малоцінним. Якщо орендований актив є малоцінним, то орендар визнає орендні платежі, пов'язані з такою орендою, як витрати за прямолінійним методом протягом строку оренди або за іншим системним методом. Орендар може застосовувати інший системний метод, якщо такий метод більше відображає модель отримання вигоди орендарем.

Якщо орендар обліковує короткострокову оренду за малоцінним активом, він може вважати цю оренду новою орендою, якщо відбулася модифікація оренди або сталася будь-яка зміна строку оренди (наприклад, орендар скористався можливістю, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди).

Вибір короткострокової оренди здійснюється за класом орендованого активу, з яким пов'язане право на використання. *Клас орендованого активу* – це група орендованих активів, що мають подібну природу та використання в діяльності суб'єкта господарювання. Вибір оренди, для якої орендований актив є малоцінним, може бути здійснений для кожного окремого випадку оренди.

Терміни, які застосовуються в МСФЗ 16 мають такий зміст.

**Оренда** (lease) – договір, або частина договору, яка передає право на використання активу (базового активу) протягом періоду часу в обмін на компенсацію.

*Строк оренди* (lease term) – невідмовний період, протягом якого орендар має право використовувати базовий актив, а також обидва такі строки:

- періоди, які охоплює можливість продовження оренди, якщо орендар є обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість; та

- періоди, які охоплює можливість припинити оренду, якщо орендар обґрунтовано упевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.

**Орендар** (lessee) – суб'єкт господарювання, який отримав право використовувати базовий актив на певний період часу в обмін на компенсацію.

**Орендодавець** (lessor) – суб'єкт господарювання, який надає право на використання базового активу на певний період часу в обмін на компенсацію.

**Актив з права користування** (right-of-use asset) – актив, який представляє право орендаря використовувати базовий актив протягом строку оренди.

*Базовий актив* (underlying asset) – актив, який є предметом оренди, і право щодо використання якого передане орендодавцем орендарю.

**Короткострокова оренда** (short-term lease) – оренда, яка на дату початку оренди має строк оренди 12 місяців або менше. Оренда, яка містить можливість придбання, не є короткостроковою орендою.

*Дата початку оренди (дата початку)* (commencement date of the lease (commencement date)) – дата, коли орендодавець надає базовий актив, для використання орендарем.

*Строк економічної експлуатації* (economic life) – це або період, протягом якого, як очікується, актив може бути економічно корисним одному або декільком користувачам, або кількість продукції чи подібних одиниць, що, як очікується, будуть отримані від активу одним або декількома користувачами.

*Дата набрання чинності модифікацією* (effective date of the modification) – дата, станом на яку обидві сторони погодились на модифікацію оренди.

*Справедлива вартість* (fair value) – для цілей застосування вимог до орендодавця щодо обліку, викладених у цьому стандарті, – сума, за яку може бути обмінаний актив або погашене зобов'язання між обізнаними, зацікавленими сторонами, які здійснюють операцію на добровільній основі.

*Фіксовані платежі* (fixed payments) – платежі, здійснювані орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, за винятком змінних орендних платежів.

*Валова інвестиція в оренду* (gross investment in the lease) – сума: а) орендних платежів, які мають бути отримані орендодавцем за фінансовою орендою; та б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.

*Дата початку дії оренди* (inception date of the lease (inception date)) – більш рання з двох дат: дати угоди про оренду та дати зобов'язання, коли сторони дійшли згоди щодо основних умов оренди.

*Первісні прямі витрати* (initial direct costs) – додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням оренди, які не були б понесені, якби такої оренди не було б укладено, за винятком таких витрат, понесених орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з фінансовою орендою.

*Припустима ставка відсотка в оренді* (interest rate implicit in the lease) – ставка відсотка, завдяки якій теперішня вартість орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює сумі справедливої вартості базового активу та будь-яких первісних прямих витрат орендодавця.

*Стимули до оренди* (lease incentives) – платежі, здійснені орендодавцем на користь орендаря, пов'язані з орендою, або відшкодування чи взяття на себе орендодавцем витрат орендаря.

**Модифікація оренди** (lease modification) – зміна обсягу оренди або компенсації за оренду, яка не була частиною початкових умов оренди (наприклад, додаткове включення або припинення права на використання одного або більше базових

активів, або подовження чи скорочення строку оренди за договором).

**Орендні платежі** (lease payments) – платежі, здійснювані орендарем на користь орендодавця, пов'язані з правом користування базового активу протягом строку оренди, які складаються з:

а) фіксованих платежів (в тому числі по суті фіксовані платежі), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди;

б) змінних орендних платежів, що залежать від певного індексу чи ставки;

в) ціна реалізації можливості придбання, якщо орендар обгрунтовано впевнений у тому, що він реалізує цю можливість;

г) платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди передбачає реалізацію орендарем можливості припинити оренду.

Для орендаря орендні платежі також включають суми, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за гарантіями ліквідаційної вартості. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на компоненти що не пов'язані з орендою цього договору, окрім випадків, коли орендар обирає можливість поєднати компоненти, що не пов'язані з орендою з орендними компонентами та обліковувати їх як єдиний орендний компонент. Для орендодавця орендні платежі також включають будь-які гарантії ліквідаційної вартості, надані орендодавцю орендарем, стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору виконувати зобов'язання за гарантією. Орендні платежі не включають платежі, віднесені на компоненти, що не пов'язані з орендою

*Ставка додаткових запозичень орендаря* (lessee's incremental borrowing rate) – ставка відсотка, яку орендар сплатив би, щоб позичити на подібний строк та з подібним забезпеченням коштів, які необхідні для того, щоб отримати актив, за вартістю подібний до активу з права користування за подібних економічних умов.

**Чиста інвестиція в оренду** (net investment in the lease) – валова інвестиція в оренду, дисконтована за припустимою ставкою відсотка в оренді.

*Можливі орендні платежі* (optional lease payments) – платежі, які будуть здійснені орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом періодів, які охоплює можливість продовжити або припинити оренду, які не включені в строк оренди.

*Період використання* (period of use) – загальний період часу, протягом якого актив використовується для виконання договору з клієнтом (включаючи будь-які не послідовні періоди часу).

*Гарантія ліквідаційної вартості* (residual value guarantee) – гарантія, надана орендодавцеві стороною, не пов'язаною з орендодавцем, щодо того, що вартість (або частина вартості) базового активу на кінець оренди щонайменше дорівнюватиме вказаній сумі.

**Суборенда** (sublease) – операція, у якій базовий актив знову здається в подальшому в оренду орендарем («проміжним орендодавцем») третій стороні, а оренда («головна оренда») між головним орендодавцем та орендарем лишається в силі.

*Незароблений фінансовий дохід* (unearned finance income) – різниця між валовою інвестицією в оренду та чистою інвестицією в оренду.

*Негарантована ліквідаційна вартість* (unguaranteed residual value) – частка ліквідаційної вартості базового активу, реалізація якої орендодавцем не гарантована або гарантована лише стороною, пов'язаною з орендодавцем.

*Змінні орендні платежі* (variable lease payments) – частка платежів, здійснених орендарем на користь орендодавця за право використовувати базовий актив протягом строку оренди, яка змінюється внаслідок зміни фактів або обставин, що відбуваються після дати початку оренди, окрім плину часу.

В бухгалтерському обліку розрізняють два види оренди – операційну і фінансову. В основу класифікації оренди лежить розподіл ризиків і вигод, пов'язаних з володінням активом (об'єктом оренди), між орендодавцем і орендарем.

**Операційна оренда** (operating lease) – оренда, яка не передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив.

**Фінансова оренда** (finance lease) – оренда, яка передає в основному всі ризики та вигоди щодо права власності на базовий актив.

## 6.2. Ідентифікація оренди

Для правильного відображення в бухгалтерському обліку орендних операцій спочатку обов'язково визначається відповідність договору оренди МСФЗ 16. Ідентифікація договору оренди полягає у наступному. На початку оренди суб'єкт господарювання має оцінити, чи є угода орендною угодою або чи містить угода оренду. *Угода є орендною угодою або містить оренду*, якщо угода передає право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію. Ідентифікованим активом може бути частина активу, що відрізняється з фізичної точки зору (наприклад, поверх будівлі). Період часу може бути описаний у термінах обсягу використання ідентифікованого активу (наприклад, кількість одиниць продукції, для виробництва яких буде використана певна одиниця обладнання).

Орендований актив має бути прямо або побічно зазначеним у договорі, причому в орендодавця не повинно бути права його заміни. Дійсне право заміни існує (і, відповідно, об'єкт оренди не ідентифікований), якщо орендодавець:

- має практичну можливість замінити цей актив;
- одержав би економічну вигоду від реалізації свого права замінити цей актив.

Підприємство визначає наявність права заміни в момент укладення договору виходячи з усіх наявних фактів, але не бере до уваги майбутні події, настання яких малоімовірно. Права заміни будуть одним із ключових аспектів при застосуванні визначення оренди, коли мовиться про договори оренди парку транспортних засобів або групи копіювальних пристроїв й аналогічного обладнання, а також про договори оренди нерухомості, які дозволяють орендодавцю переміщувати орендаря в інше приміщення за певних обставин. У таких випадках важливо розуміти, чи одержить орендодавець економічну вигоду від відповідної заміни.

**Приклад 1:** Орендар «А» укладає договір з компанією вантажного транспорту (орендодавцем «Б») строком на 5 років на транспортування певної кількості товарів.

Орендодавець «Б» використовує залізничні вагони певного класу і має великий парк аналогічних залізничних вагонів, які можуть використовуватися для виконання вимог цього договору. Залізничні вагони та локомотиви базуються в депо на території орендодавця «Б». Витрати орендодавця «Б», пов'язані із заміною цих залізничних вагонів, мінімальні.

*Аналіз договору:* оскільки рухомий склад розташований у депо на території орендодавця «Б» й орендодавець «Б» має великий парк аналогічних залізничних вагонів, причому його витрати на заміну вагонів мінімальні, для орендодавця «Б» вигоди від заміни цих залізничних вагонів перевищуватимуть витрати, пов'язані з їх заміною. Отже, права заміни, які має орендодавець «Б», дійсні, і ця угода не містить компонента оренди.

Договір передає контроль над ідентифікованим активом, якщо покупець має право:

- одержувати практично всі економічні вигоди від активу протягом усього строку його використання;
- розпоряджатися правом використання цього ідентифікованого активу.

Економічні вигоди від використання активу, зокрема, включають основну та побічну продукцію, а також інші вигоди, які можливо реалізувати в результаті комерційної операції з третьою стороною (наприклад, передати цей актив у суборенду). Питання про те, які вигоди від використання активу слід враховувати, є предметом суперечок. Якщо орендар здатний одержувати саме такі вигоди від ідентифікованого об'єкта оренди, залишається останнє питання: хто ухвалює рішення, як і з якою метою використовувати актив? Залежно від відповіді на це питання можна буде зрозуміти, чи є договір орендою.

Якщо вищеописані рішення з використання активу ухвалює орендар – договір є орендою, якщо орендодавець – договір не є орендою. А якщо рішення заздалегідь визначені (тобто встановлені кимось на особливих умовах) – потрібен додатковий аналіз.

Договір може містити положення, покликані захистити майнові інтереси орендодавця, його персонал або забезпечити дотримання орендарем законів чи інших нормативно-правових актів, які, зокрема:

- визначають максимальний обсяг використання активу або уточнюють, де або коли орендар може його використовувати;
- зобов'язують орендаря дотримуватися певного технологічного режиму;
- вимагають, щоб орендар інформував постачальника про зміни, пов'язані з використанням активу.

Наявність таких захисних положень не означає, що в орендаря немає права на використання активу.

**Приклад 2:** Орендар «Т» укладає договір терміном на 5 років із судновласником «К» на використання ідентифікованого морського судна. Всі рішення про те, чи транспортуватимуться вантажі і які саме, як і рішення про графік руху цього судна і порти призначення протягом строку його використання, ухвалює «Т» з урахуванням обмежень, зазначених у договорі. Ці обмеження не дозволяють «Т» відправляти судно в територіальні води з високим ризиком піратства чи транспортувати вибухові речовини.

Судновласник «К» забезпечує експлуатацію і технічне обслуговування цього судна і відповідає за безпеку перевезення.

*Аналіз договору:* орендар «Т» має право встановлювати спосіб використання цього судна. Передбачені договором обмеження – це «захисні» права, покликані захистити інвестицію судновласника «К» у це судно, а також персонал судновласника «К».

Орендар «Т» визначає, як і з якою метою використовуватиметься це судно протягом 5 років, оскільки саме він ухвалює рішення про те, чи виходитиме це судно в море, коли й куди воно слідуватиме і які вантажі перевозитиме. Орендар «Т» має право змінювати ці рішення протягом строку використання активу. Отже, цей договір є орендою.

Суб'єкт господарювання проводить повторну оцінку того, чи є угода орендною або чи містить вона оренду, лише якщо змінюються умови угоди. Для угоди, яка є орендною або містить оренду, суб'єкт господарювання обліковує кожний компонент



оренди в угоді як оренду окремо від компонентів не-оренди цієї угоди, окрім встановлених випадків. У МСФЗ 16 викладено настанови щодо розмежування компонентів угоди.

Суб'єкт господарювання визначає строк оренди, як невідмовний період оренди разом з обома такими періодами:

а) періодами, які охоплюються можливістю продовження оренди у випадку, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість;

б) періодами, які охоплюються можливістю припинити дію оренди, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він не реалізує таку можливість.

Оцінюючи, чи є орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити дію оренди, суб'єкт господарювання має брати до уваги всі відповідні факти та обставини, які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити дію оренди.

Орендар здійснює повторну оцінку того, що він обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається можливістю продовжити оренду чи не скористається можливістю припинити дію оренди, після того, як сталася значна подія або значна зміна обставин, яка:

– є у межах контролю орендаря;

– впливає на те, чи є орендар обґрунтовано впевненим у тому, що він скористається можливістю, яка раніше не була включена у його визначення строку оренди, або не скористається можливістю, яка раніше була включена у його визначення строку оренди.

Суб'єкт господарювання переглядає строк оренди, якщо сталася зміна невідмовного періоду оренди. Для прикладу, невідмовний період оренди зміниться, якщо:

а) орендар скористається можливістю, яка раніше не була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;

б) орендар не скористається можливістю, яка раніше була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;

в) сталася подія, яка за договором зобов'язує орендаря скористатися можливістю, яка раніше не була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди;

г) сталася подія, яка за договором забороняє орендарю скористатися можливістю, яка раніше була включена при визначенні суб'єктом господарювання строку оренди.

Карантинні обмеження через пандемію COVID-19 не тільки негативно вплинули на економіку підприємств, а й позначилися на орендних платежах. У зв'язку з цим Рада з МСБО внесла поправки до МСФЗ 16, направлені на спрощення обліку орендарем орендних концесій (поступок), наданих у зв'язку з коронавірусом.

Потрапивши через пандемію COVID-19 у скрутне становище, багато орендарів прагнуть отримати від орендодавців поступки (концесію) з оренди. Такі послаблення можуть мати різні форми: разове зниження або звільнення від орендної плати, відстрочення або пільговий період для орендних платежів. Прикладом поступки з боку держави є звільнення від орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності за березень 2020 року.

Зазвичай поступки з оренди відповідають визначенню модифікації оренди, якщо вони не були передбачені початковими умовами договору оренди.

МСФЗ 16 вимагає оцінювати кожен орендний договір окремо з тим, щоб визначити, чи є зміна його умов модифікацією оренди, чи ні. Якщо така зміна – модифікація, то орендареві на дату таких змін необхідно переоцінити орендне зобов'язання з використанням переглянутої ставки дисконтування та скоригувати первісну вартість активу з права користування. Але орендарі можуть не обліковувати поступки з оренди як модифікацію, якщо такі поступки є прямим наслідком пандемії COVID-19. Тобто, підприємство має всі підстави застосовувати спрощення практичного характеру та не облічувати зміни орендних платежів як модифікацію оренди.

Але таким звільненням від модифікації орендар зможе скористатися тільки в тому випадку, якщо одночасно будуть дотримані такі умови:

1) переглянута компенсація за оренду практично не змінилася чи зменшилася порівняно з величиною безпосередньо перед зміною;

2) зниження орендних платежів належить до платежів з оренди, які припадають на 30 червня 2021 року або раніше. Наприклад, орендна поступка відповідатиме цій умові, якщо вона призведе до зменшення орендних платежів у 2020 році і збільшення орендних платежів, які будуть здійснені після 2020 року;

3) немає жодних суттєвих змін в інших положеннях та умовах договору оренди.

Як видно, коронавірусне спрощення тимчасове – поширюється воно тільки на випадки змін оренди внаслідок пандемії COVID-19 і тільки на орендні платежі 2020 року та першого півріччя наступного.

Якщо орендар вирішить скористатися цим практичним спрощенням для оренди, тоді він повинен послідовно застосовувати його до всіх договорів оренди з аналогічними характеристиками та в аналогічних обставинах.

Зазначені поправки в МСФЗ 16 актуальні виключно для орендарів. Будь-якого послаблення для орендодавців не передбачається. Орендодавці повинні, як і раніше, оцінювати, чи є надані ними орендні поступки модифікаціями оренди, і обліковувати їх відповідним чином.

Отже, якщо орендодавець зменшив орендну плату чи звільнив від неї орендаря на визначений термін, обліковується цей факт як змінна частина орендної плати. При цьому не коригуються початково визнані зобов'язання з оренди, а зміни відносяться на прибутки/збитки із відповідним зменшенням поточних зобов'язань з оренди.

Якщо фактичного зниження орендної плати не було, а тільки її відтермінування, то зменшення орендних зобов'язань слід відображати за початковою схемою, але з урахуванням зміни процентних витрат, що нараховуються в інших часових періодах.

### **6.3. Визнання, оцінка та облік фінансової оренди в орендодавця**

Орендодавець класифікує кожен зі своїх оренд або як операційну оренду, або як фінансову оренду.

Чи є оренда фінансовою, чи операційною орендою, залежить від сутності операції, а не від форми договору. Далі наведено приклади ситуацій, які, кожний окремо або у комбінації, як правило, ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди:

а) оренда передає орендареві право власності на базовий актив, наприкінці строку оренди;

б) орендар має можливість придбати базовий актив за ціною, що, як очікується, буде достатньо нижчою за справедливую вартість на дату, коли можливість може бути реалізовано, щоб існувала обґрунтована впевненість на дату початку дії оренди в тому, що можливість буде реалізовано;

в) строк оренди становить більшу частину строку економічної експлуатації базового активу навіть, якщо право власності не передається;

г) на дату початку дії оренди теперішня вартість орендних платежів дорівнює принаймні в основному всій справедливій вартості базового активу;

г) базовий актив має такий спеціалізований характер, що тільки орендар може використовувати його, не здійснюючи значних модифікацій.

Ознаки ситуацій, які окремо або в комбінації також ведуть до класифікації оренди як фінансової оренди наступні:

– якщо орендар може анулювати договір про оренду, збитки орендодавця, пов'язані з анулюванням, несе орендар;

– прибутки або збитки від коливання справедливої вартості залишку припадають на орендаря (наприклад, у формі знижки орендної плати, яка дорівнює більшості надходжень від продажу наприкінці оренди);

– орендар має можливість продовжити оренду на додатковий період за орендну плату, значно нижчу від ринкової орендної плати.

Наведені приклади та ознаки не завжди є вирішальними. Якщо, виходячи з інших ознак, ясно, що оренда не передає в основному всіх ризиків та вигід щодо права власності на базовий актив, то оренду класифікують як операційну оренду. Наприклад, це може відбуватися, якщо право власності на базовий актив передається наприкінці оренди за змінну плату, що дорівнює його справедливій вартості на той час, або якщо є змінні орендні платежі, внаслідок чого орендодавець в основному не передає всіх ризиків та вигід.

Класифікацію оренди здійснюють на дату початку дії оренди; повторна оцінка здійснюється лише у разі модифікації оренди. Зміни оцінок (наприклад, зміни оцінок строку економічної експлуатації або ліквідаційної вартості базового активу) або зміни обставин (наприклад, невиконання зобов'язань орендарем) не ведуть до нової класифікації оренди з метою обліку.

*Фінансова оренда для орендодавця* має свої облікові особливості. З позиції орендодавця відбувається своєрідне переведення такого активу до складу дебіторської заборгованості та припиняється визнання базового активу.

На дату початку оренди орендодавець визнає активи, утримувані за фінансовою орендою, у своєму звіті про фінансовий стан та подає їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистій інвестиції в оренду. При первісному визнанні щоб оцінити чисту інвестицію в оренду, орендодавець застосовує припустиму ставку відсотка в оренді. У випадку суборенди, якщо припустиму ставку відсотка в суборенді неможливо визначити, то для оцінки чистої інвестиції в суборенду проміжний орендодавець може скористатися ставкою дисконту для головної оренди (скоригованої з урахуванням будь-яких первісних непрямих витрат, пов'язаних з суборендою). Первісні прямі витрати, окрім тих, які понесені орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером, включаються до первісної оцінки чистої інвестиції та зменшують суму доходу, визнаного за строк оренди. Припустима ставка відсотка в оренді визначається таким чином, що первісні прямі витрати включаються автоматично у чисту інвестицію в оренду; їх не потрібно додавати окремо.

На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку чистої інвестиції в оренду, включають перелічені далі платежі за право використання базовим активом протягом строку оренди, не отримані на дату початку оренди:

а) фіксовані платежі (в тому числі по суті фіксовані платежі), за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають сплаті;

б) змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, первісно оцінені з використанням такого індексу або ставки на дату початку оренди;

в) будь-які гарантії ліквідаційної вартості, надані орендодавцеві орендарем, стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити зобов'язання за гарантією;

г) ціну реалізації можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він реалізує таку можливість;

г) платежі в рахунок штрафів за припинення терміну дії оренди, якщо умови оренди передбачають реалізацію можливості припинення оренди орендарем.

Орендодавцями можуть бути виробники або дилери. Зазвичай такі суб'єкти господарювання реалізують свою продукцію на виплату на умовах фінансового лізингу. Фактично, передаючи майно у фінансову оренду, орендодавець отримує прибутки/збитки, що є еквівалентними прибуткам/збиткам від прямого продажу активу за звичайними цінами (з урахуванням оптових та торгових знижок).

На дату початку оренди орендодавець-виробник або орендодавець-дилер щодо кожної своєї фінансової оренди визнає таку інформацію:

а) дохід, який є справедливою вартістю базового активу або якщо вона менша, – теперішньою вартістю орендних платежів, що нараховуються орендодавцю, дисконтованою за ринковою ставкою відсотка;

б) собівартість продажу, яка є собівартістю або балансовою вартістю (якщо вони різні) базового активу мінус теперішня вартість негарантованої ліквідаційної вартості;

в) прибуток або збиток від продажу (який є різницею між доходом та собівартістю продажу) відповідно до його політики

безпосередніх продажів, до яких застосовується МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер визнає прибуток або збиток від продажу за фінансовою орендою на дату початку оренди, незалежно від того, чи передає орендодавець базовий актив, як описано в МСФЗ 15. Виробники або дилери часто пропонують клієнтам вибір: або придбати актив або орендувати його. Фінансова оренда активу орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером призводить до прибутку або збитку, еквівалентному прибутку або збитку внаслідок безпосереднього продажу базового активу за звичайними цінами продажу, що відображають будь-які прийнятні знижки внаслідок значного обсягу або торговельні знижки.

Орендодавці-виробники або орендодавці-дилери іноді для залучення клієнтів призначають штучно занижені ставки відсотка. Застосування таких ставок відсотка призвело б до визнання орендодавцем надмірної частки загального прибутку від операції на дату початку оренди. Якщо призначаються штучно занижені ставки відсотка, то орендодавець-виробник або орендодавець-дилер обмежує прибуток від продажу таким, який був би за умови нарахування ринкової ставки відсотка.

Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер визнає витрати, понесені у зв'язку з отриманням фінансової оренди, на дату початку оренди, оскільки вони пов'язані переважно з отриманням прибутку від продажу виробником чи дилером. Витрати, понесені орендодавцем-виробником або орендодавцем-дилером у зв'язку з укладанням фінансової оренди, виключаються з визначення первісних прямих витрат і, отже, виключаються з чистої інвестиції в оренду.

У подальшому орендодавець визнає фінансовий дохід протягом строку оренди на основі моделі, яка відображає сталу періодичну ставку прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в оренду. Метою орендодавця є розподіл фінансового доходу протягом строку оренди на систематичній та раціональній основі. Для зменшення і основної суми боргу, і незаробленого фінансового доходу орендодавець віднімає орендні платежі, які відносяться до облікового періоду, від валових інвестицій в оренду.

До чистої інвестиції в оренду орендодавець застосовує вимоги щодо припинення визнання та зменшення корисності, викладені в МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Орендодавець регулярно переглядає суми розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, використані при обчисленні валових інвестицій в оренду. Якщо відбулося зменшення розрахункової негарантованої ліквідаційної вартості, то орендодавець переглядає розподіл доходу протягом строку оренди та негайно визнає будь-яке зменшення вже нарахованих сум.

Орендодавець, який класифікує актив у фінансовій оренді як утримуваний для продажу (або включає його до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу), застосовуючи МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», обліковує такий актив відповідно до зазначеного стандарту.

Якщо в орендодавця виникає потреба в модифікації оренди, то важливо проаналізувати її характер з метою визначення підходу до її відображення. Орендодавець обліковує модифікацію фінансової оренди як окрему оренду, якщо виконуються обидві такі умови:

- модифікація розширює сферу дії оренди, додаючи право на використання одного або більше базових активів;
- компенсація за оренду зростає на суму, зіставну з окремо взятою ціною розширення сфери дії оренди, та відповідними коригуваннями такої окремо взятої ціни з метою відобразити обставини конкретного договору.

Стосовно модифікації фінансової оренди, яка не обліковується як окрема оренда, орендодавець обліковує модифікацію таким чином:

а) якщо б ця оренда була класифікована як операційна оренда, якби ця модифікація була чинною на дату початку дії оренди, орендодавець:

- обліковує модифікацію оренди як нову оренду з дати набрання модифікацією чинності;
- оцінює балансову вартість базового активу як чисту інвестицію в оренду безпосередньо перед датою набрання чинності модифікацією;



б) в усіх інших випадках орендодавець застосовує вимоги МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Таким чином, орендодавець по об'єктах основних засобів, що передаються у фінансову оренду, повинен:

- списати суму накопиченої амортизації;
- відобразити переведення об'єкта основних засобів до складу необоротних активів, призначених для продажу (в сумі залишкової вартості об'єкта основних засобів) (субрахунок 286);
- списати у витрати балансову вартість об'єкта фінансової оренди на субрахунок 943.

Орендодавець визнає дохід від реалізації такого активу в сумі мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості за вирахуванням фінансового доходу (процентних платежів). Разом з тим відображає довгострокову дебіторську заборгованість (Д-т 181, К-т 712). Фінансовий дохід орендодавця (різниця між сумою мінімальних орендних платежів і негарантованої ліквідаційної вартості об'єкта фінансової оренди та теперішньою вартістю) відображають по кредиту субрахунка 732.

**Приклад 3:** ТОВ «Мрія» передало 02.01.2020 р. у фінансову оренду вантажний автомобіль строком на два роки. Підприємство враховує основні засоби за моделлю собівартості. Первісна вартість об'єкта – 975 тис. грн. Залишкова вартість об'єкта – 637,5 тис. грн. Ставка відсотка в оренді – 18%. Сплата орендних платежів відбувається в кінці кожного місяця у сумі 16 тис. грн.

На момент передачі вантажного автомобіля підприємство визнає в обліку дебіторську заборгованість за фінансовою орендою (лізингом) в сумі 660,78 тис. грн, що відповідає справедливій вартості об'єкта, а також дохід від реалізації. При цьому вантажний автомобіль переводять з основних засобів в групу вибуття в період прийняття рішення про його передачу в оренду.

Графік розрахунку фінансової оренди представлено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

## Графік розрахунку фінансової оренди, грн

Звітний період	Нараховані відсотки	Сплачено	Борг орендаря на кінець періоду
02.01.2020 р.			660780
січень	9912	16000	654692
лютий	9820	16000	648512
березень	9728	16000	642240
квітень	9634	16000	635873
травень	9538	16000	629411
червень	9441	16000	622853
липень	9343	16000	616195
серпень	9243	16000	609438
вересень	9142	16000	602580
жовтень	9039	16000	595619
листопад	8934	16000	588553
грудень	8828	16000	581381
2020 рік, всього	112601	192000	X
січень	8721	16000	574102
лютий	8612	16000	566713
березень	8501	16000	559214
квітень	8388	16000	551602
травень	8274	16000	543876
червень	8158	16000	536035
липень	8041	16000	528075
серпень	7921	16000	519996
вересень	7800	16000	511796
жовтень	7677	16000	503473
листопад	7552	16000	495025
грудень	7425	16000	486451
2021 рік, всього	97069	192000	X

Бухгалтерські проведення по відображенню орендних операцій в орендодавця за 2020 рік наведено в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

## Облік фінансової оренди в орендодавця за 2020 рік

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	

1	Рекласифіковано об'єкт основних засобів (вантажний автомобіль) в групу вибуття	131 286	105 105	337500 637500
2	Визнано дохід від передачі об'єкта у фінансову оренду у січні 2020 р.	181 712	712 641	660780 110130
3	Списано переданий об'єкт	943	286	637500
4	Переведено частину дебіторської заборгованості до складу поточної на момент передачі у січні 2020 р.	377	181	79399
5	Нараховано фінансові доходи за 2020 р. на суму дебіторської заборгованості	373	733	112601
6	Надійшли нараховані відсотки за орендою	311	373	112601
7	Надійшли поточні платежі на погашення боргу по оренді	311	377	79399
8	Переведено частину дебіторської заборгованості до складу поточної у 2020 р. (581381–486451)	377	181	94930

Таким чином, за 2020 рік нарахують 112601 грн фінансових доходів і погасять 79399 грн дебіторської заборгованості, яка на 31.12.2019 р. складає 581381 грн.

Із загальної суми заборгованості 486451 грн – довгострокова частина, а 94930 грн очікується до погашення протягом 12 місяців після звітної дати.

#### **6.4. Визнання, оцінка та облік фінансової оренди в орендаря**

Якщо договір є договором оренди, то облік в орендаря буде такий. На дату початку оренди орендар визнає актив з права користування та орендне зобов'язання. Винятками є:

– короткострокова оренда (до 12 місяців і без права пролонгації);

– оренда активів з низькою вартістю (наприклад, ноутбуків, і тут уже строк оренди значення не має).

Платежі за короткостроковою орендою і платежі за орендою активів з низькою вартістю відносяться на прибутки або збитки (зазвичай лінійним методом); активи та зобов'язання не визнаються, за винятком авансових орендних платежів або нарахованої орендної плати, не сплаченої на звітну дату.

Актив у формі права користування у цілому не являється ні матеріальним активом, ні основним засобом, ні інвестиційною нерухомістю. У звіті про фінансовий стан активи з права користування можуть бути представлені окремим рядком або об'єднані з основними засобами з додатковим розкриттям. Активи з правом користування у звіті про фінансовий стан не об'єднуються з нематеріальними активами.

На дату початку оренди орендар оцінює актив з права користування за собівартістю. *Собівартість активу з права користування* складається з:

а) суми первісної оцінки орендного зобов'язання;

б) будь-яких орендних платежів, здійснених на, або до дати початку оренди, за вирахуванням отриманих стимулів до оренди;

в) будь-яких первісних прямих витрат, понесених орендарем;

г) оцінки витрат, які будуть понесені орендарем у процесі демонтажу та переміщення базового активу, відновлення місця, на якому він розташований, або відновлення базового активу до стану, що вимагається умовами оренди, окрім випадків, коли такі витрати здійснюються з метою виробництва запасів. Орендар несе зобов'язання за такими витратами або до дати початку оренди, або внаслідок використання базового активу протягом певного періоду.

Орендар визнає витрати, як частину собівартості активу з права користування тоді, коли він відображає зобов'язання за цими витратами. Щодо витрат, понесених протягом певного періоду внаслідок використання активу з права користування для виробництва запасів протягом такого періоду, орендар

застосовує МСБО 2 «Запаси». Зобов'язання щодо таких витрат, які обліковують із застосуванням МСФЗ 16 або МСБО 2, визнають та оцінюють із застосуванням МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

На дату початку оренди орендар оцінює *орендне зобов'язання* за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату. Орендні платежі слід дисконтувати, застосовуючи припустиму ставку відсотка в оренді, якщо таку ставку можна легко визначити. Якщо таку ставку не можна легко визначити, то орендар застосовує ставку додаткових запозичень орендаря.

Тобто, дисконтування орендних платежів повинно здійснюватися з використанням процентної ставки, закладеної в договорі оренди, якщо ця ставка відома, а якщо невідома – повинна застосовуватися ставка залучення додаткових позикових коштів орендарем. Питання ставки є питанням судження. Можна скористатися статистичними даними, даними на сайті НБУ про ставки кредитування банків за кредитами в аналогічних до договору оренди валюті, термінах і предметі оренди.

На дату початку оренди орендні платежі, включені в оцінку орендного зобов'язання, складаються з вказаних далі платежів за право використання базового активу протягом строку оренди, які не були сплачені на дату початку оренди:

- фіксовані платежі, за вирахуванням будь-яких стимулів до оренди, що підлягають отриманню;

- змінні орендні платежі, які залежать від індексу чи ставки, первісно оцінені з використанням такого індексу чи ставки на дату початку оренди;

- сум, що, як очікується, будуть сплачені орендарем за гарантіями ліквідаційної вартості;

- ціну виконання можливості придбання, якщо орендар обґрунтовано впевнений у тому, що він скористається такою;

- платежі в рахунок штрафів за припинення оренди, якщо строк оренди відображає реалізацію орендарем можливості припинення оренди.

Змінні орендні платежі, що залежать від індексу або ставки, включають, наприклад, платежі, пов'язані з індексом споживчих цін, платежі, пов'язані з еталонною ставкою відсотка

(такою як LIBOR), або платежами, які змінюються зі змінами ринкових орендних ставок.

Надалі зобов'язання збільшується на величину відсотків, що нараховуються на залишок зобов'язання, і зменшується на величину здійснених орендних платежів.

Після дати початку оренди орендар оцінює актив з права користування, застосовуючи модель собівартості, окрім випадків, коли він застосовує будь-яку з моделей оцінки.

Щоб застосувати модель собівартості, орендар оцінює актив з права користування за собівартістю:

- а) з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків внаслідок зменшення корисності;
- б) з коригуванням на будь-яку переоцінку орендного зобов'язання.

Орендар, нараховуючи амортизацію активу з права користування, повинен застосувати вимоги щодо амортизації МСБО 16 «Основні засоби».

Якщо оренда передає право власності на базовий актив орендарю наприкінці строку оренди або якщо собівартість активу з права користування відображає той факт, що орендар скористається можливістю його придбати, то орендар має амортизувати актив з права користування від дати початку оренди і до кінця строку корисного використання базового активу. В інших випадках орендар має амортизувати актив з права користування з дати початку оренди до більш ранньої з двох таких дат: кінець строку корисного використання активу з права користування та кінець строку оренди.

Щоб визначити, чи зменшилась корисність активу з права користування, та для обліку будь-яких збитків унаслідок зменшення корисності, орендар застосовує МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Можуть застосовуватися й інші моделі оцінки. Якщо орендар застосовує щодо своєї інвестиційної нерухомості модель справедливої вартості, описану в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», то він також застосовує цю модель справедливої вартості до активів з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості, описану в МСБО 40.

Якщо активи з права користування пов'язані з класом основних засобів, до яких орендар застосовує модель переоцінки, описану в МСБО 16, то орендар може вибрати можливість застосовувати таку модель переоцінки до всіх активів з права користування, які пов'язані з таким класом основних засобів.

Після дати початку оренди орендар оцінює орендне зобов'язання:

- а) збільшуючи балансову вартість з метою відобразити процент за орендним зобов'язанням;
- б) зменшуючи балансову вартість з метою відобразити здійснені орендні платежі;
- в) переоцінюючи балансову вартість з метою відобразити будь-які переоцінки або модифікації оренди, або з метою відобразити переглянуті по суті фіксовані орендні платежі.

Процентом за орендним зобов'язанням у кожному періоді протягом строку оренди є сума, яка продукує постійну періодичну ставку відсотка за відповідним залишком орендного зобов'язання. *Періодична ставка відсотка* – це ставка дисконту, або, якщо це може бути застосовано, – переглянута ставка дисконту.

Після дати початку оренди орендар визнає у прибутку або збитку – окрім випадків, коли ці витрати включаються в балансову вартість іншого активу, застосовуючи інші відповідні стандарти, – такі обидві складові:

- а) проценти за орендним зобов'язанням;
- б) змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання у тому періоді, у якому сталася подія чи умови, які спричинили здійснення таких платежів.

**Приклад 4:** ТОВ «Мрія» 01.01.2020 р. уклало договір на оренду приміщення строком на 6 років. Договір передбачає внесення авансового платежу в розмірі 2000 тис. грн при укладенні договору, а надалі здійснення 5 орендних платежів наприкінці кожного року. У ТОВ «Мрія» є можливість викупу активу наприкінці 6-го року за 500 тис. грн, і воно має намір здійснити викуп. Відсоткова ставка, закладена в договорі оренди, становить 10%.

Первісна оцінка зобов'язання з оренди розраховується наступним чином (табл. 6.3). Авансовий платіж у розмірі 2000

тис. грн не включено у графік, оскільки він уже був здійснений, себто не є зобов'язанням, але включається у первісну вартість активу.

Таблиця 6.3

Розрахунок приведеної вартості

Кінець року	Грошовий потік, тис. грн	10% ставка дисконтування	Приведена вартість, тис. грн
1	2000	0,91	1820
2	2000	0,83	1660
3	2000	0,75	1500
4	2000	0,68	1360
5	2000	0,62	1240
6	500	0,56	280
Всього			7860

Ставку дисконтування визначимо за формулою дисконтування:  $\text{ставка дисконтування} = 1 / (1 + \text{ставка})^{\text{номер періоду платежу}}$ .

Після того, як визначили первісну вартість зобов'язання з оренди, побудуємо графік платежів, який відобразить його погашення (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Графік погашення орендних зобов'язань

Період	Зобов'язання з оренди, тис. грн	Відсотки, тис. грн	10% платіж, тис. грн	Залишок, тис. грн
1	7860	786	(2000)	6646
2	6646	665	(2000)	5311
3	5311	531	(2000)	3842
4	3842	384	(2000)	2226
5	2226	223	(2000)	449
6	449	51	(500)	–
Всього		2640	–	–

Бухгалтерські проведення з відображення орендних операцій за фінансовою орендою в обліку орендаря за 2020 рік представлено в табл. 6.5.



Таблиця 6.5

Бухгалтерські проведення з відображення орендних операцій  
в обліку орендаря за 2020 рік

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Одержано у фінансову оренду об'єкт основних засобів (01.01.2020 р.)			
	– без урахування першого платежу	152	531	7860
	– на суму першого платежу	152	685	2000
2	Введено в експлуатацію отриманий у фінансову оренду об'єкт основних засобів (01.01.2020 р.)	10/ Актив у формі права на користування	152	9860
3	Перераховано авансовий платіж орендодавцю (01.01.2020 р.)	685	311	2000
4	Нараховано амортизацію об'єкта фінансової оренди за 2020 р.	23	131	1640
5	Переведено частину заборгованості, що припадає на наступні 12 місяців від дати балансу, до складу поточної (7860–6646) (01.01.2020 р.)	531	611	1214
6	Нараховано відсотки, що підлягають сплаті (31.12.2020 р.)	952	684	786
7	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості (31.12.2020 р.):			
	– за об'єкт оренди	611	311	1214
	– відсотки	684	311	786

8	Переведено частину заборгованості, що припадає на наступні 12 місяців від дати балансу, до складу поточної (6646–5311) (31.12.2020 р.)	531	611	1335
---	--	-----	-----	------

Наприкінці першого року зобов'язання з оренди становить 6646 тис. грн, із них 5311 тис. грн – довгострокове зобов'язання (розмір зобов'язання на кінець року 2-го), а 1335 тис. грн (6646–5311) – поточне зобов'язання.

Дострокове повернення об'єкта фінансової оренди відображається наступним чином. Необхідно:

- відобразити останні на момент повернення об'єкта фінансової оренди платежі. Нарахування і сплату орендних платежів за вимушено останній період оренди відображають в аналогічному порядку;

- відобразити списання залишку заборгованості з орендних платежів в частині вартості основного засобу (Д-т 531, 611 і К-т 377). У свою чергу, повернення основного засобу на суму залишку платежів в частині його вартості відображають у складі доходу орендаря – К-т 712;

- відобразити списання об'єкта фінансової оренди. Основний засіб переводять до складу необоротних активів, призначених для продажу (субрахунок 286), і списують у витрати (субрахунок 943);

- відобразити нарахування ПДВ при поверненні об'єкта основних засобів у загальному порядку. У випадку перевищення суми залишкової вартості поверненого основного засобу над сумою несплачених орендних платежів на різницю показати нарахування податкового зобов'язання з віднесенням її до витрат.

## 6.5. Визнання, оцінка та облік операційної оренди

*Орендарі* не класифікують оренду як операційну або фінансову, а ведуть облік орендних договорів за єдиною моделлю з визнанням активу у формі права користування й орендного

зобов'язання (за деякими дозволеними винятками). Тобто, орендар однаково відображає і операційну, і фінансову оренду.

Об'єкти, орендовані на умовах операційної оренди, орендар повинен відображати на балансі у вигляді активу у формі права користування.

Насамперед орендар повинен визначити, чи є в принципі договір орендою або чи містить договір оренду, тобто повинен він застосовувати МСФЗ 16 чи ні. Стандарт містить низку рекомендацій щодо того, якими критеріями потрібно керуватися, щоб визначити, містить договір оренду чи ні. У МСФЗ 16 наведена схема, яка може допомогти суб'єктам господарювання оцінити чи є договір орендою або чи містить оренду.

Договір є орендою, чи містить оренду, якщо договір передає право контролювати користування ідентифікованим активом протягом певного періоду часу в обмін на компенсацію. Встановлено важливі три ключові моменти:

1) орендований об'єкт має бути ідентифікованим активом – тобто з договору повинно бути зрозуміло, який саме об'єкт орендується (конкретний автомобіль, приміщення). При цьому орендодавець не повинен мати суттєвого права заміни об'єкта протягом строку оренди;

2) в орендаря має бути право контролювати використання об'єкта протягом усього строку оренди – тобто орендар повинен мати право отримувати в основному всі економічні вигоди від використання активу протягом усього строку використання;

3) об'єкт орендується за компенсацію.

Якщо договір є орендою, далі слід врахувати, що орендар може застосувати *спрощення практичного характеру* і не керуватися МСФЗ 16 (тобто не визнавати в себе на балансі актив у формі права користування) щодо:

– короткострокової оренди (оренда строком менше 12 місяців) незалежно від вартості орендованого об'єкта. Але при оцінці строку договору слід розуміти, що це може бути далеко не той строк, на який укладений договір оренди. Якщо договором передбачена можливість, наприклад, його пролонгації й існує впевненість у тому, що орендар скористається правом пролонгації, то строк оренди потрібно розраховувати з урахуванням строку пролонгації;

– оренди, за якою базовий актив (актив, який є об'єктом оренди) є малоцінним. Який саме об'єкт можна вважати малоцінним, стандарт не встановлює. Але при цьому вказує на те, що орендар оцінює вартість орендованого активу на підставі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку орендованого активу. Наприклад, оренда автомобілів не відповідає критеріям оренди малоцінних активів, оскільки новий автомобіль зазвичай не є малоцінним.

Якщо підприємство користується спрощеннями практичного характеру, що зазначається в обліковій політиці, то тоді об'єкт у формі права користування не визнається на балансі, а орендні платежі обліковуються як витрати періоду.

Слід звернути увагу також на те, що якщо орендар здає актив у суборенду, то оренда не відповідає критеріям оренди малоцінного активу.

Наступний важливий момент – орендареві потрібно правильно визначити строк оренди. Від строку оренди залежить розрахунок зобов'язання за орендою і те, в якій сумі буде визнано актив у формі права користування.

При визначенні строку оренди необхідно враховувати такі складові:

а) невідмовний період оренди (період, протягом якого дострокове припинення договору неможливе). У МСФЗ 16 зазначено, що визначаючи строк оренди та оцінюючи тривалість невідмовного періоду оренди, суб'єкт господарювання застосовує визначення договору та встановлює період, протягом якого договір є забезпеченим правовою санкцією. Оренда більше не є забезпеченою правовою санкцією, коли орендар і орендодавець – кожний має право припинити дію оренди без дозволу іншої сторони, заплативши не більше ніж незначний штраф. Таким чином, невідмовний період оренди – це період, коли орендар і орендодавець не мають право припинити дію оренди без дозволу іншої сторони або можуть це зробити, але заплативши суттєвий штраф.

**Приклад 5:** Припустимо, у підприємства укладений договір операційної оренди на 5 років (що відповідає ознакам оренди). При цьому договором передбачено право орендаря розірвати договір у будь-який момент часу без виплати штрафних

санкцій (чи з виплатою незначного штрафу), попередивши орендодавця не пізніше ніж за 3 місяці. У цьому випадку по суті невідомий період оренди становить 3 місяці. Але при визначенні строку оренди повинні врахувати ще дві наступні складові;

б) періоди, щодо яких передбачений опціон (тобто право) на продовження оренди, якщо існує впевненість у тому, що орендар скористається цим правом. Припустимо, договір оренди передбачає можливість його продовження на той же період, на який він був укладений. У цьому випадку орендареві потрібно оцінити, наскільки ймовірно він скористається правом на таке продовження. У МСФЗ 16 наведені рекомендації, які допоможуть орендареві зробити таку оцінку.

Наприклад, якщо орендар поніс істотні витрати на вдосконалення об'єкта оренди, то, імовірно, він скористається своїм правом на пролонгацію договору оренди;

в) періоди, щодо яких передбачений опціон (право) на припинення оренди, якщо існує впевненість у тому, що орендар не скористається цим правом.

Повертаємося до прикладу 5. У цьому випадку невідомий строк оренди становить 3 місяці. А строк договору оренди – 5 років. Тому орендар знову ж таки повинен оцінити: буде він користуватися правом на розірвання договору до його закінчення чи все-таки, імовірно, він орендуватиме об'єкт протягом усього строку, передбаченого договором (5 років), плюс ще, можливо, скористається правом пролонгації договору.

Звичайно, таку точну оцінку (подовжуватиметься договір чи ні) не завжди можна зробити. Якщо, наприклад, спочатку не мали наміру подовжувати оренду, але потім вирішили продовжити – то це буде модифікацією договору оренди.

У прикладі 5 право розірвати договір у будь-який момент (з попередженням не пізніше ніж за 3 місяці) мав тільки орендар. Якби право дострокового розірвання договору було і в орендодавця, то строк оренди становив би 3 місяці (це саме той період, протягом якого дострокове припинення договору неможливе). При цьому дві наступні складові – право орендаря на продовження договору та впевненість у тому, що орендар не скористається своїм правом на дострокове припинення договору,

– уже не бралися до уваги. У цьому випадку, оскільки фактично договір є короткостроковим, можна не визнавати актив у формі права користування, а обліковувати витрати за орендою як звичайні витрати періоду. Причому навіть у тому випадку, якщо договір би насправді був укладений і на 10 років.

Якщо визначили, що договір є орендою і договір не підпадає під ті випадки, коли підприємство може скористатися спрощеннями практичного характеру, то на дату початку оренди (підписання акта приймання-передачі об'єкта в оренду) орендар визнає:

– актив у формі права користування. Його можна обліковувати на рахунках того ж класу, на якому підприємство обліковує аналогічні свої об'єкти. Наприклад, якщо орендується автомобіль, можна використовувати субрахунок 105/1 «Актив у формі права користування за орендованими транспортними засобами», субрахунок 184 «Інші необоротні активи» або субрахунок 185 «Права користування необоротними активами»;

– орендне зобов'язання (субрахунок 531/1); з переведенням до складу короткострокової заборгованості – суми зобов'язання за орендою, які підлягають погашенню протягом наступних 12 місяців (субрахунок 611/1).

Для обліку нарахованої амортизації права користування необоротним активом можна використовувати субрахунок 131 «Знос основних засобів» (якщо для обліку самого активу застосовується рахунок 10 «Основні засоби»), або субрахунок 136 «Амортизація права користування необоротними активами» (якщо актив облічується на субрахунку 184 або 185). Обрані рахунки (нові чи існуючі) слід затвердити в наказі про облікову політику підприємства.

Оцінку активу у формі права користування та орендного зобов'язання представлено в табл. 6.6.

Таблиця 6.6

Оцінка активу у формі права користування та орендного зобов'язання

Об'єкт	Оцінка
Первісне визнання	
Орендне зобов'язання	Теперішня (продисконтована)* вартість орендних платежів, не сплачених на дату

	<p>початку оренди. В орендне зобов'язання не включаються орендні платежі, сплачені авансом до визнання активу права користування, оскільки вони сплачені, то й не є зобов'язанням.</p> <p>Первісна оцінка зобов'язання включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– фіксовані орендні платежі за винятком стимулюючих платежів за орендою, що виплачуються орендодавцеві;</li> <li>– змінні орендні платежі, які залежать від ставки або індексу;</li> <li>– суми, які, як очікується, будуть сплачені орендарем за гарантіями ліквідаційної вартості;</li> <li>– ціну виконання можливого придбання об'єкта, якщо орендар упевнений у тому, що він скористається такою можливістю;</li> <li>– платежі в рахунок штрафів за припинення договору оренди, якщо строк оренди відображає реалізацію орендарем можливості припинення оренди</li> </ul>
<p><i>* Застосовується ставка дисконтування, передбачена договором. Якщо умовами договору не передбачено ставка дисконтування, використовується ставка додаткових запозичень орендаря, тобто ставка, яку б на початок строку оренди сплачував орендар за позикові кошти, необхідні для придбання відповідного активу, на подібний строк і подібною гарантією</i></p>	
Актив у формі права користування	<p>Включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>– величина первісної оцінки орендного зобов'язання (це безпосередньо орендне зобов'язання);</li> <li>– орендні платежі, сплачені авансом на дату початку оренди або до такої дати;</li> <li>– первісні прямі витрати, понесені суб'єктом господарювання (додаткові витрати на укладення договору, які не були б понесені, якби договір не укладався);</li> <li>– забезпечення під демонтаж</li> </ul>
<p>Подальша оцінка</p>	
Орендне зобов'язання	<p>За амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки.</p> <p>БВ зобов'язання на кінець періоду = БВ зобов'язання на початок періоду плюс Процентні витрати за орендою мінус Сплачений орендний платіж плюс/мінус</p>

	Сума переоцінки або модифікації договору, проведена в поточному періоді. БВ – балансова вартість
Актив у формі права користування	Підлягає амортизації в порядку, передбаченому МСБО 16 «Основні засоби» протягом строку оренди. До активу у формі права користування застосовуються вимоги МСБО 36 «Зменшення корисності активів»

**Приклад 6:** ТОВ «Мрія» з 01.01.2020 р. орендує вантажний автомобіль на умовах операційної оренди. За договором строк оренди – 3 роки. При цьому орендар має право розірвати договір у будь-який момент, попередивши про це орендодавця за 2 місяці. Аналогічного права у орендодавця за умовами договору немає. Орендар має намір орендувати автомобіль протягом 3 років, як і передбачено договором. Пролонгація договору оренди не передбачається.

Орендні платежі сплачуються раз на рік (оплата наприкінці року) у сумі 120000 грн. (включаючи ПДВ – 20000 грн.). Ставка дисконтування – 15 %. Також був сплачений авансовий орендний платіж – 2400 грн. (у тому числі ПДВ – 400 грн.) як плата за останній місяць оренди.

1. Визначаємо строк оренди. Оскільки право дострокового розірвання договору передбачене тільки для орендаря й орендар має намір не припинити достроково договір, то строк оренди становить 3 роки.

2. Визначаємо теперішню дисконтовану вартість орендних платежів. Орендні платежі слід дисконтувати без урахування ПДВ.

Строк оренди – 3 роки (за таблицею анuitету для  $n = 3$ ;  $\% = 15$ , коефіцієнт становить 2,2832). Авансовий платіж не дисконтуємо.

$$100000/(1 + 0,15)^1 = 86956;$$

$$100000/(1 + 0,15)^2 = 75614;$$

$$100000/(1 + 0,15)^3 = 65751.$$

$$\text{Разом: } 86956 + 75614 + 65751 = 228321 \text{ грн.}$$

Первісна оцінка: орендного зобов'язання – 228321 грн; активу у формі права власності – 230321 грн (228321 грн + 2000 грн (авансовий орендний платіж)).



Розрахуємо вартість приведених платежів (табл. 6.7).

Таблиця 6.7

Вартість приведених платежів, грн

Рік	Балансова вартість на початок періоду	15%	Платіж	Балансова вартість на кінець звітного періоду
1	228321	$228321 \times 15\% / 100\% = 34248$	(100000)	$(228321 + 34248 - 100000) = 162569$
2	162569	$162569 \times 15\% / 100\% = 24385$	(100000)	$(162569 + 24385 - 100000) = 86954$
3	86954	$86954 \times 15\% / 100\% = 13046$	(100000)	$(86954 + 13046 - 100000) = 0$

Бухгалтерські проведення щодо нарахування та сплати орендної плати в ТОВ «Мрія» наведено в табл. 6.8.

Таблиця 6.8

Бухгалтерські проведення з відображення операційної оренди в обліку орендаря

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
2020 р.				
1	Перераховано авансовий платіж орендодавцю (01.01.2020 р.)	685	311	2400
2	Відображено податковий кредит з ПДВ	641	644	400
3	Одержано у операційну оренду об'єкт основних засобів (01.01.2020 р.)			
	– без урахування першого платежу	152	531	228321
	– на суму першого платежу (без ПДВ)	152	685	2000
	– списано податковий кредит з ПДВ	644	685	400
4	Введено в експлуатацію отриманий в операційну оренду	105/Актив у формі права на користуван	152	230321

	об'єкт основних засобів (01.01.2020 р.)	ня		
5	Нараховано амортизацію об'єкта операційної оренди за 2020 р. (230321/3)	23	131	76774
6	Переведено частину заборгованості, що припадає на наступні 12 місяців від дати балансу, до складу поточної (228321–162569) (01.01.2020 р.)	531	611	65752
7	Нараховано відсотки, що підлягають сплаті (31.12.2020 р.)	952	611	34248
8	Нараховано податковий кредит з ПДВ на суму орендних платежів	641	611	20000
9	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості за об'єкт оренди (31.12.2020 р.)	611	311	120000
10	Переведено частину заборгованості, що припадає на наступні 12 місяців від дати балансу, до складу поточної (162569–86954) (31.12.2020 р.)	531	611	75615
2021 р.				
1	Нараховано амортизацію об'єкта операційної оренди за 2021 р. (230321/3)	23	131	76774
2	Нараховано відсотки, що підлягають сплаті (31.12.2021 р.)	952	611	24385
3	Нараховано податковий кредит з ПДВ на суму орендних платежів	641	611	20000

4	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості за об'єкт оренди (31.12.2021 р.)	611	311	120000
5	Переведено частину заборгованості, що припадає на наступні 12 місяців від дати балансу, до складу поточної (228321-65752-75615) (31.12.2021 р.)	531	611	86954
2022 р.				
1	Нараховано амортизацію об'єкта операційної оренди за 2022 р. (230321/3)	23	131	76774
2	Нараховано відсотки, що підлягають сплаті (31.12.2022 р.)	952	611	13046
3	Нараховано податковий кредит з ПДВ на суму орендних платежів	641	611	20000
4	Перераховано орендодавцю в погашення заборгованості за об'єкт оренди (31.12.2022 р.)	611	311	120000

Подальший облік об'єктів оренди в орендаря такий:

– актив у формі права користування оцінюється за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення;

– орендне зобов'язання облічується за амортизованою вартістю.

Згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» орендар, який діє за договором операційної оренди, може визнавати у своєму балансі інвестиційну нерухомість. Тобто, один і той самий об'єкт нерухомості може бути визнаний одночасно і у балансі орендодавця, і у балансі орендаря. У такій ситуації

орендар зобов'язаний використовувати модель оцінки відповідної нерухомості за справедливою вартістю, і відобразити переоцінки у прибутках/збитках.

**Приклад 7:** Підприємство на початку року взяло приміщення в операційну оренду. Строк оренди – 3 роки. Щорічний орендний платіж орендодавцю-власнику становить 500 тис. грн.

Якщо підприємство класифікує приміщення як інвестиційну нерухомість, то воно може визнати його у своєму балансі за теперішньою вартістю орендних платежів. Ставка дисконтування – 12%. Коефіцієнт приведення на три періоди становить 0,71178.

Дисконтована вартість трьох орендних платежів дорівнює 1067670 грн ( $500000 \text{ грн} \times 3 \times 0,71178$ ).

Визнання інвестиційної нерухомості (точніше, права на оренду нерухомості) відображається так: Д-т 100/ Актив у формі права на користування, К-т 53 – на суму 1067670 грн ( $500000 \text{ грн} \times 3 \times 0,71178$ ).

На кінець року підприємство визначає суму процентів:  $1067670 \text{ грн} \times 0,12 = 128120 \text{ грн}$ .

Отже, зобов'язання перед орендодавцем наприкінці року будуть відображатися так:

Д-т 952, К-т 685 – на суму 128120 грн;

Д-т 53, К-т 685 – на суму 371880 грн.

Орендні платежі за договором операційної оренди необхідно визнавати витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди. У зв'язку з цим орендодавець відображає доходи від оренди, а орендар – витрати за орендою рівномірно протягом строку оренди незалежно від графіка платежів.

Умови операційної оренди, як правило, передбачають передачу орендарю права користування необоротним активом на період, значно менше строку корисного використання такого об'єкта. До того ж актив підлягає обов'язковому поверненню власнику після закінчення орендної угоди. Ці обставини безпосередньо впливають на спосіб визнання операцій з передачі активу та їх відображення в обліку орендодавця.

*Орендодавець* визнає орендні платежі від операційної оренди як дохід на прямолінійній основі чи будь-якій іншій систематичній основі. Орендодавець застосовує іншу систематичну основу, якщо така основа дозволяє краще відображати модель, завдяки якій вигода, отримана від використання базового активу зменшується. Орендодавець визнає витрати, включаючи амортизацію, понесені при отриманні доходу від оренди, як витрати. Орендодавець додає первісні прямі витрати, понесені при укладанні договору про операційну оренду, до балансової вартості базового активу та визнає їх, як витрати протягом строку оренди на такій самій основі, як дохід від оренди.

Оскільки при операційній оренді актив може залишатися на балансі орендодавця, то і політика нарахування амортизації на базові активи, що амортизуються, є предметом операційної оренди, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо амортизації подібних активів. Орендодавець обчислює амортизацію відповідно до МСБО 16 та МСБО 38. Щоб визначити, чи зменшилася корисність базового активу в операційній оренді та обліковувати виявлений збиток внаслідок зменшення корисності, орендодавець застосовує МСБО 36.

Орендодавець-виробник або орендодавець-дилер не визнають ніякого прибутку від продажу активу під час укладання договору про операційну оренду через те, що вона не є еквівалентом продажу.

Орендодавець обліковує модифікацію операційної оренди як нову оренду з дати набрання чинності модифікацією, враховуючи будь-які платежі в рахунок попередньої оплати чи нараховані орендні платежі, пов'язані з первинною орендою як частину орендних платежів за новою орендою.

**Приклад 8:** ТОВ «Мрія» передало в операційну оренду пакувальну машину строком на три місяці. Підприємство враховує основні засоби за моделлю собівартості, собівартість пакувальної машини – 120000 грн, строк експлуатації – 20 років, метод амортизації – прямолінійний. Договором оренди передбачено попередня оплата до 02 числа кожного місяця у розмірі 2000 грн (разом з ПДВ). Договір не містить інших умов.

Річна сума амортизації об'єкта основних засобів для відображення у складі витрат становить:

$120000/20=6000$  грн або 500 грн за місяць.

Дохід від оренди – 6000 грн.

Бухгалтерські проведення по відображенню орендних операцій за перший місяць оренди в орендодавця представлено в табл. 6.9.

Таблиця 6.9

Облік операційної оренди в орендодавця

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Передано об'єкт основних засобів в операційну оренду	10/основні засоби в операц. оренді	10/власні основні засоби	120000
2	Надійшли авансові орендні платежі за пакувальну машину	311	681	2000
3	Відображено суму податкових зобов'язань з ПДВ	643	641	333
4	Нараховано знос пакувальної машини	949	131	500
5	Нараховано дохід від оренди за місяць:			
	разом з ПДВ	377	713	2000
	ПДВ	713	643	333
6	Зараховано авансові орендні платежі	681	377	2000

При передачі в операційну оренду будівель чи споруд, їх потрібно перевести до складу інвестиційної нерухомості (Д-т 100, К-т 103). Така альтернатива можлива під час оцінки нерухомості за справедливою вартістю.

*Приклад 9:* 01.01.2020 р. підприємство «А» (орендар) уклало з підприємством «Б» (орендодавець) строком на п'ять років договір на оренду адміністративного приміщення.

Собівартість адміністративного приміщення – 95 млн грн. За умовами договору підприємство «А» повинне сплачувати орендні платежі протягом першого року щокварталу по 100000 грн., а протягом чотирьох років, що залишилися, – щокварталу по 250000 грн. Перший орендний платіж здійснено 30.03.2020 р.

Розглянемо відображення операцій у бухгалтерському обліку підприємств «А» і «Б» станом на 31.12.2020 р.

Ця оренда є операційною, тому орендні платежі за договором операційної оренди потрібно визнавати витратами на прямолінійній основі протягом строку оренди. У зв'язку з цим щоквартальні витрати підприємства «А» і, відповідно, доходи підприємства «Б» становитимуть:

$$((100000 \text{ грн.} \times 4) + (250000 \text{ грн.} \times 16)) / 20 = 220000 \text{ грн.}$$

Коли сплачена сума коштів відрізняється від суми витрат за орендою, що визнаються, то орендар відносить різницю або на кредиторську заборгованість за орендою, або на рахунок виданих авансів.

Бухгалтерські проведення щодо нарахування та сплати орендної плати підприємством «А» станом на 31.12.2020 р. наведено в табл. 6.10.

Таблиця 6.10

Облік операційної оренди в орендаря

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Одержано об'єкт основних засобів в операційну оренду	01/основні засоби в операц. оренді	–	95000000
2	Нараховано орендну плату в 2020 р. за:			
	I квартал:			
	без ПДВ	92	685	183333
	ПДВ	641	685	36667
	II квартал:			
	без ПДВ	92	685	183333
	ПДВ	641	685	36667
	III квартал:			
	без ПДВ	92	685	183333
	ПДВ	641	685	36667

	IV квартал:			
	без ПДВ	92	685	183333
	ПДВ	641	685	36667
3	Сплатено орендну плату в 2020 р. за:			
	I квартал	685	311	100000
	II квартал	685	311	100000
	III квартал	685	311	100000
	IV квартал	685	311	100000

Бухгалтерські проведення щодо нарахування та надходження орендної плати по підприємству «Б» (на 31.12.2020 р.) наведено в табл. 6.11.

Таблиця 6.11

Облік операційної оренди в орендодавця

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Передано об'єкт основних засобів в операційну оренду	10/основні засоби в операц. оренді	10/власні основні засоби	95000000
2	Нараховано орендну плату в 2020 р. за:			
	I квартал:			
	разом з ПДВ	377	713	220000
	ПДВ	713	641	36667
	II квартал:			
	разом з ПДВ	377	713	220000
	ПДВ	641	685	36667
	III квартал:			
	разом з ПДВ	377	713	220000
	ПДВ	641	685	36667
	IV квартал:			
	разом з ПДВ	377	713	220000
	ПДВ	641	685	36667
3	Отримано орендну плату в 2020 р. за:			
	I квартал	311	377	100000
	II квартал	311	377	100000
	III квартал	311	377	100000
	IV квартал	311	377	100000



## **6.6. Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності**

Орендар або подає у звіті про фінансовий стан, або розкриває у примітках:

а) активи з права користування окремо від інших активів. Якщо орендар не подає активи з права користування окремо у звіті про фінансовий стан, то він включає активи з права користування у той самий рядок, у якому відповідні базові активи подавалися б, якби вони були власністю орендаря; та розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі активи з права користування;

б) орендне зобов'язання окремо від інших зобов'язань. Якщо орендар не подає орендне зобов'язання окремо у звіті про фінансовий стан, то він розкриває інформацію про те, у які рядки звіту про фінансовий стан включені такі зобов'язання. Вимоги не застосовуються до активів з права користування, які відповідають визначенню інвестиційної нерухомості та відображаються в звіті про фінансовий стан як інвестиційна нерухомість. У звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід орендар має подати процентні витрати за зобов'язанням з оренди окремо від амортизаційних відрахувань за актив з права користування.

Процентні витрати за орендним зобов'язанням – це компонент фінансових витрат, які вимагається подавати окремо у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.

У звіті про рух грошових коштів орендар відносить:

а) грошові платежі в рахунок основної частки орендного зобов'язання – до фінансової діяльності;

б) грошові платежі в рахунок процентної частки за орендним зобов'язанням – застосовуючи вимоги МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» щодо сплачених процентів;

в) короткострокові орендні платежі, платежі з оренди малоцінних активів та змінні орендні платежі, не включені в оцінку орендного зобов'язання, – до операційної діяльності.

Мета розкриття інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендарями у примітках, разом з

інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендаря.

Орендар розкриває інформацію про свою оренду, у якій він є орендарем, в одній примітці або окремому розділі своєї фінансової звітності. Однак орендареві не потрібно дублювати інформацію, яка вже подана деінде у фінансовій звітності, за умови, що така інформація включена шляхом посилань в цю одну примітку чи окремий розділ, присвячений оренді.

Орендар розкриває інформацію про такі суми за звітний період:

а) амортизаційні відрахування щодо активів з права користування за класом базового активу;

б) процентні витрати за зобов'язаннями з оренди;

в) витрати, пов'язані з короткостроковою орендою, які обліковуються. У ці витрати не потрібно включати витрати, пов'язані з орендою зі строком оренди один місяць або менше;

г) витрати, пов'язані з орендою малоцінних активів. Ці витрати не включають в витрати, пов'язані з короткостроковою орендою малоцінних активів;

г) витрати, пов'язані зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку зобов'язань з оренди;

д) дохід від суборенди активів з права користування;

е) загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду;

є) надходження активів з права користування;

ж) прибутки або збитки, що виникають внаслідок операцій з продажу та зворотної оренди;

з) балансову вартість активів з права користування на кінець звітного періоду за класом базового активу.

Орендар розкриває інформацію у табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим. Розкриті суми повинні включати витрати, які орендар включив у балансову вартість іншого активу протягом звітного періоду. Орендар розкриває величину своїх зобов'язань з оренди за короткостроковою орендою. Якщо активи з права користування відповідають визначенню інвестиційної нерухомості, то орендар

застосовує вимоги щодо розкриття інформації, викладені в МСБО 40.

Орендар розкриває аналіз строків погашення зобов'язань з оренди, застосовуючи МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», окремо від аналізу строків погашення інших фінансових інструментів.

Орендар розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації. Ця додаткова інформація включає, зокрема, інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити:

а) природу орендної діяльності орендаря;

б) майбутній відтік грошових коштів, які потенційно можуть виникнути і які не відображені в оцінці орендних зобов'язань. Це включає ризик, що виникає внаслідок змінних орендних платежів; можливостей припинення оренди та можливостей продовження оренди; гарантій ліквідаційної вартості; оренди, яка ще не розпочалася, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання;

в) обмеження або умови, накладені орендою;

г) операції з продажу та зворотної оренди.

Орендодавець подає базові активи надані в операційну оренду, у своєму звіті про фінансовий стан відповідно до природи базового активу. Мета розкриття інформації полягає у тому, щоб інформація, розкрита орендодавцями у примітках, разом з інформацією, наведеною у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки та збитки та звіті про рух грошових коштів, надавала користувачам фінансової звітності підставу для оцінки впливу оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки орендодавця.

Орендодавець розкриває такі суми за звітний період:

а) для фінансової оренди: прибуток або збиток від продажу; фінансовий дохід від чистої інвестиції в оренду; та дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду;

б) для операційної оренди – дохід від оренди, окремо розкриваючи дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами, які не залежать від індексу або ставки.

Орендодавець розкриває інформацію у табличній формі, окрім випадків, коли інший формат є доречнішим. Орендодавець розкриває додаткову кількісну і якісну інформацію про свою орендну діяльність, необхідну для досягнення мети розкриття інформації. Ця додаткова інформація включає, зокрема інформацію, яка допомагає користувачам фінансової звітності оцінити: природу орендної діяльності орендодавця; орендодавець здійснює управління ризиком, пов'язаним з будь-якими правами, збережених ним в базових активах. Зокрема, орендодавець розкриває свою стратегію управління ризиками збережених ним прав на базові активи, у тому числі будь-які засоби, завдяки яким орендодавець зменшує цей ризик. До таких засобів можуть належати, наприклад, угоди про зворотне придбання, гарантії ліквідаційної вартості або змінні орендні платежі, що використовуються у випадку перевищення визначених обмежень.

Орендодавець надає якісне та кількісне пояснення значних змін балансової вартості чистої інвестиції у фінансову оренду. Орендодавець розкриває аналіз строків погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися. Орендодавець зіставляє недисконтовані орендні платежі з інвестицією в оренду. Зіставлення має виявити незароблений фінансовий дохід, пов'язаний з дебіторською заборгованістю за орендними платежами, та будь-яку дисконтовану негарантовану ліквідаційну вартість.

До об'єктів основних засобів, які є предметом операційної оренди, орендодавець застосовує вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16. Застосовуючи вимоги щодо розкриття інформації МСБО 16, орендодавець відокремлює в кожному класі основних засобів активи, що надаються в операційну оренду, та активи, що не надаються в операційну оренду. Відповідно, орендодавець розкриває інформацію, відповідно до МСБО 16, для активів, які надаються в операційну оренду (за класом базового активу), окремо від активів, які орендодавець утримує та використовує.

До активів, що надаються в операційну оренду, орендодавець розкриває аналіз орендних платежів за строками, показуючи недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших п'яти років та загальну суму за роки оренди, що лишилися.

МСФЗ 16 вимагає як орендарів, так і орендодавців розкривати інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності основу для оцінки впливу оренди на їх фінансовий стан, фінансові результати і потоки грошових коштів. Інформації, що розкривається, має бути достатньо для того, щоб користувачі фінансової звітності могли також зрозуміти вплив пов'язаних з COVID-19 змін в орендних платежах на фінансове становище і фінансові результати підприємства.

#### *Список використаних джерел по темі 6:*

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». станом на 01.06.2021 р. URL: <https://ips.ligazakon.net/document/MU17207> (дата звернення: 15.03.2021).
2. Сергій Rogozний, Олена Дядюн. Оренда в обліку та звітності орендодавця: визнання та облік операційної оренди за МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 113. 09.12.2019. С. 10-11.
3. Сергій Rogozний, Олена Дядюн. Оренда в обліку та звітності орендодавця: визнання та облік фінансової оренди за МСФЗ. (Частина 2). *Все про бухгалтерський облік*. № 114. 11.12.2019. С. 23-25.
4. Антон Юлін. Облік оренди за МСФЗ 16: практична реалізація спрощеного підходу. *Все про бухгалтерський облік*. № 44. 13.05.2020. С. 10-13.
5. Тетяна Пашина. Оренда за МСФЗ: нюанси обліку в орендаря. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С. 20-24.
6. Сергій Rogozний, Олена Дядюн. Орендні поступки у МСФЗ 16: дії у відповідь на пандемію COVID-19. *Все про бухгалтерський облік*. № 106. 16.11.2020. С. 27-31.

#### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. Дайте визначення понять «оренда», «орендар», «орендодавець», «строк оренди».
2. Що таке клас орендованого активу?
3. Як класифікується оренда в бухгалтерському обліку?

4. *Що таке орендні платежі і з чого вони складаються?*
5. *В чому полягає ідентифікація договору оренди?*
6. *Коли оренда є фінансовою?*
7. *Які особливості обліку фінансової оренди в орендодавця?*
8. *Які особливості обліку фінансової оренди в орендаря?*
9. *Які особливості обліку операційної оренди в орендодавця?*
10. *Які особливості обліку операційної оренди в орендаря?*
11. *Яку інформацію про оренду слід розкривати у фінансовій звітності орендаря?*
12. *Яку інформацію про оренду слід розкривати у фінансовій звітності орендодавця?*

## Тема 7. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

7.1. Визнання і первісна оцінка нематеріальних активів.

7.2. Оцінка нематеріальних активів після визнання.

7.3. Амортизація та припинення визнання нематеріальних активів.

7.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

### 7.1. Визнання і первісна оцінка нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів та розкриття їх у фінансовій звітності визначаються Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи» (МСБО 38).

МСБО 38 слід застосовувати в обліку нематеріальних активів, за винятком:

а) нематеріальних активів, на які поширюється сфера застосування іншого стандарту;

б) фінансових активів, визначених у МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»;

в) визнання та оцінка активів, пов'язаних з розвідкою та оцінкою;

г) видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів.

Наприклад, цей Стандарт не застосовують до:

а) нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу в звичайному ході бізнесу;

б) відстрочених податкових активів;

в) оренди, на яку поширюється сфера застосування МСФЗ 16 «Оренда»;

г) активів, які виникають від виплат працівникам;

г) фінансових активів;

д) гудвілу, який виникає при об'єднанні бізнесу;

е) відстрочених витрат на придбання та нематеріальних активів, що виникають у результаті договірних прав страхувика

за контрактами страхування, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 17 «Страхові контракти»;

е) необоротні нематеріальні активи, класифіковані як утримувані для продажу (або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

До нематеріальних активів відносять об'єкти інтелектуальної, в тому числі промислової, власності, а також інші аналогічні права, визнані у порядку, встановленому відповідним законодавством, об'єктом права власності підприємств. *Правом інтелектуальної власності* називають право особи на результат інтелектуальної, творчої діяльності або на інший об'єкт права інтелектуальної власності.

Згідно з МСБО 38 **нематеріальний актив** – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Тобто, нематеріальні активи мають свої особливості. По-перше, нематеріальний актив має бути немонетарним. *Монетарні активи* – утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей. Усі інші активи є немонетарними. Другою особливістю нематеріальних активів є відсутність фізичної субстанції. Однак деякі нематеріальні активи можуть міститися в (або на) фізичній субстанції, такій як компакт-диск (у випадку комп'ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка. Третьою ознакою нематеріального активу є можливість його ідентифікації.

*Актив є ідентифікованим, якщо він:*

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання 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 суб'єкт господарювання намір зробити це, або

б) виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.



Нематеріальний актив визнається активом, тобто відображається в балансі, якщо існує імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, та його вартість може бути достовірно визначена.

Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, скорочення витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу суб'єктом господарювання. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи.

Нематеріальні активи в бухгалтерському обліку поділяють на класи. *Клас нематеріальних активів* є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. Окремі класи можуть, наприклад, включати:

- а) назви брендів;
- б) заголовки та назви видань;
- в) комп'ютерне програмне забезпечення;
- г) ліцензії та привілеї;
- г) авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- д) рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи;
- е) нематеріальні активи на етапі розробки.

Зазначені класи поділяються на (об'єднуються у) менші (більші) класи, якщо це приводить до доречнішої інформації для користувачів фінансової звітності.

На практиці виділених класів (груп) може бути значно менше, усе залежить від характеру нематеріальних активів, що використовуються на підприємстві, та від рішення керівництва.

Оцінку нематеріальних активів здійснюють під час їх первісного визнання, а потім уже безпосередньо в процесі використання. При первісному визнанні оцінка залежить від способу надходження активу на підприємство. При цьому загальне правило таке: нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю. *Собівартість нематеріального активу* – 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, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

Собівартість нематеріального активу визначають з урахуванням способу його отримання підприємством:

- придбаний у інших підприємств чи отриманий від них (придбаний окремо, придбаний у комплексі з іншими нематеріальними активами, отримано безоплатно);
- придбаний у результаті об'єднання бізнесу;
- створений підприємством.

Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять:

а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торгівельних та інших знижок;

б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

Прикладами безпосередньо пов'язаних витрат є:

- витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від приведення активу до робочого стану;
- гонорари спеціалістам, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;
- витрати на перевірку відповідного функціонування такого активу.

Приклади видатків, які не є складовою собівартості нематеріального активу, такі:

а) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність з рекламування та стимулювання продажу);

б) витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);

в) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

**Приклад 1:** Підприємство у грудні 2020 р. придбало нову комп'ютерну програму для оптимізації управлінських рішень. Ціна програми – 180 тис. грн (у т. ч. ПДВ), ортимана знижка – 12 тис. грн (у т. ч. ПДВ), гонорар юристу за послуги з оформлення

документів щодо купівлі – 1,5 тис. грн, витрати, пов'язані з підготовкою програми до використання (послуги програміста з налаштування) – 2,5 тис. грн, витрати на вивчення ринку перед купівлею – 1 тис. грн, навчання співробітників роботі з програмою – 25 тис. грн.

Визначимо первісну вартість придбаного нематеріального активу:

1. Розрахуємо покупну ціну комп'ютерної програми без ПДВ з урахуванням знижки:

$(180 \text{ тис. грн} - 180 \text{ тис. грн} \times 100\% / 120\%) - (12 \text{ тис. грн} - 12 \text{ тис. грн} \times 100\% / 120\%) = 140 \text{ тис. грн.}$

2. Первісна вартість комп'ютерної програми дорівнює:  $140 \text{ тис. грн} + 1,5 \text{ тис. грн} + 2,5 \text{ тис. грн} = 144 \text{ тис. грн.}$

3. Послуги на навчання співробітників та маркетингові дослідження визнаються витратами періоду.

Відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відображатиме очікування щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу.

Покупець визнає (на дату придбання окремо від гудвілу) нематеріальний актив об'єкта придбання, незалежно від того, чи був цей актив визнаний об'єктом придбання до об'єднання бізнесу. Це означає, що покупець визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проєкт з дослідження і розробки об'єкта придбання, якщо цей проєкт відповідає визначенню нематеріального активу. Незавершений проєкт з дослідження і розробки об'єкта придбання відповідає визначенню нематеріального активу, якщо він:

а) відповідає визначенню активу;

б) може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Якщо нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Якщо для попередніх оцінок, які застосовуються для визначення справедливої вартості нематеріального активу, є певний діапазон можливих результатів з різним ступенем імовірності, то ця невизначеність включається в оцінку справедливої вартості активу.

Нематеріальний актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, може бути відокремлюваним, але тільки разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом або зобов'язанням. В таких випадках покупець визнає такий нематеріальний актив окремо від гудвілу, але разом з пов'язаною з ним статтею.

Покупець може визнати групу сполучених нематеріальних активів як єдиний актив за умови, що окремі активи мають подібний строк корисної експлуатації. Наприклад, терміни «бренд» та «назва бренду» часто використовуються як синоніми торгових та інших марок. Однак перші є загальними маркетинговими термінами, які здебільшого використовуються для посилання на групу сполучених активів, таких як торгові марки (або знаки обслуговування) і пов'язані з відповідною торговою назвою товару, формулами, рецептами та технологічною експертизою.

Найдостовірнішу оцінку справедливої вартості нематеріального активу забезпечують ціни котирувань на активному ринку. **Активний ринок** – це ринок, на якому існують такі умови:

- об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;

- як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;

- інформація про ціни загальнодоступна.

Відповідна ринкова ціна є, як правило, поточною ціною покупця. Якщо поточні ціни покупця недоступні, ціна останньої подібної операції може бути основою для оцінки справедливої

вартості – за умови, що між датою операції та датою, на яку оцінюють справедливу вартість активу, в економічних умовах не відбулося суттєвих змін.

Якщо немає активного ринку для нематеріального активу, його справедлива вартість є сумою, яку суб'єкт господарювання сплатив би на дату придбання за актив в операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами на основі найточнішої доступної інформації. Визначаючи цю суму, суб'єкт господарювання розглядає результат останніх операцій щодо подібних активів. Наприклад, суб'єкт господарювання може застосувати аналітичні показники, які відображають поточні ринкові операції, до показників, які впливають на прибутковість активу (таких як дохід, операційний прибуток або прибуток до сплати відсотків, оподаткування та амортизації).

Суб'єкти господарювання, які купують і продають нематеріальні активи, можуть розробити методи непрямой оцінки їх справедливої вартості. Ці методи можна використовувати для первісної оцінки нематеріального активу, придбаного при об'єднанні бізнесу, якщо їх мета – оцінити справедливу вартість, і якщо вони відображають поточні операції і практики в галузі, до якої належить актив. Ці методи охоплюють, наприклад:

а) дисконтування оцінених майбутніх чистих грошових потоків від цього активу; або

б) оцінювання витрат, що їх унікає суб'єкт господарювання, володіючи нематеріальним активом і не потребуючи:

– отримання ліцензії на нематеріальний актив від іншої сторони в операції між незалежними, поінформованими і зацікавленими сторонами (як при підході «звільнення від роялті», з використанням дисконтованих чистих грошових потоків;

– створення нового нематеріального активу або його заміни (як у підході на основі собівартості).

Отже, справедливу вартість на дату придбання нематеріальних активів у межах об'єднання компаній можна визначити за допомогою:

– поточної ціни на активному ринку (якщо такий ринок є);

– ціни останніх подібних операцій;

– власної методики підприємства з урахуванням поточного досвіду та практики, застосовної в конкретній галузі (у випадку, коли операції з придбання і продажу нематеріальних активів здійснюються регулярно).

Частіше для визначення справедливої вартості нематеріальних активів, які не мають активного ринку, використовують метод дисконтування грошових потоків.

Важливо також відрізнити нематеріальні активи, справедливу вартість яких можливо визначити, від ділової репутації (гудвілу). *Гудвіл* – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

**Приклад 2:** Велика пивоварна компанія «Омега» з метою розширення ринку придбала регіональну пивоварну компанію «Сігма». Пивоварна компанія «Сігма» має як нематеріальний актив зареєстровану торгову марку «Сігма» балансовою вартістю 1 млн. грн (торгова марка відома в регіоні) і унікальну рецептуру виробництва пива, яку засекречено та не відображено в балансі цієї компанії.

Керівництво компанії «Омега» провело оцінку нематеріальних активів компанії «Сігма» і дійшло висновку, що:

– справедлива вартість торгової марки компанії «Сігма» відповідає її балансовій вартості;

– справедлива вартість рецептури виробництва пива становить 5 млн. грн, при цьому сама рецептура є нематеріальним активом, що ідентифікується.

Ці активи в консолідованій фінансовій звітності компанії «Омега» будуть відображатися наступним чином.

Оскільки торгова марка «Сігма» є невідокремленою від групи придбаних активів, що втілюють у собі економічні вигоди, то вартість торгової марки включатиметься до сукупної вартості гудвілу при придбанні. У консолідованій звітності компанії «Омега» така справедлива вартість торгової марки відобразатиметься за рядком «гудвіл» у складі необоротних активів.

Рецептура виробництва пива є окремим нематеріальним активом, який можна продати, передати, обміняти, ліцензувати.

У зв'язку із цим такий нематеріальний актив буде відображено у консолідованій фінансовій звітності компанії «Омега» як окремий нематеріальний актив в групі «Нематеріальні активи» за справедливою вартістю 5 млн. грн.

До собівартості нематеріальних активів, створених підприємством, включають:

- витрати на матеріали та послуги, використані чи спожиті під час створення нематеріального активу;
- витрати на виплати працівникам, які виникають унаслідок генерування нематеріального активу;
- гонорари за реєстрацію юридичного права;
- амортизацію патентів та ліцензій, які використовуються для генерування нематеріального активу.

Суб'єкти господарювання часто витрачають ресурси чи несуть зобов'язання при придбанні, розробці, обслуговуванні чи збільшенні корисності нематеріальних ресурсів, таких як технічні чи наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань). Розповсюдженими прикладами об'єктів, що їх охоплюють ці широкі поняття, є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.

Не всі об'єкти, описані вище, відповідають визначенню нематеріального активу (йдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід). Якщо об'єкт, на який поширюється сфера застосування МСБО 38, не відповідає визначенню нематеріального активу, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати у період їхнього понесення. Проте, якщо об'єкт придбано при об'єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання.

Процес створення нематеріальних активів умовно ділиться на два етапи: стадія дослідження і стадія розробки.

*Дослідження* – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

*Розробка* – 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.

Витрати на дослідження або розробки, які пов'язані з незавершеним проектом із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або при об'єднанні бізнесу, і які визнані як нематеріальний актив; та понесені після придбання такого проекту слід відображати в обліку наступним чином.

На етапі дослідження не слід визнавати жодного нематеріального активу, що виникає в результаті дослідження (чи в результаті етапу дослідження внутрішнього проекту). Видатки на дослідження (чи на етапі дослідження внутрішнього проекту) необхідно визнавати як витрати у періоді їхнього понесення. На етапі дослідження внутрішнього проекту суб'єкт господарювання не може довести існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Отже, ці видатки визнаються як витрати в періоді їхнього понесення.

Прикладами діяльності з дослідження є:

- а) діяльність, спрямована на отримання нових знань;
- б) пошук, оцінка та остаточний вибір застосування результатів дослідження чи інших знань;
- в) пошук альтернатив матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам;
- г) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих альтернатив новим чи вдосконаленим матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам.

На етапі розробок нематеріальний актив, який виникає в результаті розробки (чи в результаті етапу розробки внутрішнього проекту), слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може довести все, що зазначено нижче:



а) технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний до використання або продажу;

б) свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;

в) свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;

г) як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Серед іншого, суб'єктові господарювання слід довести існування ринку для продукції нематеріального активу чи для самого нематеріального активу або (якщо його використовуватимуть внутрішньо) корисність нематеріального активу;

г) наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробки та використання чи продажу нематеріального активу;

д) свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.

На етапі розробки внутрішнього проєкту суб'єкт господарювання в деяких випадках може ідентифікувати нематеріальний актив та довести, що цей актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди. Це відбувається тому, що етап розробки проєкту більше просунутий порівняно з етапом дослідження.

Прикладами діяльності з розробки є:

а) проєктування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;

б) проєктування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;

в) проєктування, конструювання та функціонування дослідного заводу, який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва;

г) проєктування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг.

На практиці буває доволі важко чітко відокремити етап дослідження й етап розробки. У цьому випадку зазвичай усі

понесені витрати списують на витрати періоду. Також варто враховувати, що не слід визнавати нематеріальними активами:

- внутрішньо генерований гудвіл;
- внутрішньо створені бренди, торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своїм характером активи;
- витрати на введення в експлуатацію, на навчання, на діяльність з рекламування та стимулювання продажу, на переміщення чи реорганізацію частини або всього підприємства.

Один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбані в обмін на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли:

- а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності;
- б) неможливо достовірно оцінити справедливу вартість ані отриманого, ані відданого активу.

Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу.

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» підприємство обирає один із способів первісного визнання нематеріальних активів, отриманих через державний грант:

- за справедливою вартістю (і нематеріальний актив, і грант – з урахуванням активного ринку);
- за номінальною сумою (плюс будь-які видатки, що безпосередньо відносяться до підготовки активу до використання).

**Приклад 3:** Національна рада з питань телерадіомовлення у вигляді державного гранту видала телеканалу «Громадське телебачення» ліцензію на телевізійне мовлення строком на 7 років. Розмір збору за видачу ліцензії, який необхідно сплатити телеканалу, становить 3400 грн.

За оцінками незалежного оцінювача, справедлива вартість ліцензії на телевізійне мовлення становить 5 млн. грн.

Відповідно до п. 44 МСБО 38 телеканал «Громадське телебачення» має право обліковувати таку ліцензію:

- за методом справедливої вартості в розмірі – 5 млн. грн;
- за методом собівартості, тобто ціною придбання плюс прямі витрати на доведення до стану, придатного для експлуатації, – 3400 грн.

Бухгалтерський облік цієї ліцензії залежно від обраного методу обліку буде суттєво відрізнятися.

Метод обліку ліцензії на телемовлення за справедливою вартістю представлено в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Бухгалтерські проведення з оприбуткування та використання нематеріального активу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано ліцензію на телемовлення	154	48	5000000
2	Введено в експлуатацію ліцензію на телемовлення	12	154	5000000
3	Нараховано амортизацію за 1-й рік мовлення (5000000/7)	92	133	714286
4	Списано вартість державного гранту за 1-й рік пропорційно нарахованій амортизації (5000000/7)	48	69	714286
5	Визнано дохід у сумі пропорційно нарахованій амортизації	69	74	714286

Порядок обліку ліцензії на телемовлення за собівартістю розглянемо в табл. 7.2.

Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на

забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання.

Таблиця 7.2

Бухгалтерські проведення з оприбуткування та використання нематеріального активу

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Сплачено державний збір за одержання ліцензії на телемовлення	64	311	3400
2	Отримано ліцензію на телемовлення	154	64	3400
3	Введено в експлуатацію ліцензію на телемовлення	12	154	3400
4	Нараховано амортизацію за перший рік мовлення (3400/7)	92	133	486

Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому. Отже, лише в рідкісних випадках подальші видатки (тобто видатки, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або ж після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу) будуть визнаватися у балансовій вартості активу. Подальші видатки на торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти (незалежно від того, чи є вони придбані чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються у прибутку чи збитку в періоді, коли вони понесені. Це пояснюється тим, що такі видатки не можна відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому.

Також розрізняють балансову вартість нематеріального активу. *Балансова вартість* – сума, за якою актив визнають у звіті про фінансовий стан після вирахування будь-якої накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

*Збиток від зменшення корисності* – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

*Вартість, визначена суб'єктом господарювання* – 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.

## **7.2. Оцінка нематеріальних активів після визнання**

Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання обирає для оцінки нематеріальних активів після їх первісного визнання або модель собівартості, або модель переоцінки.

*Собівартість* – 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, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

*Модель собівартості* передбачає відображення нематеріального активу в балансі за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

При використанні моделі собівартості важливо виважено підійти до вибору амортизаційної політики та керуватися МСБО 36 «Зменшення корисності активів» при оцінці збитків від зменшення корисності. На практиці більшість підприємств використовують саме цю модель. Хоча загалом більш пріоритетною в контексті МСФЗ є модель переоціненої вартості.

*Модель переоцінки* означає, що після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Використання моделі переоціненої вартості має позитивний вплив і дозволяє збільшити вартість внутрішньо створених нематеріальних активів, щодо яких первісно може бути капіталізована лише частина витрат, понесених після завершення стадії дослідження. Утім, слід враховувати, що проведення переоцінки можливе лише щодо нематеріальних активів, для яких існує активний ринок. Вартість активу визначають із посиланням на активний ринок, якого для унікальних нематеріальних активів може не бути. Найбільш актуальною зазначена проблема є для патентів та торгових знаків, вартість яких хоч і може бути визначена незалежним оцінювачем, однак переоцінити їх буде неможливо, оскільки найчастіше вони не мають активного ринку.

Переоцінювати нематеріальні активи слід з достатньою регулярністю, щоб на кінець звітного періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості.

Модель переоцінки не дозволяє:

- а) переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи;
- б) первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

Модель переоцінки застосовується після того, як актив було первісно визнано за собівартістю. Проте, якщо лише частина собівартості нематеріального активу визнається як актив, оскільки актив не відповідав критеріям визнання до досягнення відповідного етапу процесу, то модель переоцінки можна застосовувати до всього такого активу. Модель переоцінки можна також застосовувати до нематеріального активу, отриманого за державним грантом та визнаного за номінальною сумою.

Періодичність переоцінки залежить від несталості справедливої вартості переоцінюваних нематеріальних активів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової вартості, потрібна подальша переоцінка. Справедлива вартість деяких нематеріальних активів може зазнавати суттєвих та несталих змін, що спричиняє потребу щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для

нематеріальних активів із несуттєвими змінами справедливої вартості.

Якщо нематеріальний актив переоцінюють, будь-яку накопичену амортизацію на дату переоцінки:

- перераховують пропорційно до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості, або

- вилучають з валової балансової вартості активу, а чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу.

**Приклад 4:** На балансі підприємства «Альфа» обліковується комп'ютерна програма з бухгалтерського обліку та фінансової звітності, на яку існує активний ринок. Собівартість такої програми – 10 тис. грн, сума нарахованої амортизації – 8 тис. грн. За оцінками експертів, справедлива вартість поточної версії даної програми становить 5 тис. грн.

Проведемо дооцінку зазначеної програми за методом пропорційної оцінки і за методом списання.

При використанні методу пропорційної оцінки:

- справедлива вартість нематеріального активу ділиться на його залишкову вартість:  $5000/(10000-8000)=2,5$ .

На отримане значення збільшується первісна вартість і сума нарахованої амортизації:

$10000 \times 2,5 = 25000$  грн;

$8000 \times 2,5 = 20000$  грн.

Таким чином, балансова вартість нематеріального активу становить  $25000 - 20000 = 5000$  грн.

На суму дооцінки амортизації та первісної вартості буде зроблено бухгалтерські записи:

Д-т 12, К-т 133 – 12000 грн (20000–8000);

Д-т 12, К-т 412 – 3000 грн (25000–10000–12000).

При використанні методу списання сума накопиченої амортизації нематеріального активу повністю списується на рахунок обліку нематеріального активу, а потім отримана вартість дооцінюється до справедливої вартості.

Така переоцінка відобразатиметься в бухгалтерському обліку підприємства «Альфа» наступним чином:

- списання вартості амортизації нематеріального активу:

Д-т 133, К-т 12 – 8000 грн;

– дооцінка нематеріального активу: Д-т 12, К-т 412 – 3000 грн (2000+3000=5000).

Можливою є і ситуація, за якої актив початково оцінюють за справедливою вартістю, а через певний час і з огляду на нові обставини стає відомим, що активного ринку більше не існує для такого активу і, відповідно, справедливу вартість визначити неможливо. У такому разі нематеріальний актив оцінюють за останньою переоціненою вартістю з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

### **7.3. Амортизація та припинення визнання нематеріальних активів**

Забезпечення ефективного використання нематеріальних активів залежить від обраного методу амортизації, правильного строку корисного використання та амортизаційної політики підприємства в частині нематеріальних активів.

**Амортизація** – систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисної експлуатації.

*Сума, що амортизується* – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

*Ліквідаційна вартість нематеріального активу* – 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.

*Строк корисної експлуатації* – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального



активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Облік нематеріального активу базується на строкові його корисної експлуатації. Нематеріальний актив з визначеним строком корисної експлуатації амортизується, тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації – не амортизується.

Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:

а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;

б) життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;

в) технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;

г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;

г) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;

д) рівень витрат на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;

е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду;

е) залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання.

Термін «невизначений» не означає «безкінечний». Строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає лише рівень майбутніх видатків на обслуговування активу, необхідних для певного стандарту продуктивності, визначеного під час оцінювання строку корисної експлуатації цього активу, та намір і можливість суб'єкта господарювання досягти такого рівня. Висновок про те, що строк корисної експлуатації нематеріального активу є невизначеним, не повинен залежати від запланованих майбутніх видатків, що перевищують видатки на обслуговування активу на цьому рівні продуктивності.

Наприклад, комп'ютерне програмне забезпечення та багато інших нематеріальних активів, урахуваючи швидкі зміни у технології, чутливі до технічного старіння. Отже, ймовірно, що строк їхньої корисної експлуатації є коротким.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу також може бути дуже довгим і навіть невизначеним. Невизначеність виправдовує оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі обачності, але не виправдовує обрання нереально короткого строку.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив. Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення суб'єктом господарювання без суттєвих витрат. Строк корисної експлуатації викупленого права, визнаного як нематеріальний актив при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, та не повинен охоплювати періоди поновлення.

Отже, згідно з МСБО 38, амортизації підлягає лише нематеріальний актив, який має обмежений період корисного використання. Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, слід

розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.

Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу.

Амортизація нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації не припиняється, коли він більше не використовується, за винятком випадків, коли цей актив був повністю амортизований або коли він класифікується як утримуваний для продажу (або включений до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) згідно з МСФЗ 5.

Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахунки за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо МСБО 38 або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.

Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації нематеріального активу. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. МСБО 38 пропонує до застосування методи, аналогічні МСБО 16, що використовуються при амортизації основних засобів. Різновидами методу зменшення залишку є метод зменшення залишкової вартості, метод прискороного зменшення залишкової вартості та кумулятивний метод. Використаний метод обирають на основі очікуваної форми споживання очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в

активі, і застосовують послідовно від періоду до періоду, якщо очікувана форма споживання майбутніх економічних вигід не змінюється.

Як свідчить практика, найчастіше підприємства обирають прямолінійний метод, як найбільш простий. Однак це не завжди є виправданим. Так, наприклад, для комп'ютерних програм, які характеризуються високим ступенем морального зносу, найбільш доцільним можливе використання методу зменшення залишкової вартості.

Амортизація, як правило, визнається в прибутку або збитку. Проте інколи майбутні економічні вигоди, втілені в активі, поглинаються в ході виробництва інших активів. У цьому випадку амортизаційні відрахування становлять частину собівартості іншого активу та включаються до його балансової вартості. Наприклад, амортизація нематеріальних активів (зокрема патенту на виробництво певного виду продукції), використовуваних у виробничому процесі, включається до балансової вартості запасів.

Сума активу, яка амортизується, визначається після вирахування його ліквідаційної вартості. МСБО 38 дозволяє приймати таку вартість за нуль у більшості випадків. Ліквідаційну вартість нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід приймати за нуль, за винятком випадків, коли:

а) існує зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його корисної експлуатації, або

б) є активний ринок для такого активу та ліквідаційну вартість можна буде визначити посиланням на цей ринок; та існує висока ймовірність, що такий ринок існуватиме наприкінці строку корисної експлуатації активу.

Ліквідаційна вартість, інша, ніж нуль, означає, що суб'єкт господарювання очікує ліквідувати нематеріальний актив до кінця строку його економічної експлуатації.

Період і метод амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Якщо очікуваний строк корисної експлуатації активу відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінити.

Якщо відбулася зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої форми. Такі зміни слід обліковувати як зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.

**Приклад 5:** Підприємство 31.12.2018 р. придбало технологію для підвищення ефективності виробничого процесу за 1700 тис. грн, ПДВ – 340 тис. грн. За очікуваннями, технологія використовуватиметься протягом 5 років, і, посилаючись на активний ринок, визначено її ліквідаційну вартість – 100 тис. грн. Прийнято рішення здійснювати нарахування амортизації із застосуванням прямолінійного методу.

Однак за рік бухгалтер переглянув оцінку строку корисного використання у бік зменшення на 1 рік. До того ж стали відомі обставини, що свідчать про те, що в кінці терміну використання активного ринку для такого нематеріального активу не буде (продукція, що виробляється із використанням технології, більше не буде актуальною).

Визначимо щорічну суму амортизації нематеріального активу:

1) початково амортизаційні відрахування за рік становили:

$$(1700 \text{ тис. грн} - 100 \text{ тис. грн}) / 5 = 320 \text{ тис. грн};$$

2) балансова вартість на початок 2020 р. становить:

$$1700 \text{ тис. грн} - 320 \text{ тис. грн} = 1380 \text{ тис. грн};$$

3) з урахуванням того, що залишковий термін використання технології дорівнює 3 роки (5–1–1) і ліквідаційна вартість вже буде рівною нулю, у 2020 р. (і надалі у 2021 та 2022 рр.) амортизаційні відрахування становитимуть:

$$1380 \text{ тис. грн} / 3 = 460 \text{ тис. грн}.$$

Бухгалтерські проведення з оприбуткування та нарахування амортизації нематеріальних активів представлено в табл. 7.3.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

Згідно з МСБО 36, суб'єкт господарювання повинен перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування з його балансовою

вартістю щорічно та кожного разу, коли є ознака можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Таблиця 7.3

Бухгалтерські проведення з оприбуткування та нарахування амортизації нематеріальних активів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Придбано технологію (на 31.12.2018 р.):			
	сума без ПДВ	154	631	1700000
	ПДВ	641	631	340000
2	Оприбутковано технологію до складу нематеріальних активів (на 31.12.2018 р.)	12	154	1700000
3	Нараховано амортизацію нематеріального активу за 2019 р.	23	133	320000
4	Нараховано амортизацію нематеріального активу за 2020 р.	23	133	460000
5	Нараховано амортизацію нематеріального активу за 2021 р.	23	133	460000
6	Нараховано амортизацію нематеріального активу за 2022 р.	23	133	460000

Визнання нематеріального активу слід припиняти:

- в разі його вибуття;
- якщо від його використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу. При цьому прибутки не класифікуються як дохід.

Вибуття нематеріального активу може відбуватися різними способами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або як безоплатна передача). Визначаючи дату вибуття такого активу, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» для визнання доходу від продажу товарів. МСФЗ 16 застосовується до вибуття шляхом продажу зі зворотною орендою.

Якщо відповідно до принципу визнання, суб'єкт господарювання визнає у балансовій вартості активу витрати на заміну частини нематеріального активу, тоді він припиняє визнання балансової вартості заміненої частини. Якщо ж суб'єктові господарювання недоцільно визначити балансову вартість заміненої частини, він може використати собівартість заміни для визначення собівартості заміненої частини на момент її придбання або внутрішнього генерування.

У випадку викупленого права при об'єднанні бізнесу, якщо право у подальшому надається повторно (продається) третій стороні, пов'язана з ним балансова вартість (якщо існує) використовується у визначенні прибутку чи збитку від повторного надання.

Компенсація, яку можна отримати від вибуття нематеріального активу, первісно визнається за її справедливою вартістю. Якщо платіж за нематеріальний актив відстрочується, тоді отримана компенсація первісно визнається за еквівалентом ціни в грошових коштах. Різниця між номінальною сумою компенсації та еквівалентом ціни в грошових коштах визнається як дохід від відсотків з відображенням фактичного доходу від дебіторської заборгованості.

#### **7.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності**

Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статтю, що подає суми нематеріальних активів у складі необоротних активів окремою позицією за справедливою вартістю або за собівартістю, за вирахуванням накопиченої

амортизації та збитків від знецінення. Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання. Розкриття інформації щодо статті нематеріальних активів деталізується за класами відповідно до МСБО 38.

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):

а) чи є строк корисної експлуатації невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним – строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;

б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;

в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;

г) статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;

г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де вказується:

– надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;

– активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;

– збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є);

– збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

– збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

– амортизація, визнана протягом періоду;



– чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансової звітності у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання;

– інші зміни балансової вартості протягом періоду.

МСБО 8 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про характер та суму зміни облікової оцінки, яка суттєво впливає у поточному періоді чи, за очікуванням, суттєво впливатиме у подальших періодах. Розкриття такої інформації може бути результатом змін: оцінки строку корисної експлуатації нематеріального активу; методу амортизації, або ліквідаційної вартості.

Суб'єкт господарювання також повинен розкривати:

а) для нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного. Наводячи ці причини, суб'єкт господарювання має описувати чинники, які відіграли суттєву роль у визначення строку корисної експлуатації активу як невизначеного;

б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності суб'єкта господарювання;

в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю:

– справедливу вартість, первісно визнану для цих активів;

– їхню балансову вартість;

– чи оцінено їх після визнання за моделлю собівартості, чи за моделлю переоцінки;

– існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов'язань;

– суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

Якщо нематеріальні активи обліковуються за переоціненими сумами, суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

а) за класом нематеріальних активів:  
– дату проведення переоцінки;  
– балансову вартість переоцінених нематеріальних активів;  
– балансову вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання із застосуванням моделі собівартості;

б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам;

в) методи і суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активів.

Також підприємствам рекомендується розкривати інформацію про нематеріальні активи, які є повністю амортизованими, але використання яких продовжується.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати сукупну суму витрат на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.

#### *Список використаних джерел по темі 7:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи», станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_050#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_050#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів», станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_047#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_047#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Сергій Rogoznyy, Олена Дядюн. Облік нематеріальних активів згідно МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 27. 22.03.2019. С. 28-34.

4. Сергій Rogoznyy, Олена Дядюн. Амортизація нематеріальних активів згідно МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 27. 22.03.2019. С. 35-38.

5. Нематеріальні активи в міжнародній системі бухгалтерського обліку та фінансовій звітності. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8159> (дата звернення: 15.03.2021).

## **Перелік питань для самоконтролю**

1. Що таке нематеріальні активи і які вони мають особливості?
2. Як класифікуються в бухгалтерському обліку нематеріальні активи?
3. Як оцінюються нематеріальні активи?
4. Розкрийте склад собівартості нематеріального активу.
5. Що таке активний ринок? Які його особливості?
6. Що входить у собівартість нематеріальних активів, створених підприємством?
7. Як можна умовно поділити процес створення нематеріальних активів?
8. Як оцінюються нематеріальні активи при придбанні в обмін на немонетарний актив чи активи?
9. Як оцінюються нематеріальні активи, отримані через державний грант?
10. Розкрийте порядок оцінки нематеріальних активів після їх первісного визнання.
11. Дайте визначення амортизації нематеріальних активів. Які нематеріальні активи підлягають амортизації?
12. Які чинники слід брати до уваги при визначенні корисного строку експлуатації нематеріального активу?
13. Коли починають нараховувати амортизацію по нематеріальних активах?
14. Які методи нарахування амортизації по нематеріальних активах передбачені в МСФЗ?
15. Коли призупиняють нараховувати амортизацію по нематеріальних активах?
16. Як відображається в обліку припинення визнання нематеріальних активів?
17. Яку інформацію про нематеріальні активи слід розкривати у фінансовій звітності?

## Тема 8. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНВЕСТИЦІЙ

- 8.1. Визначення та визнання фінансових інвестицій.
- 8.2. Оцінка фінансових інвестицій.
- 8.3. Облік інвестицій за методом участі в капіталі.
- 8.4. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності.

### 8.1. Визначення та визнання фінансових інвестицій

Діяльність більшості підприємств так чи інакше пов'язана зі здійсненням інвестиційних заходів. Фінансові інвестиції розглядають як джерело залучення додаткових коштів та інструмент зростання капіталу інвестора через отримання прибутку від вкладення або іншого корисного ефекту. Зважаючи на характер конкретної інвестиції, інвестору важливо обрати правильний метод її відображення в обліку та достовірно розкрити інформацію про всі види фінансових інвестицій у звітності.

Під *інструментами капіталу* МСФЗ розуміють будь-який контракт, що підтверджує залишкову частку в чистих активах іншого суб'єкта господарювання. Для підприємства, що має право власності на такі інструменти, вони мають характер фінансових активів. *Фінансовий актив* – актив, який є, зокрема, правом, обумовленим договором одержати кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства.

Відображення інструментів капіталу в обліку та звітності інвестора головним чином визначається природою інвестиції та оцінкою можливого впливу на об'єкт інвестування.

У міжнародних стандартах фінансової звітності не наводиться чіткого визначення фінансових інвестицій, що значно погіршує розуміння цього об'єкта обліку. Окремого міжнародного стандарту з обліку фінансових інвестицій, як це передбачено в національних П(С)БО, немає. Методику обліку інструментів капіталу в інвестора розкрито в МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСФЗ 3

«Об'єднання бізнесу», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», деякою мірою МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та ін. У міжнародних стандартах фінансової звітності зазначено, що фінансові інвестиції є активами, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Залежно від впливу на об'єкт інвестування розрізняють різні типи інвестицій.

*Суттєвий вплив* – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками.

*Контроль* – це повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

*Спільний контроль* – 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).

Якщо інвестор володіє прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) 20% або більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що інвестор має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне. Навпаки, якщо інвестор володіє (прямо або опосередковано через дочірні підприємства) менше ніж 20% прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що цей інвестор не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена. Якщо інший інвестор має суттєве володіння або володіє часткою більшості, то це не обов'язково є перешкодою для інвестора мати суттєвий вплив.

Як правило, свідченням наявності суттєвого впливу інвестора є один чи декілька таких фактів:

– представництво в раді директорів або в аналогічному керівному органі об'єкта інвестування;

- участь у процесах розробки політики, у тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;
- суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування;
- взаємообмін управлінським персоналом;
- надання необхідної технічної інформації.

Суб'єкт господарювання може володіти варантами, опціонами «кол» на акції, борговими інструментами або інструментами власного капіталу, які можуть бути конвертовані у звичайні акції, або іншими подібними інструментами, які, у разі їх реалізації або конвертування, нададуть суб'єктові господарювання додаткове право голосу або зменшать права голосу іншої сторони щодо фінансових та операційних політик іншого суб'єкта господарювання (тобто потенційні права голосу). Існування та вплив потенційних прав голосу, які є здійсненими або конвертованими на поточний час (в тому числі потенційні права голосу, які належать іншому суб'єктові господарювання), беруться до уваги під час оцінки того, чи має суб'єкт господарювання суттєвий вплив. Потенційні права голосу не є здійсненими або конвертованими на поточний час, якщо, наприклад, їх не можна реалізувати або конвертувати до певної дати в майбутньому чи доки не відбудеться майбутня подія.

Оцінюючи, чи впливають потенційні права голосу на наявність суттєвого впливу, суб'єкт господарювання перевіряє всі факти та обставини (включаючи умови реалізації потенційних прав голосу та будь-які інші контрактні угоди, які розглядаються окремо або разом), що впливають на потенційні права голосу, за винятком наміру управлінського персоналу або фінансової здатності реалізувати чи конвертувати такі права.

Суб'єкт господарювання втрачає суттєвий вплив на об'єкт інвестування, коли він втрачає повноваження брати участь у прийнятті рішень щодо фінансових та операційних політик цього об'єкта інвестування. Втрата суттєвого впливу може відбуватися зі зміною або без зміни абсолютних чи відносних прав власності. Це може відбуватися, наприклад, якщо асоційоване підприємство стає об'єктом контролю з боку уряду, судових органів, адміністратора чи регулятора. Це також може відбуватися внаслідок контрактної угоди.

Можна виділити такі типи фінансових інвестицій:

– проста участь – придбання корпоративних прав іншого підприємства в обсязі, що не дає інвестору повноцінної можливості впливати на його діяльність (до 20% корпоративних прав);

– інвестиції в асоційоване підприємство – підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив (понад 20% корпоративних прав);

– інвестиції в спільне підприємство – характеризується спільним контролем сторін над діяльністю на підставі письмового договору (сукупна частка участі більше 50%);

– інвестиції в дочірнє підприємство – підприємство, що повністю контролюється іншим підприємством (більше 50%).

Облік фінансових інвестицій залежить від їх типу. Отже, підприємство-інвестор може придбати акції (корпоративні права) іншого підприємства в обсязі, що не дає йому повноцінної можливості впливати на його діяльність (до 20% корпоративних прав). Якщо інвестор має незначну частку права голосу та немає ані контролю, ані суттєвого впливу на об'єкт інвестування, то воно обліковує свої інвестиції (проста участь) за справедливою вартістю за вимогами МСФЗ 9.

Натомість наявність 20% і більше корпоративних прав має принципово інші наслідки для обліку та звітності.

Одним із типів фінансових інвестицій є інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства або у спільну діяльність.

*Асоційоване підприємство* – 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.

*Дочірнє підприємство* – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

*Материнське підприємство* – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств. Материнське підприємство повинно подавати консолідовану фінансову звітність, у якій воно консолідує свої інвестиції у дочірні

підприємства відповідно до вимог МСБО 27 «Окрема фінансова звітність».

*Спільна діяльність* – це діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.

Спільна діяльність має такі характеристики:

- а) сторони пов'язані контрактною угодою;
- б) контрактна угода надає двом або декільком із вказаних вище сторін спільний контроль над діяльністю.

Спільна діяльність – це або спільна операція, або спільне підприємство.

*Спільна операція* – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю. Такі сторони називаються спільними операторами.

*Спільне підприємство* – це спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на чисті активи такої діяльності. Такі сторони називаються учасниками спільного підприємства.

В бухгалтерському обліку фінансові інвестиції поділяють на поточні та непоточні (довгострокові).

Інвестиції в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, слід класифікувати як непоточні активи.

## **8.2. Оцінка фінансових інвестицій**

Коли суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, він обліковує інвестиції у дочірні, спільно контрольовані і в асоційовані підприємства з використанням таких методів:

- а) за собівартістю;
- б) відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- в) за методом участі в капіталі згідно з вимогами МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства».

Решта інвестицій в інші суб'єкти господарювання обліковуються відповідно до МСФЗ 9. Так, на його підставі при первісному визнанні фінансових інвестицій в інструменти



капіталу іншого підприємства інвестор оцінює їх за справедливою вартістю.

В умовах обмеженості інформації та складності визначення справедливої вартості фінансових інвестицій МСФЗ 9 дозволяє здійснити їх оцінку за собівартістю. Але собівартість має відображати найкращу оцінку справедливої вартості на дату придбання. І тоді собівартість фактично певний час відповідає справедливій вартості. Проте собівартість ніколи не буде найкращою оцінкою справедливої вартості, якщо підприємство має справу з інвестиціями в інструменти власного капіталу, що мають котирування.

Щодо подальшої оцінки фінансових інструментів після первісного визнання згідно з МСФЗ 9, то необхідно враховувати характер бізнес-моделі та очікувані договірні грошові потоки. Однак, за своєю природою фінансові інвестиції в капітал інших підприємств не призводять до виникнення грошових потоків у результаті виплат основної суми боргу та відсотків, і, як наслідок, вони не можуть розглядатися як активи, що обліковуються за амортизованою собівартістю. Виплати за ними безпосередньо залежать від результатів діяльності об'єкта інвестицій. До того ж якщо інструмент капіталу купують з метою подальшого перепродажу, то зміни справедливої вартості традиційно відображають у прибутках/збитках. Але дозволяється замість прибутку/збитку такі переоцінки відображати через інший сукупний дохід. Головне обмеження для застосування цього методу – інвестиція в інструмент капіталу не повинна призначатися для продажу і не є умовною компенсацією в операціях з об'єднання бізнесу.

До того ж незалежно від способу відображення переоцінки дивіденди від фінансових інвестицій визнають через прибутки/збитки при дотриманні таких умов:

- право підприємства на одержання виплат є ідентифікованим;
- існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з дивідендами, будуть отримані підприємством;
- сума до отримання може бути достовірно оцінена.

**Приклад 1:** ТОВ «Мрія» придбало 10% акцій ПАТ «Енергія» за 15 млн грн. Придбаний пакет акцій не надав

інвестору права призначати власних членів керівного органу ПАТ «Енергія», головна мета – отримання дивідендів від об'єкта інвестування. Протягом наступного року через кризові явища на ПАТ «Енергія» втрачено ключового клієнта і вартість акцій суттєво знизилася. Як наслідок, за рік після придбання справедливу вартість фінансових інвестицій оцінюють у 11 млн грн.

Визначимо вплив зазначеної операції на звітність ТОВ «Мрія».

Має місце придбання акцій (корпоративних прав) ПАТ «Енергія» в обсязі, що не дає інвестору повноцінної можливості впливати на діяльність цього підприємства. Відповідно, це є ознакою простої участі і, як наслідок, інвестиція відображається за вимогами МСФЗ 9.

Придбаний пакет акцій ПАТ «Енергія» первісно буде оцінений за справедливою вартістю у сумі 15 млн грн. У подальшому інвестор обліковує свої інвестиції за справедливою вартістю, але залежно від обраної бізнес-моделі або через прибутки/збитки, або через інший сукупний прибуток.

Кризові явища на ПАТ «Енергія» та втрата ключового клієнта є одним із факторів зменшення корисності фінансового активу. Отже, зниження вартості акцій ПАТ «Енергія», яке буде визнано залежно від облікової політики або у прибутках/збитках (у складі інших витрат операційної діяльності), або в рахунок зменшення іншого сукупного прибутку, становитиме: 15 млн грн–11 млн грн=4 млн грн.

Бухгалтерські проведення з придбання інвестором корпоративних прав простої участі представлено в табл. 8.1.

Таблиця 8.1

Облік придбання корпоративних прав простої участі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано акції ПАТ «Енергія»	143	685	15000
2	Сплачено грошові кошти за акції	685	311	15000
3	Відображено визнання збитку від переоцінки			

	фінансової інвестиції в ПАТ «Енергія»:			
	– через прибутки/збитки	975	143	4000
	– через інший сукупний прибуток	413	143	4000

Фінансові інвестиції потрібно переоцінювати, якщо справедлива вартість їх змінюється. Суб'єкт господарювання визначає очікувану дату переоцінки статті як таку, що відбувається раніше із двох дат: коли очікується, що стаття буде погашеною, або коли очікується, що вона буде переоцінена до ринкових ставок. Очікувані дати переоцінки попередньо оцінюються на початку хеджування та протягом строку хеджування, виходячи з минулого досвіду та іншої доступної інформації, включаючи інформацію та очікування стосовно ставок за дострокове погашення, ставок відсотка та взаємодії між ними. Суб'єкти господарювання, які не мають напрацьованого досвіду або мають недостатній досвід, використовують досвід однорідної за складом групи для порівнювальних груп фінансових інструментів. Ці попередні оцінки періодично переглядають та оновлюють, виходячи з досвіду. У випадку статті із фіксованою ставкою відсотка, яка підлягає достроковому погашенню, очікуваною датою переоцінки є дата, коли відбудеться її дострокове погашення, якщо її не переоцінюють до ринкових ставок раніше цієї дати. Для групи подібних статей аналіз за періодами, заснований на очікуваних датах переоцінки, може набувати форми розподілу відсотка групи (а не окремих статей) на кожний період. Суб'єкт господарювання може застосовувати інші методології з метою такого розподілу. Наприклад, він може застосовувати мультиплікатор ставок дострокового погашення для розподілу позик, що амортизуються, на періоди, базовані на очікуваних датах переоцінки. Проте методологія для такого розподілу повинна відповідати методам та цілям управління ризиками суб'єкта господарювання.

**Приклад 2:** Підприємство А придбало акції компанії Б за 750 тис. грн. Пакет куплених акцій становить 5% статутного

капіталу компанії Б. Підприємство А класифікувало фінансову інвестицію як короткострокову.

На звітну дату ринкові котирування акцій компанії Б виросли на 15%.

Ринкові котирування обрані керівництвом підприємства А як основа визначення справедливої вартості короткострокових фінансових інвестицій. Оскільки ринкова вартість пакета акцій зросла на 112500 грн ( $750000 \text{ грн} \times 0,15$ ), бухгалтер підприємства проводить дооцінку фінансової інвестиції.

Оприбуткування короткострокової фінансової інвестиції відображається так: Д-т 352, К-т 685 – на суму 750000 грн, а її дооцінка: Д-т 352, К-т 413 – на суму 112500 грн.

### **8.3. Облік інвестицій за методом участі в капіталі**

Якщо в результаті придбання фінансової інвестиції отримують право суттєвого впливу (частка інвестора в статутному капіталі досягає 20% і більше прав голосу, а також є свідчення значимості впливу, наприклад представництво в раді директорів), то інвестор зобов'язаний обліковувати інвестиції за методом участі в капіталі відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» та МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».

*Метод участі в капіталі* – це метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування.

Як правило, метод участі в капіталі стосується інвестицій в асоційовані та спільні підприємства. Однак за певних умов підприємства можуть не застосовувати цей метод. До таких випадків відносяться ситуації:

а) інвестиція класифікується як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

б) коли дозволяється материнському підприємству, яке також має інвестиції в асоційоване підприємство, не подавати консолідовану фінансову звітність;

в) наявне все наведене далі:

– інвестор є дочірнім підприємством, яке перебуває в повній власності або частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники, (в тому числі й ті, хто за інших обставин не має права голосу) були поінформовані і не мають заперечень щодо того, що інвестор не застосовує метод участі в капіталі;

– боргові інструменти або інструменти власного капіталу інвестора не обертаються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

– інвестор не подавав і не перебуває в процесі подачі своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або до іншого регульованого органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;

– кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство інвестора складає для оприлюднення консолідовану фінансову звітність відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Згідно з методом участі в капіталі, інвестиція в асоційоване підприємство первісно визнається за собівартістю і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається в прибутку або збитку інвестора. Виплати, отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції. Коригування балансової вартості можуть бути необхідними й при зміні пропорційної частки інвестора в об'єкті інвестування, яка виникає від змін в інших сукупних прибутках об'єкта інвестування. Такі зміни включають і зміни, що виникають від переоцінки основних засобів та від різниці у валютних курсах. Частка інвестора в цих змінах визнається в іншому сукупному прибутку інвестора.

Коли існують потенційні права голосу, частка інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування та в змінах власного капіталу об'єкта інвестування визначається на основі теперішніх часток у власності та не відображає можливу реалізацію чи конвертування потенційних прав голосу.

Інвестиція в асоційоване підприємство обліковується із застосуванням методу участі в капіталі, починаючи з дати, коли це підприємство стає асоційованим. Після придбання інвестиції будь-яка різниця між собівартістю інвестиції та часткою інвестора в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань асоційованого підприємства обліковується наступним чином:

а) гудвіл, пов'язаний з асоційованим підприємством, включається в балансову вартість інвестиції. Амортизація цього гудвілу не дозволяється;

б) будь-яке перевищення частки інвестора в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів і зобов'язань асоційованого підприємства над собівартістю інвестиції включається як дохід при визначенні частки інвестора в прибутках або збитках асоційованого підприємства за той період, у якому інвестиція придбана.

Відповідні коригування частки інвестора в прибутках або збитках асоційованого підприємства після придбання здійснюються також для обліку, наприклад, амортизації активів, що амортизуються, на основі їхньої справедливої вартості на дату придбання. Подібним чином, відповідні коригування частки інвестора в прибутках або збитках асоційованого підприємства після придбання здійснюються щодо збитків від зменшення корисності активів, визнаних асоційованим підприємством, таких як гудвіл або основні засоби.

Фінансову звітність інвестора слід складати із застосуванням єдиних облікових політик щодо подібних операцій та подій за схожих обставин.

Якщо асоційоване підприємство застосовує облікові політики, відмінні від облікових політик, що застосовуються інвестором щодо подібних операцій та подій за схожих обставин, то в разі використання інвестором фінансової звітності асоційованого підприємства під час застосування методу участі в

капіталі, необхідно зробити відповідні коригування для узгодження облікових політик асоційованого підприємства з обліковими політиками інвестора.

Визнання доходу на основі отриманих дивідендів може не бути адекватною оцінкою доходу, одержаного інвестором на інвестицію в асоційоване підприємство, оскільки отримані дивіденди можуть не мати прямої залежності від результатів діяльності асоційованого підприємства. Оскільки інвестор має суттєвий вплив на асоційоване підприємство, він має право на частку у результатах діяльності асоційованого підприємства і, внаслідок цього, прибуток на свою інвестицію. Інвестор обліковує цю частку, включаючи належну йому частку прибутків або збитків такого асоційованого підприємства до своєї фінансової звітності. Як наслідок, застосування методу участі в капіталі забезпечує більш інформативну звітність про чисті активи та прибуток або збиток інвестора.

Інвестор припиняє застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли він перестає суттєво впливати на асоційоване підприємство, та обліковує інвестицію згідно з МСФЗ 9, починаючи з цієї дати, за умови, що асоційоване підприємство не стає дочірнім або спільним підприємством. В разі втрати суттєвого впливу оцінка будь-яких інвестицій інвестора, що залишилися у колишньому асоційованому підприємстві, здійснюється за справедливою вартістю. У своїх прибутках чи збитках інвестор визнає будь-яку різницю між справедливою вартістю будь-якої збереженої інвестиції та будь-якими надходженнями від вибуття певної частки участі в асоційованому підприємстві, та балансовою вартістю інвестицій на дату втрати суттєвого впливу.

Коли інвестиція припиняє відповідати визначенню асоційованого підприємства і починає обліковуватися відповідно до МСФЗ 9, її справедлива вартість на дату, коли вона припиняє бути асоційованим підприємством, вважається справедливою вартістю при первісному визнанні її як фінансового активу відповідно до МСФЗ 9.

**Приклад 3:** ПАТ «Вікторія» 30.06.2020 р. придбала 30% корпоративних прав ТОВ «Зірка» за 7,5 млн грн, що дозволило їй

отримати місце у дирекції товариства та здобути істотний вплив на діяльність об'єкта інвестицій.

Облік придбання корпоративних прав у ПАТ «Вікторія» представлено в табл. 8.2.

Таблиця 8.2

Облік придбання корпоративних прав

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано корпоративні права	141	685	7500
2	Сплачено грошові кошти за корпоративні права ТОВ «Зірка»	685	311	7500

ТОВ «Зірка» отримало за 2020 рік 2,5 млн. грн прибутку, з яких 1 млн. грн – за I півріччя 2020 року. Рішенням загальних зборів від 31.03.2021 р. підлягає розподілу між учасниками 80% прибутку. За I квартал 2021 року було отримано 0,8 млн. грн прибутку.

Розрахуємо вартість інвестиції для ПАТ «Вікторія» на 31.12.2020 р. і на кінець I кварталу 2021 року.

Прибуток від інвестиції:

– за II півріччя 2020 року =  $(2,5 \text{ млн грн} - 1 \text{ млн грн}) \times 0,3 = 450 \text{ тис. грн}$ ;

– за I квартал 2021 року =  $0,8 \text{ млн грн} \times 0,3 = 240 \text{ тис. грн}$

Дивіденди (розраховуємо за весь 2020 рік) =  $2,5 \text{ млн грн} \times 0,8 \times 0,3 = 600 \text{ тис. грн}$ .

Вартість інвестиції:

– на 31.12.2020 р. =  $7,5 \text{ млн грн} + 0,45 \text{ млн грн} = 7,95 \text{ млн грн}$ ;

– на 31.03.2021 р. =  $7,95 \text{ млн грн} - 0,6 \text{ млн грн} + 0,24 \text{ млн грн} = 7,59 \text{ млн грн}$ .

Відобразимо господарські операції в обліку інвестора (табл. 8.3).

Таблиця 8.3

Облік коригування частки інвестора

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	



1	Визнано прибуток від інвестиції в ТОВ «Зірка» станом на 31.12.2020 р.	141	721	450
2	Оголошено дивіденди за результатами 2020 року станом на 31.03.2021 р.	373	141	600
3	Визнано прибуток від інвестиції в ТОВ «Зірка» станом на 31.03.2021 р.	141	721	240

**Приклад 4:** ПрАТ «Марс» 02.01.2021 р. придбало 30% акцій ПАТ «Надія», сплативши 50 млн грн. У результаті ПрАТ «Марс» отримало право делегувати свого представника до ради директорів ПАТ «Надія». Прибуток ПАТ «Надія» за 2021 рік склав 2 млн грн, із яких 50% заплановано використати 31.12.2021 р. на виплату дивідендів. У 2021 р. проведено переоцінку виробничих основних засобів ПАТ «Надія», внаслідок якої визнано додатну різницю в 750 тис. грн. Крім цього, протягом грудня ПАТ «Надія» реалізувало ПрАТ «Марс» товари на 200 тис. грн, собівартість яких становила 160 тис. грн. На 31.12.2021 р. товари ще перебувають на балансі ПрАТ «Марс».

Визначимо вплив зазначеної операції на звітність ПрАТ «Марс».

Інвестиція для ПрАТ «Марс» має характер асоційованого підприємства, оскільки отримано суттєвий вплив.

Прибуток від інвестиції за 2021 р. буде становити:  
 $2000 \text{ млн грн} \times 30\% / 100\% = 600 \text{ тис. грн.}$

Результат переоцінки основних засобів: 750 тис. грн  $\times 30\% / 100\% = 225 \text{ тис. грн.}$

Частка ПрАТ «Марс» в нереалізованому прибутку:  $(200 \text{ тис. грн} - 160 \text{ тис. грн}) \times 30\% / 100\% = 12 \text{ тис. грн.}$

Дивіденди до виплати ПрАТ «Марс»:  $(2000 \text{ тис. грн} \times 50\% / 100\%) \times 30\% / 100\% = 300 \text{ тис. грн.}$

Бухгалтерські проведення з придбання інвестором корпоративних прав в асоційоване підприємство представлено в табл. 8.4.

Таблиця 8.4

Облік придбання корпоративних прав  
в асоційоване підприємство

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано акції ПАТ «Надія»	141	685	50000
2	Сплачено грошові кошти за акції	685	311	50000
3	Відображено визнання частки прибутку від інвестиції в ПАТ «Надія»	141	721	600
4	Відображено результати переоцінки основних засобів	141	411	225
5	Відображено виключення нерезалізованого прибутку	441	281	12
6	Відображено зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату нарахування дивідендів	373	141	300

Відповідно, балансова вартість фінансової інвестиції в ПрАТ «Марс» на 31.12.2021 р. становитиме:  $50000+600+225-300=50525$  тис. грн.

Підприємство, яке має 50% і більше корпоративних прав, здебільшого може мати контроль над об'єктом інвестування, яке стає його дочірнім підприємством за наявності ознак, передбачених МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». Відповідно, крім власної індивідуальної фінансової звітності, такий інвестор повинен складати консолідовану фінансову звітність.

Згідно з МСФЗ 10 інвестор, незалежно від характеру його участі у суб'єкті господарювання (об'єкті інвестування), визначає, чи є він материнським підприємством шляхом оцінки, чи контролює він об'єкт інвестування.

Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має права на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо об'єкта інвестування.

Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування тоді і лише тоді, коли інвестор має все перелічене далі:

- а) владні повноваження щодо об'єкта інвестування;
- б) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
- в) здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора.

Інвестор має розглянути всі факти та обставини, оцінюючи, чи контролює він об'єкт інвестування. Інвестор має повторно оцінити, чи контролює він об'єкт інвестування, якщо факти та обставини вказують на те, що є зміни одного або декількох з трьох перелічених елементів контролю.

#### **8.4. Розкриття інформації про фінансові інвестиції у фінансовій звітності**

Суб'єкти господарювання можуть подавати поточні та непоточні активи (фінансові інвестиції), як окремі класифікації, у своїх звітах про фінансовий стан. У звіті про фінансовий стан підприємства повинні подавати окремою статтею інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі.

МСФЗ вимагають від суб'єкта господарювання розкривати інформацію, за допомогою якої користувачі його фінансової звітності могли б оцінити:

- а) характер його часток участі (та пов'язані з ними ризики) в інших суб'єктах господарювання;
- б) впливи таких часток участі на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки.

Для досягнення цієї мети суб'єкт господарювання має розкривати:

- а) суттєві судження та припущення, які він зробив у процесі визначення характеру своєї частки участі в іншому суб'єкті господарювання або угоді, а також у процесі визначення типу спільної угоди, у якій він має частку участі;
- б) інформацію про свої частки участі у:
  - дочірніх підприємствах;

- спільних угодах та асоційованих підприємствах;
- структурованих суб'єктах господарювання, які не контролюються суб'єктом господарювання (неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання).

Суб'єкту господарювання слід також розкривати таку інформацію:

а) справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства, щодо яких публікуються котирування цін;

б) узагальнену фінансову інформацію щодо асоційованих підприємств, включаючи сукупні суми активів, зобов'язань, доходів та прибутку чи збитку;

в) причини, з яких припущення про те, що інвестор не має суттєвого впливу, спростовується, в разі якщо інвестор утримує (прямо чи опосередковано, через дочірні підприємства) менше 20% прав голосу чи потенційного права голосу об'єкта інвестування, але він вважає, що має суттєвий вплив;

г) причини, з яких припущення про те, що інвестор має суттєвий вплив, спростовується, якщо інвестор утримує (прямо чи опосередковано, через дочірні підприємства) 20 або більше відсотків права голосу чи потенційного права голосу об'єкта інвестування, але він вважає, що не має суттєвого впливу;

г) звітну дату фінансової звітності асоційованого підприємства, якщо ця фінансова звітність використовується при застосуванні методу участі в капіталі та відображає стан на звітну дату або за період, що відрізняються від звітної дати та періоду фінансової звітності інвестора, а також причини використання різної звітної дати або різного періоду;

д) характер та ступінь будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, тих, що є наслідком угод про позики або нормативних вимог) щодо здатності асоційованих підприємств передавати кошти інвесторові у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

е) невизнану частку збитків асоційованого підприємства за період та на кумулятивній основі, якщо інвестор припинив визнання своєї частки в збитках асоційованого підприємства;

е) той факт, що асоційоване підприємство не відображається в обліку із застосуванням методу участі в капіталі;

ж) узагальнену фінансову інформацію асоційованих підприємств, окремо або за групами, що їх не відображають в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, включаючи суми сукупних активів, сукупних зобов'язань, доходів та прибутку або збитку.

Інвестиції в асоційовані підприємства, які відображаються в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, рекомендується класифікувати як непоточні активи. Інформацію про частку інвестора в прибутку або збитку таких асоційованих підприємств та балансову вартість таких інвестицій слід розкривати окремо. Інформацію про частку інвестора в будь-якій припиненій діяльності таких асоційованих підприємств також слід розкривати окремо.

Частка інвестора в змінах, що були визнані в інших сукупних прибутках асоційованого підприємства, має визнаватися інвестором в іншому сукупному прибутку.

Згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи», інвесторові слід розкривати таку інформацію:

а) свою частку в умовних зобов'язаннях асоційованого підприємства, за які він несе солідарну відповідальність з іншими інвесторами;

б) такі умовні зобов'язання, які виникають унаслідок роздільної відповідальності інвестора за всіма або частиною зобов'язань асоційованого підприємства.

Якщо розкриття інформації, які вимагаються відповідним МСФЗ, разом з розкриттями інформації, що вимагаються іншими МСФЗ, не досягають мети, суб'єкт господарювання має розкривати будь-яку додаткову інформацію, необхідну для користувачів фінансової звітності.

#### *Список використаних джерел по темі 8:*

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства». станом на 01.01.2012

р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_046#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_046#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність». станом на 01.01.2013 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_066#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_066#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

4 Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність». станом на 01.01.2013 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_065#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_065#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

6. Сергій Rogoznyy, Олена Дядюн. Фінансові інвестиції підприємства: суть та класифікація за МСФЗ. Все про бухгалтерський облік. № 91. 02.10.2019. С. 5-7.

7. Сергій Rogoznyy, Олена Дядюн. Фінансові інвестиції підприємства: застосування методу участі в капіталі. *Все про бухгалтерський облік.* № 92. 07.10.2019. С. 7-8.

### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Що таке фінансові інвестиції?*
2. *Які розрізняють типи інвестицій залежно від впливу на об'єкт інвестування?*
3. *Які ознаки суттєвого впливу на об'єкт інвестування?*
4. *Що таке асоційоване підприємство, дочірнє підприємство, материнське підприємство?*
5. *Які характеристики має спільна діяльність ?*
6. *Як оцінюються фінансові інвестиції при їх первісному визнанні?*
7. *Як оцінюються фінансові інвестиції після їх первісного визнання?*
8. *Який порядок обліку поточних фінансових інвестицій?*
9. *Як облічуються інвестиції за ознакою простої участі?*
10. *Розкрийте порядок обліку інвестицій за методом участі в капіталі.*

*11. Яку інформацію про фінансові інвестиції слід розкривати у фінансовій звітності?*

## Тема 9. ОБЛІК ЗАПАСІВ

- 9.1. Визначення, визнання запасів та їх оцінка.
- 9.2. Визначення чистої вартості реалізації запасів.
- 9.3. Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.

### 9.1. Визначення, визнання запасів та їх оцінка

Однією з передумов здійснення господарської діяльності і, зокрема, забезпечення безперервності та ритмічності виробництва та збуту, є наявність у підприємства достатньої кількості запасів у вигляді сировини і матеріалів, комплектуючих, палива, напівфабрикатів тощо. У той же час визначення оптимальних методів обліку та оцінки запасів має безпосередній вплив на ефективність виробничо-збутової діяльності кожного суб'єкта господарювання.

Загальний підхід до обліку запасів і вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 2 «Запаси» (МСБО 2). Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

МСБО 2 «Запаси» застосовується до всіх запасів, за винятком:

- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг (регулюється МСБО 11 «Будівельні контракти»);
- б) фінансових інструментів (регулюється МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);



в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (регулюється МСБО 41 «Сільське господарство»).

МСБО 2 не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

- виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюються за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в період зміни;

- брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни.

Згідно з МСБО 2 **запаси** – це активи, які:

- утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу;
- перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Запаси визнаються активом тільки за умови, що підприємство отримає у майбутньому від їх використання економічні вигоди і вартість запасів може бути достовірно визначена.

Склад запасів та їх форма залежать від характеру діяльності підприємства. Загальна рекомендована класифікація запасів така: товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція. Запаси виконавця послуг можуть бути описані як незавершене виробництво. МСБО 2 не виділяє поняття малоцінних та швидкозношуваних предметів, які є такими звичними для вітчизняної практики.

Отримані (придбані) або вироблені запаси оприбутковуються на баланс за їх первісною вартістю. Первісною вартістю придбаних або вироблених запасів є їх

*собівартість*, яка включає 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.

*Витрати на придбання запасів* складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання. Детальна регламентація обліку транспортно-заготівельних витрат в МСБО 2 відсутня.

*Витрати на переробку запасів* охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.

Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або коли є основний та побічний продукти. Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту – на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером вартість більшості

побічних продуктів є несуттєвою. В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.

Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:

а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;

в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

г) витрати на продаж.

МСБО 23 «Витрати на позики» ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів.

Суб'єкт господарювання може купувати запаси на умовах відстрочення розрахунків. Якщо угода фактично містить елемент фінансування, цей елемент (наприклад, різниця між ціною придбання за звичайних умов оплати та сплаченою сумою) визнається як витрати на відсотки протягом періоду фінансування.

**Приклад 1:** Підприємство «Альфа» 01.03.2020 р. придбало запаси з відстроченням платежу на 1 рік. За умовами договору вартість запасів буде погашено двома траншами по 500000 грн кожен. Перший платіж здійснюватиметься через півроку після дати поставки, другий – через рік. Справедлива вартість запасів на дату поставки становить 800000 грн.

При придбанні запасів на умовах відстрочення платежу різниця між ціною придбання за звичайних умов і сплаченою сумою визнається витратами на відсотки у періоді відстрочення платежу. У цьому випадку сума витрат на відсотки становитиме 200000 грн на рік (500000+500000)–800000), відповідно 100000 грн. – сума відсотків за півріччя. Собівартість придбання запасів у такому випадку становитиме 800000 грн., тобто їх справедлива вартість на дату поставки.

Бухгалтерські записи, що відображають операції з придбання запасів з відстроченням платежу за 1 рік, наведено в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Облік придбання запасів на умовах відстрочення платежу

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
	На 01.03.2020 р.:			
1	Відображено придбання запасів	20; 22; 28	631	800000
2	Нараховано витрати на відсотки за рік	92	684	200000
	На 01.09.2020 р.:			
3	Погашено кредиторську заборгованість за відсотками за I півріччя	684	311	100000
4	Погашено кредиторську заборгованість за запаси за I півріччя	631	311	400000
	На 01.03.2021 р.:			
5	Погашено кредиторську заборгованість за відсотками за II півріччя	684	311	100000
6	Погашено кредиторську заборгованість за запаси за II півріччя	631	311	400000

Виділяють такі методи визначення собівартості запасів, як метод стандартних витрат (нормативний метод) або метод роздрібних цін. Вони можуть використовуватися для зручності, якщо їх результати приблизно дорівнюють собівартості. *Стандартні витрати* враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також

економічної та виробничої потужності. Їх регулярно аналізують і, за потреби, переглядають з огляду на поточні умови.

*Метод роздрібних цін* часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких технічно неможливо застосувати інші методи калькулювання. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосовуваний відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібної торгівлі часто використовують середній відсоток.

Для запасів, які отримані в обмін на інші запаси, безкоштовно отримані, внесені як внесок до статутного капіталу, спеціальні правила оцінки в МСБО 2 не наводяться.

Запаси при їх вибутті можуть оцінюватися за різними формулами собівартості: індивідуальної собівартості; середньозваженої собівартості; ФІФО.

Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна застосувати метод вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток.

Формула ФІФО («перше надходження – перший видаток») припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбаними або виробленими останніми.

Згідно з формулою середньозваженої собівартості, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої

собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання.

**Приклад 2:** Є такі дані про рух товару «Зірка» в ТОВ «Мрія» за березень 2021 року (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Дані про рух товару «Зірка» в ТОВ «Мрія» за березень 2021 року

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн
01.03.2021 р.	Залишок	100	15
05.03.2021 р.	Придбано	120	16
10.03.2021 р.	Продано	80	30
16.03.2021 р.	Придбано	150	18
24.03.2021 р.	Продано	90	30

Залишок товару «Зірка» на кінець місяця становить 200 одиниць.

Розрахунок собівартості продажу та залишку товару «Зірка» наведено в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Розрахунок собівартості товару «Зірка»

Формула собівартості	Розрахунок собівартості продажу	Розрахунок собівартості залишку запасів на кінець місяця
1. «Перше надходження – перший видаток» (ФІФО)	10.03.2021 р. 80 од. × 15 = 1200 грн 24.03.2020 р. 20 од. × 15 = 300 грн 70 од. × 16 = 1120 грн Разом 2620 грн	6120 – 2620 = 3500 грн
2. Середньо-зважена собівартість	10.03.2021 р. 80 од. × ((100 × 15) + (120 × 16)) / (100 + 120) = 80 од. × 15,5 = 1240 грн 24.03.2020 р. 90 од. × ((140 × 15,5) + (150 × 18)) /	6120 – 2752 = 3368 грн

	(140+150)=90 ×16,8=1512 грн Разом 2752 грн	од.	
--	--	-----	--

Як видно, середньозважена собівартість продажу забезпечує більш рівну величину прибутку, зазнає меншого впливу коливання закупівельних цін. В той же час ця формула потребує більш складних розрахунків, і в умовах зростання цін, собівартість запасів на кінець звітного періоду звичайно є нижчою за ринкову вартість. В умовах зростання цін на запаси формула ФІФО забезпечує найбільш низьку собівартість продажу, наслідком чого буде найбільший прибуток. При цьому оцінка запасів у звіті про фінансовий стан (балансі) за формулою ФІФО є найбільш наближеною до їх фактичної собівартості.

Суб'єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх його запасів однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості. Наприклад, запаси, використані в одному операційному сегменті, можуть використовуватися суб'єктом господарювання таким способом, який відрізняється від способу використання запасів того самого типу в іншому операційному сегменті. Проте відмінність у географічному розташуванні запасів (або у відповідних податкових правилах), сама по собі є недостатньою підставою для застосування різних формул собівартості.

Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід.

В МСБО 2 не передбачено спеціальних правил обліку операцій з нестач і втрат від псування запасів.

## 9.2. Визначення чистої вартості реалізації запасів

Згідно з МСБО 2 запаси оцінюють на дату балансу за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації. За чистою вартістю реалізації відображаються запаси, якщо на дату балансу їхня ціна знизилась, або вони зіпсовані,

застаріли, або ж іншим чином втратили первісно очікувану економічну вигоду.

*Чиста вартість реалізації* – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Чиста вартість реалізації суттєво відрізняється від справедливої вартості. *Справедлива вартість* – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Чиста вартість реалізації – це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає суму, за яку ті самі запаси можна обміняти між обізнаними та зацікавленими покупцями та продавцями на ринку. Перша – це вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж.

Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут. Практика часткового списання запасів нижче собівартості до чистої вартості реалізації збігається з тією точкою зору, що балансова вартість активів не повинна перевищувати суму, яка очікується від їх продажу або використання.

Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно частково списувати запаси, базуючись на їх класифікації, наприклад, готову продукцію, або всі запаси у певному сегменті бізнесу.



Постачальники послуг, як правило, накопичують витрати за кожним видом послуг, на які визначається окрема ціна продажу. Таким чином, кожний вид послуг розглядається як окрема одиниця.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірних фактах, які були на момент здійснення попередніх оцінок очікуваної суми реалізації запасів. При цих попередніх оцінках беруть до уваги коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації враховують також призначення, для якого утримують запаси. Наприклад, чиста вартість реалізації певної кількості запасів, що їх утримують для виконання твердих контрактних зобов'язань із продажу або надання послуг, базується на ціні контракту. Якщо контракт на продаж укладено на кількість товарів, меншу від утримуваних запасів, чиста вартість реалізації надлишку базується на загальних цінах продажу. Забезпечення можуть виникати за твердими контрактами на продаж, що перевищують кількість утримуваних запасів, або за твердими контрактами на закупівлю. Такі забезпечення або умовні зобов'язання розглядаються згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

**Приклад 3:** Сільськогосподарське підприємство має на зберіганні 1000 т зерна кукурудзи балансовою вартістю 2000000 грн. При проведенні чергової інвентаризації запасів було виявлено, що 70 т кукурудзи внаслідок запліснявіння, пошкодження гризунами, комахами та мікроорганізмами втратили споживчі якості й можуть використовуватися лише на корм худобі.

Відділ маркетингу припустив, що така кукурудза може бути реалізована за вартістю 800 грн/т. При цьому вантажно-розвантажувальні й транспортні витрати на доставку кукурудзи на вантажний термінал становитимуть 20000 грн.

У зв'язку з тим, що відшкодовувана вартість такої партії кукурудзи (800 грн/т) нижча, ніж її балансова вартість (2000 грн/т), зазначені 70 т кукурудзи підлягають уцінці до чистої

вартості реалізації. Чиста вартість реалізації 70 т кукурудзи становитиме 36000 грн  $((800 \times 70) - 20000)$ .

Загальна балансова вартість запасів на дату балансу становитиме 1896000 грн  $((2000 \times 930) + 36000)$ . Відповідно, необхідно визнати у складі витрат періоду 104000 грн.  $((2000 - 800) \times 70) + 20000$ .

Матеріали та інші допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не списуються частково нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище від собівартості. Проте, коли падіння ціни на матеріали указує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких обставин відновлювана собівартість матеріалів буде найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.

У кожному наступному періоді проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (тобто сторнування обмежується сумою первинного часткового списання) так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок – собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в розпорядженні в наступному періоді, а ціна її продажу зросла.

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.

**Приклад 4:** Підприємство для виготовлення двох виробів використовує два види матеріалів – А і В. Для оцінки залишків матеріалів на складі є така інформація (табл. 9.4).

Таблиця 9.4

Вартісні показники матеріалів

Вид матеріалів	Фактична собівартість одиниці матеріалів, грн	Відновлювана собівартість одиниці матеріалів, грн	Витрати на завершення виробництва продукції, грн	Ціна продукції за одиницю, грн	Витрати на збут одиниці продукції, грн
А	60	54	50	120	15
В	40	38	30	100	10

На основі даних табл. 9.4 розрахуємо чисту вартість реалізації одиниці продукції, виробленої з матеріалу А:  $120 - 15 = 105$  грн. Таким чином, собівартість одиниці цієї продукції перевищує її чисту реалізаційну вартість на 5 грн ( $105 - (60 + 50)$ ). Виходячи з цього, фактичну собівартість одиниці матеріалу А слід зменшити на 6 грн, тобто списати до рівня відновлювальної собівартості. Матеріал В не підлягає переоцінці, оскільки чиста вартість реалізації продукції ( $100 - 10 = 90$ ) вища за її собівартість ( $40 + 30 = 70$ ).

Списання балансової вартості матеріалу А до чистої вартості реалізації відображається по дебету субрахунка 946 «Втрати від знецінення запасів» і кредиту субрахунка 201 «Сировина й матеріали».

Списання запасів до їх чистої вартості реалізації (уцінки), крім прямого віднесення на витрати, може проводитися шляхом створення резерву уцінки, який є контрактивним рахунком до статті запасів (подібно до резерву сумнівних боргів). Тобто в цьому випадку буде наступне бухгалтерське проведення на створення резерву (забезпечення) знецінення запасів: Д-т 946 «Втрати від знецінення запасів», К-т 479 «Резерв на знецінення запасів». У подальшому у періоді вибуття запасів їхню вартість списують за рахунок створеного резерву (Д-т 479, К-т 201).

### 9.3. Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності

У фінансовій звітності суб'єкту господарювання слід розкривати:

а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;

б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими 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;

е) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів та про ступінь змін у цих активах є важливою для користувачів фінансової звітності.

Особливості розкриття інформації також залежать від обраного підприємством формату звіту про прибутки і збитки: розкриття собівартості запасів, визнаних як витрати протягом періоду або через аналіз витрат із застосуванням класифікації, що базується на характері витрат.

Сума запасів, визнана як витрати протягом періоду, яку часто називають собівартістю продажу, складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, нерозподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть також виправдати включення інших витрат, таких як витрати на збут.

Деякі суб'єкти господарювання приймають такий формат звіту про прибутки та збитки, за яким розкриваються інші суми, а не собівартість запасів, визнаних як витрати протягом періоду. Згідно з цим іншим форматом суб'єкт господарювання подає аналіз витрат, застосовуючи класифікацію, що базується на характері витрат. У цьому випадку суб'єкт господарювання розкриває інформацію про витрати, визнані як витрати на сировину та витратні матеріали, витрати на оплату праці та інші операційні витрати разом із сумою чистої зміни в запасах за період.

#### *Список використаних джерел по темі 9:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
2. Ольга Булгакова. МСБО (IAS) 2 «Запаси». *Все про бухгалтерський облік*. № 43. 07.05.2020. С. 27-29.
3. Запаси: облік відповідно до вимог МСБО. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9071> (дата звернення: 15.03.2021).

#### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. Дайте визначення поняттю «запаси».
2. Як класифікуються в бухгалтерському обліку запаси?
3. З чого складається первісна вартість придбаних запасів?
4. З чого складається первісна вартість вироблених запасів на підприємстві?
5. Які є методи визначення оцінки собівартості запасів?
6. Як оцінюються запаси при їх вибутті?
7. Як оцінюються запаси на дату балансу?
8. Розкрийте порядок розрахунку чистої вартості реалізації запасів.
9. Як відображається в бухгалтерському обліку списання запасів до їх чистої вартості реалізації?
10. Яку інформацію про запаси слід розкривати у фінансовій звітності?

## **Тема 10. ОБЛІК БІОЛОГІЧНИХ АКТИВІВ**

10.1. Сутність та результати сільськогосподарської діяльності, класифікація біологічних активів.

10.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції.

10.3. Дооцінка біологічних активів.

10.4. Розкриття інформації про біологічні активи у фінансовій звітності.

10.5. Облік державних грантів, пов'язаних із біологічними активами.

### **10.1. Сутність та результати сільськогосподарської діяльності, класифікація біологічних активів**

Сільське господарство є однією з найважливіших галузей національної економіки. Водночас сільськогосподарська діяльність доволі ризикова, її ефективність значною мірою залежить від низки зовнішніх щодо підприємства чинників: кліматичні умови, сезонність виробництва, період обороту коштів, продукція, яка не підлягає тривалому зберіганню, та ін. Сільськогосподарські підприємства можуть утримувати тварин на власних фермах (продуктивне стадо та молодняк), птицю, звірів тощо. Це накладає відбиток на порядок ведення бухгалтерського обліку цих активів.

Особливості обліку сільськогосподарської діяльності, подання та розкриття інформації про неї у фінансовій звітності визначає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство» (МСБО 41).

МСБО 41 слід застосовувати для обліку таких статей (якщо вони пов'язані з сільськогосподарською діяльністю):

- біологічних активів;
  - сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю;
  - державних грантів, що підпадають під дію МСБО 41.
- Цей Стандарт не застосовується до:

- а) землі, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності;
- б) плодоносних рослин, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю;
- в) державних грантів, які пов'язані з плодоносними рослинами;
- г) нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю.

МСБО 41 визначає **сільськогосподарську діяльність** як 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 діяльність охоплює різноманітні види діяльності, наприклад: тваринництво, лісництво, вирощування однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, риборозведення). Для цього розмаїття видів діяльності характерні такі спільні риси:

- а) *здатність змінюватися*. Живі тварини та рослини здатні до біологічної трансформації;

- б) *управління змінами*. Управління спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або принаймні стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався (наприклад, підтримання рівня вмісту поживних речовин, вологості, температури, родючості та освітлення). Таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Наприклад, збирання врожаю з джерел, управління якими не здійснюється (наприклад, морська риболовля та вирубка лісу), не є сільськогосподарською діяльністю;

- в) *оцінка змін*. Вимірювання та контроль за зміною якості (наприклад, генетичних властивостей, щільності, стиглості, жирового шару, вмісту протеїну та міцності волокна) або кількості (наприклад, потомства, ваги, кубічних метрів, довжини або діаметра волокна та кількості бруньок), викликаних біологічним перетворенням чи врожаєм, є повсякденною функцією управління.

Здатність змінюватися є властивістю біологічних активів.

**Біологічний актив** – це жива тварина або рослина. Живі тварини та рослини здатні до біологічної трансформації.

**Біологічна трансформація** – це процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів. Біологічна трансформація веде до результатів таких типів:

а) актив змінюється завдяки:

– росту (збільшення кількості або поліпшення якості тварини або рослини);

– дегенерації (зменшення кількості або погіршення якості тварини або рослини);

– відтворенню (створення нових живих тварин або рослин),

б) виробництво сільськогосподарської продукції, такої як латекс, чайне листя, вовна та молоко.

**Сільськогосподарська продукція** – це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання. *Урожай* – це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

МСБО 41 не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання врожаю.

У табл. 10.1 наведено приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки після збирання врожаю.

Таблиця 10.1

Приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки після збирання врожаю

Біологічні активи	Сільськогосподарська продукція	Продукти, які є результатом переробки після збирання врожаю
Вівці	Вовна	Прядиво, килими, одяг
Дерева у лісо-посадці	Зрубаний ліс	Лісоматеріали, меблі, паркет



Рослини	Бавовна	Нитки, одяг, килими
	Зібраний цукровий буряк	Цукор, кондитерські вироби
Молочна худоба	Молоко	Сир, масло, і м'ясо-продукти
Свині	Туші	Ковбаса, шинка, сало
Кущі	Листя	Чай, розфасований тютюн
Виноградники	Виноград	Вино, сік, соковмісні напої
Посіви зернових	Зерно	Макаронні вироби, хліб, печиво
Бджоли	Мед, віск	Кондитерські вироби, медпрепарати
Фруктові дерева	Зібрані фрукти	Фрукти після переробки, компоти

Задля коректного відображення у фінансовій звітності кожне підприємство повинно групувати свої біологічні активи. *Група біологічних активів* – це сукупність подібних живих тварин або рослин. Доцільно інформацію подавати в розрізі кожної групи біологічних активів, розподіляючи на підгрупи: споживні та плодоносні; зрілі та незрілі.

*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 в рибгоспах; 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.

Біологічні активи також можна класифікувати як зрілі біологічні активи або як незрілі біологічні активи. *Зрілі біологічні активи* – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних біологічних активів), або ті, що можуть забезпечити отримання (збір) врожаю на регулярній основі (для плодоносних біологічних активів). *Незрілі біологічні активи* – біологічні активи, що не здатні давати сільськогосподарську продукцію чи/або додаткові біологічні активи. Незрілі біологічні активи включають багаторічні насадження (сади, виноградники), які не досягли пори плодоносності; ремонтний молодняк – для поповнення основного стада, тварини на вирощуванні і відгодівлі.

Плодоносні дерева та кущі, які досягли стадії зрілості, до біологічних активів вже не належать, а обліковуються як основні засоби відповідно до МСБО 16.

## **10.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції**

Суб'єктові господарювання слід визнавати біологічний актив або сільськогосподарський продукт тоді і лише тоді, коли:

а) суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій;

б) існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом;

в) справедливу вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити.

У сільськогосподарській діяльності свідченням контролю може бути, наприклад, юридично оформлене право власності на худобу та наявність тавра або інших міток худоби під час її придбання, народження або відлучення. Майбутні вигоди, як

правило, оцінюються шляхом вимірювання суттєвих фізичних ознак.

Біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку, коли справедливу вартість не можна виміряти достовірно.

Справедлива вартість активу визначається, виходячи з його теперішнього місця перебування та стану. Таким чином справедлива вартість, наприклад, худоби на фермі є ціною цієї худоби на відповідному ринку мінус транспортні та інші витрати на доставку худоби на ринок.

Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів суб'єкта господарювання, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю. Отримана в результаті такого вимірювання оцінка вважається собівартістю на дату, коли починає застосовуватися МСБО 2 «Запаси» або інший належний Стандарт.

Визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути спрощене завдяки об'єднанню біологічних активів або сільськогосподарської продукції в групи відповідно до їхніх суттєвих ознак, наприклад, за віком або за якістю. Суб'єкт господарювання відбирає ознаки, які відповідають ознакам, що використовуються на ринку як основа для ціноутворення.

Суб'єкти господарювання часто укладають контракти на продаж своїх біологічних активів або сільськогосподарської продукції на майбутню дату. При визначенні справедливої вартості контрактні ціни не обов'язково доречні, оскільки справедлива вартість є відображенням поточного стану того ринку, на якому зацікавлені покупець і продавець бажають здійснити операцію. Отже, справедлива вартість біологічного активу або сільськогосподарської продукції не коригується через існування контракту. В деяких випадках контракт на продаж біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути обтяжливим контрактом, як визначено в МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». До обтяжливих контрактів застосовується МСБО 37.

Якщо для біологічного активу або сільськогосподарської продукції у її теперішньому стані та місцезнаходженні існує активний ринок, то ціни котирування на такому ринку є прийнятною основою для визначення справедливої вартості такого активу.

*Активний ринок* – це ринок, на якому існують всі нижченаведені умови: об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; та інформація про ціни загальнодоступна.

Якщо суб'єкт господарювання має доступ до різних активних ринків, то він використовує ціну найбільш доречного ринку. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має доступ до двох активних ринків, то він користується цінами того ринку, яким він сподівається скористатися.

Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації:

а) найостанніша ринкова ціна операції, за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та датою завершення звітного періоду не відбулося значних змін економічних умов;

б) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць в активах;

в) відповідні галузеві показники, такі як вартість садових насаджень в розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар, та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса.

У деяких випадках перелічені джерела інформації можуть призвести до різних висновків щодо справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції. Суб'єкт господарювання розглядає причини таких розбіжностей, щоб визначити найбільш достовірну оцінку справедливої вартості в межах відносно вузького діапазону обґрунтованих оцінок.

За деяких обставин може не існувати визначеної ринком ціни або вартості біологічного активу в його теперішньому стані. За таких умов, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання використовує теперішню вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою.

Метою розрахунку теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків є визначення справедливої вартості біологічного активу в його теперішньому місці перебування та стані. Суб'єкт господарювання враховує це при визначенні прийнятної ставки дисконту, що використовуватиметься, а також при оцінці очікуваних чистих грошових потоків. При визначенні теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків суб'єкт господарювання включає чисті грошові потоки, які, за очікуваннями учасників ринку, такий актив може генерувати на найбільш відповідному для нього ринку.

Суб'єкт господарювання не включає в розрахунки жодних грошових потоків, пов'язаних з фінансуванням активів, оподаткуванням або відновленням біологічних активів після збирання врожаю (наприклад, витрати на посадку дерев у лісовому господарстві після їх вирубки).

Погоджуючи ціну при здійсненні операції, незалежні, обізнані, зацікавлені покупці та продавці враховують можливість коливань грошових потоків. Це означає, що справедлива вартість відображає можливість таких коливань. Відповідно, суб'єкт господарювання враховує очікування щодо можливих коливань у грошових потоках або в очікуваних грошових потоках, або в ставці дисконту, або в певному поєднанні цих двох показників. При визначенні ставки дисконту суб'єкт господарювання користується припущеннями, які відповідають тим, що використовуються при оцінці очікуваних грошових потоків (щоб уникнути наслідків подвійного врахування або ігнорування деяких припущень).

Собівартість інколи може бути наближенням справедливої вартості, зокрема коли:

а) з часу понесення первинних витрат відбулася незначна біологічна трансформація (наприклад, саджанці фруктових дерев, висаджені безпосередньо перед завершенням звітного періоду);

б) не очікується, що біологічна трансформація суттєво вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі 30-річного циклу вирощування соснового лісу).

Біологічні активи часто фізично невіддільні від землі (наприклад, дерева в лісогосподарстві). Для біологічних активів,

невіддільних від землі, може не існувати окремого ринку, але може існувати активний ринок для комбінованих активів, тобто для комплексу: біологічні активи, необроблена земля та заходи з культивування землі. Для визначення справедливої вартості біологічних активів суб'єкт господарювання може скористатися інформацією, яка стосується комбінованих активів. Наприклад, для отримання справедливої вартості біологічних активів можна зі справедливої вартості комбінованих активів вирахувати справедливу вартість необробленої землі та заходів з культивування землі.

За припущенням, справедливу вартість біологічного активу можна достовірно оцінити. Однак, якщо достойно оцінити біологічний актив неможливо (наприклад, щойно засіяне поле пшениці), тоді його слід оцінити за собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності. Щойно справедливу вартість такого біологічного активу можна визначити, підприємству слід оцінити його за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Саме в цьому полягає ключова відмінність міжнародних стандартів від національних, оскільки НП(С)БО 30 «Біологічні активи» дозволяє обліковувати біологічні активи за собівартістю.

Слід зазначити, що у складі біологічних активів рослинництва визнають лише ті поля, де на звітну дату вже відбулася біотрансформація (тобто насіння було внесене в ґрунт). Відповідно підприємства, у яких фінансовий рік співпадає з календарним, частину дооцінки озимих культур, наприклад, урожаю 2020-2021 рр. мають визнавати в доходах 2020 календарного року та не враховувати в доходах 2021 року.

Також у випадку, коли щойно непоточний біологічний актив відповідає критеріям класифікації як утримуваний для продажу (або щойно його включено до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу), то припускається, що справедливу вартість можна достовірно оцінити.

В МСБО 41 спеціальних правил оцінки безоплатно отриманих та одержаних біологічних активів як внесок до статутного капіталу підприємства не встановлено.

### 10.3. Дооцінка біологічних активів

За первісного визнання біологічного активу зазвичай виникає прибуток. Надалі теж виникає прибуток або збиток (якщо діяльність малоприбуткова, в результаті чого балансова вартість перевищує справедливу). Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного активу за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на продаж, слід включати в прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

При первісному визнанні біологічного активу може виникнути збиток, оскільки витрати на продаж вираховуються при визначенні справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на продаж біологічного активу. При первісному визнанні біологічного активу може виникнути прибуток, наприклад, при народженні теляти.

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні сільськогосподарської продукції за її справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж, слід включати в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

Прибуток або збиток можуть виникнути при первісному визнанні сільськогосподарської продукції внаслідок збирання врожаю.

З огляду на те, що біотрансформація розтягнута у часі на 3-10 місяців, постає питання: як визнавати дохід із дооцінки біологічних активів? МСБО 41 щодо цього чіткої інструкції не містить. Тому підприємство має передбачити в обліковій політиці один із наступних підходів, що застосовують для визнання доходу від первісної та подальшої оцінки доходів за біологічними активами рослинництва:

- пропорційно до зазнаних витрат;
- лінійним методом упродовж технологічного циклу;
- методом дисконтування очікуваних доходів.

Розглянемо визнання та оцінку біологічних активів на прикладі посівів сільськогосподарських культур за кожним із трьох наведених методів.

**Приклад 1:** ТОВ «Мрія» має такі посіви сільськогосподарських культур станом на кінець звітного року, що закінчився 30.06.2020 р.:

– озима пшениця – 1400 га; очікувана врожайність у заліковій вазі – 50 ц/га; витрати на вирощування – 13,5 тис. грн/га, з них фактичні на звітну дату – 9,6, планові до збирання врожаю – 3,9; очікувані ціни за 1 т – 4,2 тис. грн; середня дата посіву (Д-0) – 15.10.2019 р.; середня дата збирання (Д-2) – 15.07.2020 р.;

– ярий ячмінь – 780 га; очікувана врожайність у заліковій вазі – 36 ц/га; витрати на вирощування – 9,7 тис. грн/га, з них фактичні на звітну дату – 6,6, планові до збирання врожаю – 3,1; очікувані ціни за 1 т – 3,5 тис. грн; середня дата посіву – 15.03.2020 р.; середня дата збирання – 15.07.2020 р.;

– соняшник – 1260 га; очікувана врожайність у заліковій вазі – 22 ц/га; витрати на вирощування – 11,5 тис. грн/га, з них фактичні на звітну дату – 5,7, планові до збирання врожаю – 5,8; очікувані ціни за 1 т – 9 тис. грн; середня дата посіву – 31.03.2020 р.; середня дата збирання – 30.09.2020 р.;

– соя – 620 га; очікувана врожайність у заліковій вазі – 18 ц/га; витрати на вирощування – 10,7 тис. грн/га, з них фактичні на звітну дату – 4,8, планові до збирання врожаю – 5,9; очікувані ціни за 1 т – 8 тис. грн; середня дата посіву – 15.04.2020 р.; середня дата збирання – 15.09.2020 р.;

– кукурудза – 1900 га ; очікувана врожайність у заліковій вазі – 60 ц/га; витрати на вирощування – 17 тис. грн/га, з них фактичні на звітну дату – 9,4, планові до збирання врожаю – 7,6; очікувані ціни за 1 т – 4,1 тис. грн; середня дата посіву – 30.04.2020 р.; середня дата збирання – 31.10.2020 р.

Оскільки ці сільськогосподарські культури не мають активного ринку, для оцінки їхньої вартості використовуємо певну оціночну інформацію, що включає:

- прогнози по урожайності;
- цінові прогнози на дату збирання врожаю;
- план майбутніх витрат підприємства до збирання врожаю включно;
- фактичні дані про площі посівів та витрати на звітну дату;



– визначення ставки дисконтування на підставі вартості фінансових ресурсів для підприємства;  
 – орієнтовну дату збору основної маси врожаю за кожною культурою.

Оскільки в наведеному прикладі до збирання врожаю залишаються лічені тижні, впливом дисконтування для оцінки біологічних активів дозволено знехтувати. Витрати на передпродажну підготовку для кожного виду продукції приймемо за 100 грн/т.

Обчислимо вартість кожного з видів посівів сільськогосподарських культур за пропорційним методом (табл. 10.2).

Таблиця 10.2

Розрахунок вартості сільськогосподарських культур пропорційно до зазначених витрат

Назва культури	Витрати на вирощування, тис. грн			Очікувана виручка	Очікувана націнка	% визнання	Визна на у балансі дооцінка	Балансова вартість
	фактичні	планові до завершення	разом					
Озима пшениця	13440	5460	18900	28700	9800	71,1	6969	20409
Ярий ячмінь	5148	2418	7566	9547	1981	68	1348	6496
Соняшник	7182	73080	14490	24671	10181	49,6	5046	12228
Соя	2976	3658	6634	8816	2182	44,9	979	3955
Кукурудза	17860	14440	32300	45600	13300	55,3	7354	25214
Разом	46606	33284	79890	117334	37444	x	21696	68302

Відсоток визнання розраховується так: фактичні витрати на вирощування поділити на разом витрат.

Дохід від дооцінки біологічних активів за звітний період визначають наростаючим підсумком із початку звітного періоду. Оскільки в цьому прикладі господарський рік закінчується 30.06.2020 р., визнані в другому півріччі 2019 р. доходи від переоцінки озимої пшениці повністю потрапляють до фінансових результатів звітного періоду. Якби господарський рік збігався з

календарним, тоді до результату звітного періоду потрапляли б лише доходи від дооцінки, визнаної з початку 2020 р.

Оцінку біологічних активів за методом – пропорційно до часу в рамках технологічного циклу, представлено в табл. 10.3.

Таблиця 10.3

Розрахунок вартості сільськогосподарських культур пропорційно до часу в рамках технологічного циклу

Назва культури	Витрати на вирощування, тис. грн			Очікувана виручка	Очікувана націнка	% визнання	Визна на у балансі дооцінка	Балансова вартість
	фактичні	планові до завершення	разом					
Озима пшениця	13440	5460	18900	28700	9800	94	9212	22652
Ярий ячмінь	5148	2418	7566	9547	1981	88	1743	6891
Соняшник	7182	73080	14490	24671	10181	50	5090	12272
Соя	2976	3658	6634	8816	2182	50	1091	4067
Кукурудза	17860	14440	32300	45600	13300	33	4389	22249
Разом	46606	33284	79890	117334	37444	х	21525	68131

Відсоток визнання розраховується так:  $(Д-1-Д-0)/Тц$ , де Д-1 – дата звітності, Тц – тривалість циклу (Д-2-Д-0).

Оцінку за методом дисконтування, якщо річна ставка дисконту становить 24%, розглянемо в табл. 10.4.

Таблиця 10.4

Розрахунок вартості сільськогосподарських культур за методом дисконтування

Назва культури	Витрати на вирощування, тис. грн			Очікувана виручка	Коеф-т дисконт-ня, %	Продисkontoва на виручка	Визна на у балансі дооцінка	Балансова вартість
	фактичні	планові до завершення	разом					
Озима пшениця	13440	5460	18900	28700	99	28420	9520	22960
Ярий ячмінь	5148	2418	7566	9547	99	9454	1888	7036
Соняшник	7182	73080	14490	24671	94	23264	8774	15956

Соя	2976	3658	6634	8816	95	8392	1758	4734
Куку рудза	17860	14440	32300	45600	93	42188	9888	27748
Разом	46606	33284	79890	117334	х	111718	31828	78434

Коефіцієнт дисконтування розраховується так:  $1 \times (1 + \text{Кд})$ .  
Кд визначається з урахуванням вимог п. 64 МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». Продисконтована виручка розраховується множенням очікуваної виручки на коефіцієнт дисконтування.

Як свідчать розрахунки, різні методи дають різні результати щодо культур та загалом. Останній метод (дисконтування) передбачає майже повне визнання дооцінки при першому визнанні й може призвести до негативних дооцінок у наступні періоди до збору урожаю включно, якщо окремі чинники (урожайність, ціна реалізації, витрати на енергоносії) покажуть несприятливу динаміку.

**Приклад 2:** ТОВ «Мрія» утримує велику рогату худобу. Для ВРХ активний ринок є, але підприємство планує використовувати основне та ремонтне стадо для молочного товаровиробництва.

На балансі підприємства – худоба певних статевікових груп (табл. 10.5).

Таблиця 10.5

Облікові дані щодо статевікових груп худоби в ТОВ «Мрія»

Назва	Облікові дані		
	Поголів'я, гол.	Вага, т	Історична собівартість, тис. грн
Телиці до 1 року	1000	70	2310
Телиці старші 1 року	900	180	5760
Нетелі	800	240	7440
Разом ремонтний молодняк	2700	490	15510
Корови до 1 року	700	280	8400
Корови 1-2 років	600	246	7134

Корови 2-3 років	500	210	5880
Корови 3-4 років	400	172	4644
Корови 4-5 років	300	126	3276
Корови 5-6 років	200	82	2050
Корови понад 6 років	300	120	2880
Разом основне стадо	3000	1236	34264
Молодняк ВРХ (бички)	3000	630	13230
ВРХ на відгодівлі	100	47	1128
Разом ВРХ на вирощуванні та відгодівлі	3100	677	14358
Разом	8800	2403	64132

Додаткові дані:

- молочна продуктивність – 5000 кг/рік;
- собівартість молока – 7 грн/кг;
- ціна молока без ПДВ – 8 грн/кг;
- ціна ВРХ живою вагою без ПДВ – 25 грн/кг;
- прогнозований рівень інфляції за рік – 8%;
- ставка дисконтування – 16%;
- вибраковка худоби за рік – 20%.

Вважатимемо, що корови утримуються підприємством максимум 10 років (з яких 7 років – даватимуть молоко), і всі відносні показники (вибраковка, інфляція, дисконтування) змінюються рівномірно впродовж року. Тому для оцінки молочної складової справедливої вартості основного та ремонтного стада підготуємо допоміжну таблицю (табл. 10.6).

Таблиця 10.6

Дані для оцінки молочної складової справедливої вартості основного та ремонтного стада

Роки	1	2	3	4	5	6
Розрахункові коефіцієнти						
Показник поголов'я руху	0,909	0,758	0,631	0,526	0,438	0,365

Показник впливу інфляції та дисконтування	0,963	0,897	0,835	0,777	0,724	0,674
Розрахунок приведених грошових потоків від реалізації молока, тис. грн						
Ремонтний молодняк						
Телиці до 1 року	-	-	-	2044	1586	1231
Телиці старші 1 року	-	-	2371	1840	1427	1108
Нетелі	-	2717	2108	1635	1269	984
Молочне стадо						
Корови до 1 року	3064	2377	1844	1431	1110	861
Корови 1-2 років	2626	2038	1581	1227	952	738
Корови 2-3 років	2189	1698	1317	1022	793	-
Корови 3-4 років	1751	1358	1054	818	-	-
Корови 4-5 років	1313	1019	790	-	-	-
Корови 5-6 років	875	679	-	-	-	-
Корови понад 6 років	1313	-	-	-	-	-

Закінчення табл. 10.6

Дані для оцінки молочної складової справедливої вартості основного та ремонтного стада

Роки	7	8	9	10	Разом
Розрахункові коефіцієнти					
Показник руху поголів'я	0,304	0,254	0,211	0,176	x
Показник впливу інфляції та дисконтування	0,627	0,584	0,544	0,506	x
Розрахунок приведених грошових потоків від реалізації молока, тис. грн					
Ремонтний молодняк					
Телиці до 1 року	955	741	575	446	7577
Телиці старші 1 року	859	667	517	-	8789
Нетелі	764	593	-	-	10070
Молочне стадо					
Корови до 1 року	668	-	-	-	11357
Корови 1-2 років	-	-	-	-	9161
Корови 2-3 років	-	-	-	-	7019
Корови 3-4 років	-	-	-	-	4981
Корови 4-5 років	-	-	-	-	3122
Корови 5-6 років	-	-	-	-	1555
Корови понад 6 років	-	-	-	-	1313

Для визначення справедливої вартості враховуємо такі моменти:

1) наведені грошові потоки від майбутньої реалізації молока на кожен рік по кожній групі розраховуємо за такою формулою:

$$\text{ПП}_{\text{мол}} = \text{Пог} \times \text{МП} \times (\text{Ц}_{\text{мол}} - \text{СВ}_{\text{мол}}) \times \text{K}_1 \times \text{K}_2,$$

де:

Пог – поголів'я відповідної групи ВРХ на звітну дату;

МП – молочна продуктивність 1 корови за рік;

$\text{Ц}_{\text{мол}}$  – закупівельна ціна на молоко, (без ПДВ);

$\text{СВ}_{\text{мол}}$  – собівартість виробленого молока;

$\text{K}_1$  – показник руху поголів'я, що враховує вибраковку;

$\text{K}_2$  – агрегований показник, що враховує вплив інфляції та дисконтування майбутніх грошових потоків;

2) майбутні грошові потоки від реалізації худоби живою вагою можна не дисконтувати, адже це постійний процес у міру вибраковки. Доросла худоба тримає відносно стабільну вагу, не втрачаючи цінність, хоча й потребує на свій розвиток певних витрат.

Отже, наведені грошові потоки від майбутньої реалізації худоби розраховують так:

$$\text{ПП}_{\text{жв}} = \text{В} \times \text{Ц}_{\text{жв}},$$

де: В – вага відповідної групи ВРХ на звітну дату;

$\text{Ц}_{\text{жв}}$  – закупівельна ціна ВРХ живою вагою (без ПДВ).

Після розрахунків маємо наступну інформацію про справедливу вартість біологічних активів тваринництва (табл. 10.7).

Таблиця 10.7

Справедлива вартість біологічних активів тваринництва

Назва	Справедлива вартість, тис. грн			Визнана у балансі дооцінка
	за молоком	за м'ясом	разом	
Телиці до 1 року	7577	1750	9327	7017
Телиці старші 1 року	8789	4500	13289	7529
Нетелі	10070	6000	16070	8630

Разом ремонтний молодняк	26436	12250	38686	23176
Корови до 1 року	11357	7000	18357	9957
Корови 1-2 років	9161	6150	15311	8177
Корови 2-3 років	7019	5250	12269	6389
Корови 3-4 років	4981	4300	9281	4637
Корови 4-5 років	3122	3150	6272	2996
Корови 5-6 років	1555	2050	3605	1555
Корови понад 6 років	1313	3000	4313	1433
Разом основне стадо	38508	30900	69408	35144
Молодняк ВРХ (бички)	-	15750	15750	2520
ВРХ на відгодівлі	-	1175	1175	47
Разом ВРХ на вирощуванні та відгодівлі	-	16925	16925	2567
Разом	64944	60075	125019	60887

У звіті про прибутки та збитки визнають балансову суму дооцінки на дату звітності, зменшену на ту її частину, яка вже врахована в прибутках-збитках попереднього періоду (тобто визнаної в балансі на початок поточного звітного періоду). Різниця може бути як додатна (дохід), коли визнана в балансі сума дооцінки по групі біологічних активів зростає, так і від'ємна (втрати) – коли зменшується.

Дооцінка біологічних активів відображається по дебету рахунка 21 «Поточні біологічні активи» і кредиту субрахунка 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю», а уцінка – по дебету субрахунка 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни

вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» і по кредиту рахунка 21 «Поточні біологічні активи».

#### **10.4. Розкриття інформації про біологічні активи у фінансовій звітності**

Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статтю, що подає суми біологічних активів. Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для відповідних операцій суб'єкта господарювання.

Суб'єктові господарювання необхідно розкривати сукупний прибуток чи збиток, що виникає протягом поточного періоду при первісному визнанні біологічних активів чи сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж біологічних активів.

Суб'єктові господарювання слід надавати опис кожної групи біологічних активів. Заохочується надання суб'єктом господарювання кількісного визначення кожної групи біологічних активів, розділяючи споживні та плодоносні біологічні активи або зрілі та незрілі біологічні активи (якщо доречно). Наприклад, суб'єкт господарювання може розкривати інформацію про балансову вартість споживних та плодоносних біологічних активів за групами. Потім він може розподілити ці балансові вартості між зрілими та незрілими активами. Такий розподіл дає інформацію, яка може бути корисною при оцінці строків майбутніх грошових потоків. Суб'єкт господарювання розкриває основу здійснення такого розподілу.

Суб'єкт господарювання повинен описати (якщо це не розкрито в оприлюдненій фінансовій звітності):

- а) характер своєї діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів;
- б) нефінансові показники або розрахункові показники в натуральному вираженні щодо:



- кожної з груп біологічних активів суб'єкта господарювання на кінець періоду;
- обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом періоду.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю та кожної групи біологічних активів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати справедливу вартість мінус витрати на продаж сільськогосподарської продукції (зібраної як урожай протягом періоду), визначену на час збирання врожаю.

Суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про:

- наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язання;
- суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів;
- стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю.

Суб'єкт господарювання повинен подавати узгодження змін балансової вартості біологічних активів за поточний період (від його початку до кінця). Узгодження повинне включати:

- а) прибуток або збиток, що виникає внаслідок змін справедливої вартості мінус витрати на продаж;
- б) збільшення внаслідок придбання;
- в) зменшення, пов'язане з продажем та біологічними активами, класифікованими як утримувані для продажу (або включеними до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5;
- г) зменшення внаслідок збирання врожаю;
- г) збільшення внаслідок об'єднання бізнесу;
- д) чисту курсову різницю, що виникає після переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та при переведенні закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;

е) інші зміни.

Справедлива вартість біологічного активу мінус витрати на продаж може змінюватися внаслідок фізичних змін, а також унаслідок змін цін на ринку. Окреме розкриття фізичних та цінових змін корисне при оцінці результатів діяльності за поточний період та майбутніх перспектив, особливо, коли цикл виробництва перевищує один рік. У таких випадках суб'єктові господарювання рекомендується розкривати інформацію про величину зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж (за групами або іншим чином), включену до чистого прибутку або збитку внаслідок фізичних та цінових змін. Така інформація загалом менш корисна в тому випадку, коли цикл виробництва менший від одного року (наприклад, при вирощуванні курчат або при вирощуванні зернових культур).

Біологічна трансформація веде до фізичних змін різних типів – росту, дегенерації, продукування та відтворення, – кожна з яких можна спостерігати та оцінювати. Усі ці фізичні зміни прямо пов'язані з майбутніми економічними вигодами. Зміна справедливої вартості біологічного активу внаслідок збирання врожаю є також фізичною зміною.

Сільськогосподарська діяльність часто є об'єктом кліматичних ризиків, епідемій та інших природних ризиків. Якщо відбудеться подія, яка веде до суттєвої статті доходу або витрат, характер та сума цієї статті розкривається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Прикладами може бути спалах вірусної хвороби, повінь, сильні посухи або морози та нашествия комах.

Якщо суб'єкт господарювання оцінює біологічні активи за їх собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності на кінець періоду, то для таких біологічних активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

- а) опис біологічних активів;
- б) пояснення, чому неможливо достовірно оцінити справедливую вартість;
- в) якщо можливо, діапазон попередніх оцінок, у межах якого найімовірніше перебуває справедлива вартість;
- г) застосований метод амортизації;

г) застосовані строки корисної експлуатації чи норми амортизації;

д) валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.

Якщо протягом поточного періоду суб'єкт господарювання оцінює біологічні активи за їх собівартістю за вирахуванням усієї накопиченої амортизації та всіх накопичених збитків від зменшення корисності, то суб'єкт господарювання повинен розкривати будь-який прибуток або збиток, визнаний після вибуття таких біологічних активів, а узгодження повинне окремо розкривати суми, пов'язані з такими біологічними активами. Крім того, узгодження має містити такі суми, включені до прибутку або збитку, пов'язані із зазначеними біологічними активами:

- збитки від зменшення корисності;
- сторнування збитків від зменшення корисності;
- амортизацію.

Якщо справедливу вартість біологічних активів, що їх раніше оцінювали за собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності, стало можливим оцінити достовірно протягом поточного періоду, то для таких біологічних активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

- а) опис біологічних активів;
- б) пояснення, чому стало можливим достовірно оцінити справедливу вартість;
- в) вплив змін.

За умови, якщо підприємство отримує державні гранти, пов'язані зі сільськогосподарською діяльністю, то необхідно розкривати також інформацію про характер, розмір таких грантів, а також невиконані умови чи інші важливі непередбачені обставини, пов'язані з ними.

## 10.5. Облік державних грантів, пов'язаних із біологічними активами

Сільське господарство знаходиться в нерівних умовах відносно інших галузей економіки, зокрема, через сезонність виробництва, тривалий період обороту капіталу та дефіцит власних фінансових ресурсів. Саме тому суб'єкти аграрного бізнесу потребують вагомої державної підтримки для підвищення конкурентоспроможності своєї продукції і зміцнення фінансових позицій.

Державна допомога має багато форм, що відрізняються як за характером наданої допомоги, так і за умовами, які, як правило, визначаються для її надання. Метою такої допомоги може бути заохочення суб'єкта господарювання до здійснення заходів, яких він не вживав би, якби не отримав допомогу.

Облік державної підтримки для сільськогосподарських підприємств регламентує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» (МСБО 20) та МСБО 41 «Сільське господарство».

Згідно з МСБО 20 **державні гранти** – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, пов'язаних з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання. Допомога може бути у формі позики, що надається на пільгових умовах, або у формі безповоротної фінансової допомоги.

Коли держава надає підприємству поворотну безвідсоткову позику або позику з відсотковою ставкою, значно нижчою від ринкової, підприємство отримує вигоду на суму заощаджених відсотків. Підприємство мусить урахувати умови та зобов'язання, які були або мають бути виконані при визначенні витрат, які, як передбачається, має компенсувати вигода від позики. Відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

підприємство отримує одночасно фінансове зобов'язання за дисконтованою вартістю та власне вигоду-грант. Щойно державний грант було визнано, будь-які пов'язані з ним умовні зобов'язання або умовні активи розглядаються відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Державна позика може бути безповоротною, коли держава відмовляється від права на її погашення за певних попередньо визначених умов.

Відповідно до МСБО 20 існують державні гранти, пов'язані з активами, та державні гранти, пов'язані з доходами. *Гранти, пов'язані з активами*, – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати. *Гранти, пов'язані з доходом*, – це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Державні гранти (включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю) не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:

- а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання;
- б) гранти будуть одержані.

Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Існує два загальних підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, згідно з яким грант визнається у прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.

Аргументи на підтримку методу капіталу такі:

а) державні гранти – це засіб фінансування, і їх слід розглядати як такі у звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку або збитку для згортання статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком або збитком;

б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.

Аргументи на підтримку методу доходу такі:

а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку.

Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися. Визнання державних грантів у прибутку або збитку на основі надходжень не відповідає припущенню про облік за принципом нарахування і було б прийнятним, якби не існувало підстави для віднесення гранта на будь-які інші періоди, крім того, у якому він був отриманий.

У більшості випадків періоди, протягом яких суб'єкт господарювання визнає витрати або видатки, пов'язані з державним грантом, легко піддаються визначенню. Отже, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються у прибутку або збитку у тому самому періоді, коли були визнані відповідні витрати. Подібним же чином гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами.

Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді вони визнаватимуться у прибутку або збитку протягом тих періодів, у

яких були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Наприклад, умовою надання земельного гранту може бути спорудження будинку на цій ділянці і доречним може бути визнання гранта у прибутку або збитку протягом строку експлуатації будинку.

Через таку неоднозначність МСБО 20 дозволяє підприємствам у власній обліковій політиці самим визначати, як кваліфікувати гранти: дохід чи безпосереднє фінансування. Цілком логічним було б у неоднозначних ситуаціях за основу брати принцип власності: якщо держава має свою частку у статутному капіталі підприємства – застосовують метод капіталу, ні – тоді метод доходу.

Іноді гранти отримують як частину пакета фінансової або фіскальної допомоги, умови надання яких можуть бути різними. У таких випадках потрібно уважно визначати умови, які призводять до витрат та видатків, що визначають періоди, протягом яких грант буде отримано. Доречним може бути розподіл однієї частини гранту за однією основою, а другої частини – за другою.

Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у складі прибутку або збитку за той період, у якому він стає дебіторською заборгованістю.

Державний грант може стати дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання як компенсація за витрати або збитки, які були понесені в попередньому обліковому періоді. Такий грант визнається у складі прибутку або збитку того періоду, коли він став дебіторською заборгованістю, при цьому потрібно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранту є чітко зрозумілим.

За певних обставин державний грант можуть надавати з метою негайної фінансової підтримки підприємству, а не як стимулювання конкретних видатків. Такі гранти можуть обмежуватися певним суб'єктом господарювання і бути недоступними для класу одержувачів у цілому. Ці обставини можуть забезпечувати визнання гранту у складі прибутку або збитку в тому періоді, у якому суб'єкт господарювання

відповідає критеріям його отримання. Водночас потрібно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранту є чітко зрозумілим.

**Приклад 3:** У грудні 2020 року уряд прийняв рішення, відповідно до якого ТОВ «Вікторія» отримає від держави відшкодування отриманих у результаті терористичного акту збитків у сумі 5 млн. грн. Кошти надійшли на рахунок підприємства в лютому 2021 року.

Маючи вагомі підстави вважати, що компенсація на підприємство надійде, дебіторська заборгованість бюджету має бути визнана в обліку підприємства у грудні 2020 року (табл. 10.8).

Таблиця 10.8

Облік бюджетних коштів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано інформацію про прийняття урядового рішення про компенсацію збитків (грудень 2020 року)	377	48	5000
2	Визнано дохід від компенсації понесених збитків (грудень 2020 року)	48	719	5000
3	Отримано бюджетні кошти на поточний рахунок в банку (лютий 2021 року)	311	377	5000

Що ж стосується немонетарних державних грантів (землі або інші ресурси), то їх оцінюють та обліковують за справедливою вартістю. Оцінка за номінальною вартістю також допускається як альтернативний підхід.

Грантові умови, як правило, передбачають, що після закінчення строку дії гранту невикористанні кошти підлягають поверненню державі. Також поверненню можуть підлягати обладнання або інші матеріали, які були куплені за державний кошт.

У випадку, коли державні гранти виділяють на закупівлю необоротних активів, операції з їх отримання відображають у



фінансовій звітності одним із двох способів: шляхом зменшення вартості активу, під який отримано грант; шляхом відображення гранту у складі доходів майбутніх періодів з наступним поступовим списанням.

Є певні особливості наданих державних грантів у сільськогосподарському виробництві, які регулюються МСБО 41. Безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід визнавати у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати.

Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, умовний, зокрема коли державний грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом сільськогосподарської діяльності, тоді суб'єктові господарювання слід визнавати державний грант у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли умови надання державного гранту виконані.

Умови надання державного гранту можуть бути різними. Наприклад, за умовами гранту може вимагатися, щоб суб'єкт господарювання здійснював сільськогосподарську діяльність у певній місцевості протягом п'яти років і щоб суб'єкт господарювання повернув усі кошти гранту, якщо він здійснюватиме сільськогосподарську діяльність протягом періоду менше п'яти років. У такому випадку грант не визнається у прибутку або збитку, доки не минуло п'ять років. Утім, якщо умови надання гранту дозволяють залишати частину гранту відповідно до часу що вже минув, суб'єкт господарювання визнає таку частину у прибутку або збитку по мірі плину часу.

Якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності, то застосовують МСБО 20. МСБО 41 вимагає іншого облікового підходу, ніж МСБО 20, якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, або якщо за умовами державного гранту вимагається, щоб суб'єкт господарювання не займався певним видом сільськогосподарської діяльності. При цьому

МСБО 20 застосовується лише до державних грантів, пов'язаних з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності.

Згідно з МСБО 20 розкриттю у фінансовій звітності підлягає така інформація:

а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;

б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;

в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію, пов'язану з сільськогосподарською діяльністю, на яку поширюється МСБО 41:

а) характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансовій звітності;

б) невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти;

в) очікувані значні зменшення розміру державних грантів.

#### *Список використаних джерел по темі 10:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_027#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_027#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_041#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_041#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Сергій Rogozний, Олена Дядюн. Особливості обліку біоактивів за МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С. 9-19.

4. Сергій Rogozний, Валерій Льїн. Біологічні активи у звітності за МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 73. 07.08.2019. С. 29-31.

5. Державна допомога: фінзвітність за МСФЗ без помилок.  
URL: <https://www.golovbukh.ua/article/45-qqq-15-m4-22-04-2015-derjavn-dopomoga-fnzvtst-za-msfz-bez-pomilok> (дата звернення: 15.03.2021).

### ***Перелік питань для самоконтролю***

- 1. Що таке сільськогосподарська діяльність? Які риси вона має?*
- 2. Дайте визначення термінам «біологічні активи», «біологічна трансформація», «сільськогосподарська продукція».*
- 3. Як класифікуються в бухгалтерському обліку біологічні активи?*
- 4. Як здійснюється оцінка біологічних активів при їх первісному визнанні?*
- 5. Як оцінюється сільськогосподарська продукція при її первісному визнанні?*
- 6. Як визначити справедливу вартість біологічних активів та сільськогосподарської продукції, якщо активного ринку не існує?*
- 7. Які є підходи до визнання доходу від первісної та подальшої оцінки доходів за біологічними активами?*
- 8. Як в обліку відображаються дохід та витрати від первісного визнання та від зміни вартості біологічних активів, які обліковуються за справедливою вартістю?*
- 9. Яку інформацію про біологічні активи та сільськогосподарську діяльність слід розкривати у фінансовій звітності?*
- 10. Що таке державні гранти? Які умови їх визнання?*
- 11. Які існують загальні підходи до обліку державних грантів?*
- 12. Які особливості обліку державних грантів, пов'язаних із біологічними активами?*
- 13. Як можна вести облік грантів на закупівлю необоротних активів?*
- 14. Яку інформацію про державні гранти, у т.ч. пов'язані з біологічними активами, слід розкривати у фінансовій звітності?*

## **Тема 11. ОБЛІК ГРОШОВИХ КОШТІВ ТА ЇХ ЕКВІВАЛЕНТІВ**

11.1. Визначення, визнання та оцінка грошових коштів та їх еквівалентів.

11.2. Грошові потоки за видами діяльності.

11.3. Звітність про грошові потоки.

11.4. Грошові потоки в іноземній валюті.

11.5. Розкриття інформації про грошові кошти та їх еквіваленти у фінансовій звітності.

### **11.1. Визначення, визнання та оцінка грошових коштів та їх еквівалентів**

Можливість забезпечення безперервної діяльності підприємства значною мірою залежить від його фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності. У цьому аспекті надзвичайно важливими є абсолютно ліквідні активи суб'єктів господарювання – грошові кошти та їх еквіваленти.

Користувачі фінансової звітності суб'єкта господарювання зацікавлені в тому, як суб'єкт господарювання генерує і використовує грошові кошти та їх еквіваленти. Це не залежить від характеру діяльності суб'єкта господарювання і від того, чи можна розглядати грошові кошти як продукцію суб'єкта господарювання, наприклад, у випадку фінансової установи. Грошові кошти потрібні суб'єктам господарювання, як правило, з однакових причин, якою різною не була б їх основна діяльність, від якої одержують дохід. Підприємства потребують грошових коштів для здійснення операцій, погашення зобов'язань і забезпечення доходу інвесторам.

Здатність суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та правильно організувати грошовий обіг вимагає достовірного відображення грошових коштів та їх еквівалентів у його фінансовій звітності.

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання є корисною, оскільки вона надає користувачам фінансової звітності основу для оцінки спроможності підприємства

генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також його потреби щодо використання цих грошових потоків. Економічні рішення, що їх приймають користувачі, вимагають оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також їх часу та визначеності. З цією метою складається звіт про рух грошових коштів.

Визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів регламентує Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» (МСБО 7).

Гроші та їх еквіваленти за своїм характером є фінансовими активами, які регулюються вимогами МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Однак ключові визначення, що стосуються грошей та їх еквівалентів, містяться в МСБО 7.

Валюта (грошові кошти) є фінансовим активом, оскільки вона являє собою засіб обміну, а отже, є основою, на якій оцінюються та визнаються всі операції у фінансовій звітності. Депозит грошових коштів у банку або подібній фінансовій установі є фінансовим активом, оскільки він становить собою контрактне право вкладника отримувати грошові кошти від установи або виписувати чек чи подібний інструмент на залишок на користь кредитора для сплати фінансового зобов'язання.

Відповідно до МСБО 7 **грошові кошти** складаються з готівки в касі, коштів на рахунках у банках і 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. Еквіваленти грошових коштів призначені для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Для того, щоб інвестицію можна було визначити як еквівалент грошових коштів, вона повинна:

- вільно конвертуватися у відому суму грошових коштів;
- характеризуватися незначним ризиком зміни вартості;

– мати короткий строк погашення (інвестиція визначається, звичайно, як еквівалент грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад, протягом не більше трьох місяців з дати придбання).

Прикладами грошових коштів та їх еквівалентів можуть бути:

- гроші в касі;
- гроші в дорозі (інкасовані грошові кошти, ще не перераховані на розрахунковий рахунок банку);
- грошові кошти на поточних рахунках підприємства (у національній та іноземній валютах), доступні для користування;
- депозити до запитання та короткострокові депозити;
- векселі до пред'явлення або короткострокові векселі (до 3-х місяців);
- короткострокові облигації (до 3-х місяців).

Інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквівалентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу.

До того ж якщо інвестиція початково має тривалий період погашення, то вона не може прирівнюватися до грошових коштів та їх еквівалентів і тоді, коли період погашення стане дорівнювати три місяці.

Банківські позики, як правило, вважаються фінансовою діяльністю. Проте в деяких країнах банківські овердрафти, які підлягають погашенню за вимогою, є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання. За таких обставин банківські овердрафти включаються як компонент грошових коштів та їх еквівалентів. Характерною рисою таких банківських операцій є часті коливання залишків коштів на банківських рахунках – від перевищення надходжень до перевищення витрат. В інших випадках овердрафт підлягає відображенню у складі заборгованості за кредитами та позиками отриманими.

Взагалі *овердрафт* (overdraft) – форма короткострокового кредиту в межах встановленого банком ліміту, що дозволяє здійснювати розрахунки, коли у клієнта на поточному рахунку

недостатньо коштів. За умов овердрафту кредитування банком розрахункового рахунку клієнта здійснюється для оплати розрахункових документів при нестачі або відсутності на розрахунковому рахунку клієнта-позичальника коштів. Банк списує кошти з рахунку клієнта в повному обсязі, тобто автоматично надає клієнту кредит на суму, що перевищує залишок коштів. Овердрафт відрізняється від звичайного кредиту тим, що для погашення заборгованості спрямовуються всі кошти, що надходять на рахунок клієнта.

Отже, відкриття овердрафту надає клієнтові банку право оплачувати платіжні доручення понад ту суму, яка знаходиться на поточному рахунку, але в межах обумовленого ліміту. Загалом оплата за рахунок овердрафту – це не що інше, як короткостроковий кредит, тільки його суму не перераховує банк на поточний рахунок клієнта. Платежі клієнта за рахунок овердрафту списують із його поточного рахунка «у мінус».

Відповідно до вимог МСФЗ 9 суб'єкт господарювання під час первісного визнання оцінює фінансовий актив за його справедливою вартістю плюс (або мінус) витрати на операцію. Після первісного визнання фінансовий актив оцінюють за справедливою чи амортизованою вартістю.

Грошові кошти та їх еквіваленти, як правило, обліковують за амортизованою вартістю із використанням ефективної ставки відсотка. При цьому під *ефективною ставкою відсотка* МСФЗ 9 розуміє ставку, яка забезпечує точне дисконтування оцінюваних майбутніх грошових потоків або надходжень за очікуваний строк дії фінансового активу або фінансового зобов'язання до валової балансової вартості фінансового активу.

Грошові кошти, для яких існує обмеження щодо використання, виключають зі складу грошових коштів та їх еквівалентів. Наприклад, це залишки грошових коштів та їх еквівалентів, що утримуються дочірнім підприємством, яке здійснює свою діяльність в країні, де застосовується контроль за обміном валют або інші правові обмеження, коли залишки недоступні для спільного використання материнським підприємством або іншими дочірніми підприємствами.

## 11.2. Грошові потоки за видами діяльності

**Грошові потоки** – це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Вони враховуються в бухгалтерському обліку в розрізі видів діяльності. Виділяють операційну, інвестиційну та фінансову діяльність.

*Операційна діяльність* – це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

*Інвестиційна діяльність* – це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

*Фінансова діяльність* – діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання.

Грошові потоки не включають зміни статей, що становлять грошові кошти або їх еквіваленти, оскільки ці компоненти є частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання, а не частиною операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Управління грошовими коштами включає інвестування надлишку грошових коштів у еквіваленти грошових коштів.

Суб'єкт господарювання подає грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у вигляді, який найбільше відповідає його бізнесу. Класифікація за видами діяльності надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати вплив цих видів діяльності на фінансовий стан суб'єкта господарювання і суму його грошових коштів та їх еквівалентів. Таку інформацію можна також використовувати для оцінки взаємозв'язку наведених вище видів діяльності.

Одна операція може охоплювати грошові потоки, різні за класифікацією. Наприклад, коли погашення позики грошовими коштами складається з відсотків та основної суми боргу, відсотки можна класифікувати як операційну діяльність, а основну суму боргу – як фінансову.

Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником того, якою мірою операції суб'єкта господарювання генерують грошові кошти, достатні для



погашення позик, підтримки операційної потужності суб'єкта господарювання, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти минулих грошових потоків від операційної діяльності є корисною разом з іншою інформацією для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності.

Грошові потоки від операційної діяльності визначаються переважно основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід. Таким чином, вони є, як правило, результатом операцій та інших подій, які підпадають під визначення прибутку або збитку.

Прикладами грошових потоків від операційної діяльності підприємства є:

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

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

в) виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;

г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;

г) надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші виплати за полісами;

д) виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;

е) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

Деякі операції, наприклад продаж об'єкта основних засобів, можуть приносити прибуток або збиток, що є складовою визнаного прибутку або збитку. Грошові потоки, пов'язані з такими операціями є грошовими потоками від інвестиційної діяльності. Однак, виплати грошових коштів для виробництва або придбання активів, утримуваних для оренди іншим особам і в подальшому утримуваних для продажу, є грошовими потоками

від операційної діяльності. Надходження грошових коштів від орендної плати і подальший продаж таких активів також є грошовими потоками від операційної діяльності.

Суб'єкт господарювання може утримувати цінні папери та позики для проведення з ними біржових операцій або торгівлі ними; у такому випадку вони подібні до товарів, придбаних спеціально для перепродажу. Отже, грошові потоки, що є результатом придбання або продажу дилерських цінних паперів чи таких, що мають обіг на ринку, класифікуються як операційна діяльність. Так само, аванси грошовими коштами і позики, здійснені фінансовими установами, також, звичайно, класифікуються як операційна діяльність, оскільки вони пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід.

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності, є важливим, оскільки грошові потоки відображають, якою мірою здійснювалися видатки на ресурси, призначені для генерування майбутнього прибутку і майбутніх грошових потоків. Лише витрати, наслідком яких є визнаний актив у звіті про фінансовий стан, можуть бути класифіковані як інвестиційна діяльність.

Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності, є:

а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів. Ці виплати охоплюють також ті, що пов'язані з капіталізованими витратами на розробки та будівництво власними силами;

б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;

в) виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

г) надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

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

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

е) виплати 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;

е) надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність.

Коли контракт відображається в обліку як хеджування визначеної позиції, грошові потоки за контрактом класифікуються так само, як грошові потоки за позицією, що хеджується.

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від фінансової діяльності, є важливим, оскільки воно корисне для передбачення претензій щодо майбутніх грошових потоків з боку тих, хто надає капітал суб'єктові господарювання.

Прикладами грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності, є:

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

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій,

іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;

г) виплати грошових коштів для погашення позик;

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

Необхідно також враховувати негрошові операції. Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, виключаються зі звіту про рух грошових коштів. Такі операції розкриваються в інших фінансових звітах у такий спосіб, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність.

Багато видів інвестиційної та фінансової діяльності не впливає прямо на поточні грошові потоки, незважаючи на те, що вони справді впливають на структуру капіталу та активів суб'єкта господарювання. Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів, оскільки ці статті не відносяться до грошових потоків поточного періоду. Прикладами негрошових операцій є такі:

- придбання активів або шляхом прийняття прямо пов'язаних з ними зобов'язань, або шляхом фінансової оренди;
- придбання суб'єкта господарювання шляхом випуску акцій;
- перетворення боргу у власний капітал.

### **11.3. Звітність про грошові потоки**

Вимоги до подання інформації про рух грошових коштів встановлює МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Звіт про рух грошових коштів надає інформацію, яка дає користувачам змогу оцінювати зміни в чистих активах суб'єкта господарювання, його фінансовій структурі (у тому числі ліквідність та платоспроможність), а також здатність впливати на суми та строки грошових потоків з метою пристосування до змінюваних обставин та можливостей. Інформація про грошові потоки є корисною для оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти; вона також дає

користувачам змогу розробляти моделі для оцінки та порівняння теперішньої вартості майбутніх грошових потоків різних суб'єктів господарювання. Вона також підвищує ступінь зіставності звітності про результати діяльності різних суб'єктів господарювання, оскільки запобігає впливу різних підходів до обліку однакових операцій та подій.

Минула інформація про грошові потоки також часто використовується, зокрема як показник суми, періоду та визначеності майбутніх грошових потоків. Вона корисна під час перевірки точності минулих оцінок грошових потоків, а також взаємозв'язку рентабельності, чистих грошових потоків і впливу зміни цін.

Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.

МСБО 7 для складання звіту про рух грошових коштів з операційної діяльності пропонує два методи. Суб'єкт господарювання може звітувати про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи:

а) *прямий метод*, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів, або

б) *непрямий метод*, згідно з яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Суб'єкти господарювання заохочуються до наведення в звітності грошових потоків від операційної діяльності із застосуванням прямого методу. Прямий метод надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати із застосуванням непрямих методу.

Згідно з прямим методом, інформацію про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів можна отримати:

– з облікових реєстрів суб'єкта господарювання;

– шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції (дохід у вигляді відсотків та подібний дохід, витрати на виплату відсотків та подібні витрати для фінансової установи), а також інших статей у звіті про сукупні доходи щодо:

– змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

– інших негрошових статей;

– інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Згідно з непрямим методом, чисті грошові потоки від операційної діяльності визначаються шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:

– змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;

– негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют та нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств;

– усіх інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Допустимим є також визначення чистого руху грошових коштів від операційної діяльності непрямим методом, коли відображаються доходи та витрати, інформація про які розкрита у звіті про сукупні доходи, і зміни протягом звітного періоду в запасах, а також дебіторська та кредиторська заборгованість від операційної діяльності.

Переважає більшість зарубіжних компаній проводять складання звіту про рух грошових коштів непрямим методом для операційної діяльності. Виходячи з цього, щоб фінансові аналітики-інвестори сприймали звітність українських підприємств серйозніше, необхідно все-таки проводити складання звіту про рух грошових коштів непрямим методом для операційної діяльності. Він вважається більш аналітичним і придатним для прогнозування.

Суб'єкт господарювання повинен окремо звітувати про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових

виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, за винятком звітування про грошові потоки на нетто-основі.

На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання;

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які згадуються в пункті а), є:

- акцепт і виплата депозитів банку до запитання;
- кошти, які інвестиційний суб'єкт господарювання утримує для клієнтів;
- орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна або сплачують їм.

Прикладами надходжень і виплат грошових коштів, які розглядаються в пункті б), є такі аванси та виплати:

- основних сум боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;
- придбання та продаж інвестицій;
- інших короткострокових позик, наприклад, строк погашення яких становить не більше трьох місяців.

На нетто-основі можна відображати в звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів діяльності фінансової установи:

- надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;
- розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них;
- авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.

Виключення негрошових операцій зі звіту про рух грошових коштів відповідає меті звіту про рух грошових коштів,

оскільки ці статті не відносяться до грошових потоків поточного періоду.

Пропонується форма модельного звіту про рух грошових коштів, складеного за прямим методом (табл. 11.1). Цю форму може бути змінено залежно від конкретних обставин.

Таблиця 11.1

Звіт про рух грошових коштів

Стаття	Примітки	За звітний період	За порівняльний період
I. Рух грошових коштів від операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)			
Отриманих авансів			
Повернення авансів			
Отримання державних грантів			
Інші надходження			
Витрачання на оплату:			
Запасів, робіт та послуг		( )	( )
Авансів		( )	( )
Повернення авансів		( )	( )
Виплати працівникам		( )	( )
Витрат на відрядження		( )	( )
Зобов'язань з податку на додану вартість		( )	( )
Зобов'язань з податку на прибуток		( )	( )
Зобов'язань з інших податків і зборів (обов'язкових платежів)		( )	( )
Інші витрачання		( )	( )
Чистий рух коштів від операційної діяльності			
II. Рух коштів від інвестиційної діяльності			
Реалізація:			
фінансових інвестицій			
необоротних активів			
майнових комплексів			
Отримані:			
відсотки			



дивіденди			
Інші надходження			
Придбання:			
фінансових інвестицій		( )	( )
необоротних активів		( )	( )
майнових комплексів		( )	( )
Інші платежі		( )	( )
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності			
III. Рух коштів від фінансової діяльності			
Надходження власного капіталу			
Отримані позики			
Інші надходження			
Погашення позик		( )	( )
Сплачені дивіденди		( )	( )
Інші платежі		( )	( )
Сплачені відсотки		( )	( )
Чистий рух коштів від фінансової діяльності			
Чистий рух коштів за звітний період			
Залишок коштів на початок року			
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів			
Залишок коштів на кінець року			

У деяких випадках компанії наводять у звіті про рух грошових коштів один рядок «Чистий грошовий потік від операційної діяльності», а в примітках розкривають дані про всі складові цього потоку.

#### 11.4. Грошові потоки в іноземній валюті

Суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами – проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті. Як включати операції в іноземній валюті і

закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання визначає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів» (МСБО 21).

МСБО 21 слід застосовувати:

а) в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;

в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.

Основні проблеми в обліку полягають у тому, який валютний курс (валютні курси) використовувати та як відображати вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.

Терміни, використовувані в цьому Стандарті, мають таке значення:

*Валюта подання* – це валюта, у якій подається фінансова звітність.

*Валютний курс* – це коефіцієнт обміну двох валют.

*Група* – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

*Закордонна господарська одиниця* – 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.

*Іноземна валюта* – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

*Курсова різниця* – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

*Курс при закритті* – це курс «спот» на кінець звітного періоду.

*Курс «спот»* – це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

*Монетарні статті* – це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти. Інакше кажучи, це гроші, вимоги на отримання грошей або зобов'язання щодо виплати грошей.

*Немонетарні статті* (non-monetary items) – це балансові статті, крім грошових коштів, вимог на отримання грошових коштів і зобов'язань щодо виплати грошових коштів.

*Справедлива вартість* – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

*Функціональна валюта* – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

*Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю* – це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Наведемо чинники, які можуть надавати свідчення щодо функціональної валюти суб'єкта господарювання:

- валюта, у якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто від випуску боргових інструментів та інструментів власного капіталу);

- валюта, у якій, як правило, зберігаються надходження від операційної діяльності.

Якщо зазначені вище показники є змішаними і функціональна валюта не є очевидною, тоді визначення функціональної валюти, яка найбільш достовірно відображає економічний вплив основних операцій, подій та умов, є питанням судження управлінського персоналу. При цьому управлінський персонал надає перевагу основним показникам підтверджувальних свідчень для визначення функціональної валюти суб'єкта господарювання.

Функціональна валюта суб'єкта господарювання відображає основні операції, події та умови, які зв'язані з нею. Після визначення функціональної валюти її не змінюють, якщо не відбудеться зміна цих основних операцій, подій та умов.

Якщо функціональна валюта є валютою країни з гіперінфляційною економікою, то фінансова звітність суб'єкта господарювання перераховується відповідно до МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції».

Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану або визначену кількість одиниць валюти. Приклади охоплюють: пенсії та інші виплати працівникам, які підлягають сплаті грошовими коштами; забезпечення, за які слід розраховуватися грошовими коштами, та дивіденди грошовими коштами, які визнаються як зобов'язання. Аналогічно, контракт на отримання (або надання) змінної кількості власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання або змінної суми активів, у якому справедлива вартість, що має бути отримана (чи надана), дорівнює фіксованій кількості або кількості одиниць валюти, яку можна визначити, є монетарною статтею. І навпаки, основною характеристикою немонетарної статті є відсутність права отримувати (або зобов'язання надати) фіксовану кількість або кількість одиниць валюти, яку можна визначити. Прикладами є: суми, сплачені авансом за товари та послуги (наприклад, попередньо сплачена орендна плата); гудвіл; нематеріальні активи; запаси; основні засоби та забезпечення, розрахунки за якими здійснюють шляхом надання немонетарного активу.

При складанні фінансової звітності кожен суб'єкт господарювання, незалежно від того, чи є він автономним суб'єктом господарювання (таким, як материнське підприємство) чи закордонною господарською одиницею (такою, як дочірнє підприємство чи відділення), визначає свою функціональну валюту. При цьому підприємство переводить статті в іноземній валюті у функціональну валюту та відображає в звітності вплив такого переведення.

**Операція в іноземній валюті** – це операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання:

– купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;

- позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті;
- іншим чином купує або ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.

Операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.

*Поточний курс / спот-курс (spot exchange rate)* – це курс обміну валюти в разі невідкладного постачання.

*Кінцевий курс (closing rate)* – це спот-курс на дату складання звіту.

*Дата операції* – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ. З практичних причин часто застосовується курс, який наближається до фактичного курсу на дату операції, наприклад, можна використати середній курс протягом тижня або місяця для всіх операцій у кожній іноземній валюті, які здійснюються протягом цього періоду. Однак, якщо валютні курси суттєво коливаються, застосування середнього курсу за період є недоречним.

На кінець кожного звітного періоду:

- монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті;
- немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;
- немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості.

Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають.

Курсова різниця виникає тоді, коли монетарні статті виникають від операції в іноземній валюті, а зміна у валютному курсі відбувається в період між датою операції і датою

розрахунку. Коли розрахунки за операцією здійснюються протягом того самого облікового періоду, в якому операція відбулася, тоді вся курсова різниця визнається в цьому періоді. Проте, коли розрахунок за операцією здійснюється в наступному обліковому періоді, курсова різниця, визнана в кожному періоді до дати розрахунку, визначається на основі зміни у валютних курсах протягом кожного періоду.

Коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в іншому сукупному прибутку, будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься прямо в іншому сукупному прибутку. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається в прибутку або збитку, то будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься в прибутку або збитку.

Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю, визнаватимуться у прибутку або збитку в окремій фінансовій звітності суб'єкта господарювання, що звітує, або в індивідуальній фінансовій звітності закордонної господарської одиниці (якщо доречно). У фінансовій звітності, яка містить дані про закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідована фінансова звітність, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно визнаються в іншому сукупному прибутку та перекласифікуються з власного капіталу в прибуток або збиток від вибуття чистих інвестицій.

Суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність у будь-якій валюті (або валютах). Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти суб'єкта господарювання, він переводить свої результати та фінансовий стан у валюту подання. Наприклад, якщо група складається з окремих суб'єктів господарювання з різними функціональними валютами, результати та фінансовий стан кожного суб'єкта господарювання відображаються в загальній валюті, щоб можна було подати консолідовану фінансову звітність.

Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з

гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту про фінансовий стан;

б) дохід та витрати в кожному звіті про сукупні доходи або окремому звіті про прибутки та збитки (тобто включаючи порівняльні дані) переводяться за валютними курсами на дати операцій;

в) усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку (як окремий компонент капіталу).

Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) усі суми (тобто активи, зобов'язання, статті власного капіталу, дохід і витрати, включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату останнього звіту про фінансовий стан, за винятком того, що

б) коли суми переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною, порівняльними сумами будуть ті суми, що були подані як суми поточного року у відповідних фінансових звітах за попередній рік (тобто нескориговані на подальші зміни в рівні цін або подальші зміни валютних курсів).

Об'єднання результатів та фінансового стану закордонної господарської одиниці з результатами та фінансовим станом суб'єкта господарювання, що звітує, здійснюється за стандартними процедурами консолідації, такими як вилучення внутрішньогрупових сальдо і внутрішньогрупових операцій дочірнього підприємства.

### **11.5. Розкриття інформації про грошові кошти та їх еквіваленти у фінансовій звітності**

Підприємство розкриває суму грошових коштів та їх еквівалентів окремим рядком у звіті про фінансовий стан.

Суб'єкт господарювання розкриває компоненти грошових коштів та їх еквівалентів і подає узгодження сум у звіті про рух грошових коштів за статтями, відповідними наведеним у звіті про фінансовий стан.

Зважаючи на відмінність у всьому світі практики управління грошовими коштами і банківських угод та на виконання вимог МСБО 1, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їх еквівалентів.

Вплив будь-якої зміни в політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їх еквівалентів, наприклад зміни в класифікації фінансових інструментів, які раніше вважалися частиною портфеля інвестицій суб'єкта господарювання, визначається відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

При цьому в примітках до фінансової звітності необхідно конкретизувати таку інформацію:

- застосовану підприємством політику щодо грошових коштів, критерії визнання грошових еквівалентів, а також компонентний склад грошових коштів та їх еквівалентів;

- суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних суб'єктом господарювання і недоступних для використання підприємством або групою (якщо готується консолідована звітність);

- залишки грошових коштів та їх еквівалентів, представлених в іноземній валюті;

- додаткові розкриття, що є доречними для кращого розуміння фінансового стану і ліквідності суб'єкта господарювання (наприклад, сума невикористаних запозичених коштів із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів);

- узгодженість суми грошових коштів та їх еквівалентів у звіті про фінансовий стан та звіті про рух грошових коштів.

Існують різні обставини, коли залишки грошових коштів та їх еквівалентів утримуються суб'єктом господарювання і є недоступними для використання групою. Розкриття такої інформації є обов'язковою вимогою.



Додаткова інформація може бути доречною і сприяти розумінню користувачами фінансового стану й ліквідності суб'єкта господарювання. Розкриття такої інформації, разом з коментарями управлінського персоналу, заохочується і може включати:

а) суму невикористаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;

б) сукупні суми грошових потоків окремо від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, які пов'язані з частками участі у спільних підприємствах, відображені у звіті за методом пропорційної консолідації;

в) сукупну суму грошових потоків, які відображають збільшення операційної потужності окремо від тих грошових потоків, які потрібні для підтримання операційної потужності;

г) суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному звітному сегменті.

Окреме розкриття інформації про грошові потоки, які відображають збільшення операційної потужності, від грошових потоків, потрібних для підтримання операційної потужності, є дуже корисним, оскільки допомагає користувачеві визначити, чи є адекватними інвестиції суб'єкта господарювання на підтримку операційної потужності. Суб'єкт господарювання, інвестиції якого на підтримку операційної потужності не є адекватними, може втратити майбутню прибутковість заради поточної ліквідності та виплат власникам.

Розкриття інформації про грошові потоки за сегментами допомагає користувачам краще зрозуміти взаємозв'язок грошових потоків бізнесу в цілому і його складових частин, а також ліквідність та відмінність руху грошових коштів за сегментами.

По операціях в іноземній валюті суб'єкт господарювання розкриває:

а) суму курсових різниць, визнаних у прибутку або збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю з

відображенням результату переоцінки як прибутку чи збитку згідно з МСФЗ 9;

б) чисті курсові різниці, визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок та кінець періоду.

Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, слід зазначити цей факт разом із розкриттям інформації про функціональну валюту та про причину застосування іншої валюти подання.

Коли відбувається зміна функціональної валюти або суб'єкта господарювання, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, необхідно розкрити це і причину зміни функціональної валюти.

Коли суб'єкт господарювання подає свою фінансову звітність в іншій валюті, ніж його функціональна валюта, він має визначити фінансову звітність як таку, що відповідає МСФЗ, тільки якщо вона відповідає усім вимогам МСФЗ, включаючи метод переведення.

#### *Список використаних джерел по темі 11:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_019#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_022#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_022#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / Под общ. ред. А. Г. Грязновой. М.: Финансы и статистика, 2002. С. 672-673. URL: [https://old.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=123483](https://old.bank.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=123483) (дата звернення: 15.03.2021).

4. Звіт про рух грошових коштів. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/fzz00062](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/fzz00062) (дата звернення: 15.03.2021).

5. Вплив змін валютних курсів і визнання курсових різниць. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZ001326](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZ001326) (дата звернення: 15.03.2021).

6. Рогозний Сергій, Дядюн Олена. Гроші та їх еквіваленти у звітності за МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 6. 23.01.2019. С. 8-10.

### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. Як класифікуються в бухгалтерському обліку грошові кошти?
2. Наведіть приклади грошових коштів та їх еквівалентів.
3. Як оцінюються грошові кошти та їх еквіваленти?
4. Що таке грошові потоки?
5. Які виділяють види діяльності? Наведіть приклади грошових потоків від операційної, фінансової та інвестиційної діяльності.
6. Розкрийте призначення звіту про рух грошових коштів.
7. Які існують методи складання звіту про рух грошових коштів? Охарактеризуйте їх.
8. В чому сутність звітування про грошові потоки на нетто-основі?
9. Дайте визначення термінам «валюта подання», «валютний курс», «іноземна валюта», «курсова різниця».
10. Що таке монетарні статті?
11. Поясніть сутність функціональної валюти.
12. Що таке операція в іноземній валюті та як відображаються такі операції після їх первісного визнання?
13. Коли виникають курсові різниці та як вони визнаються в бухгалтерському обліку?
14. Яку інформацію про грошові кошти та їх еквіваленти слід розкривати у фінансовій звітності?

## Тема 12. ОБЛІК ДЕБІТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ

12.1. Визнання та класифікація дебіторської заборгованості.

12.2. Оцінка дебіторської заборгованості.

12.3. Облік контрактних активів.

12.4. Облік резервів очікуваних кредитних збитків.

12.5. Розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості у фінансовій звітності.

### 12.1. Визнання та класифікація дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – об’єкт бухгалтерського обліку, який є у кожного підприємства. На відміну від національних стандартів, у яких дебіторській заборгованості присвячено НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», окремого міжнародного стандарту щодо обліку дебіторської заборгованості немає.

Питання визнання, оцінки, вибуття та розкриття інформації у фінансовій звітності про дебіторську заборгованість містяться в різних МСФЗ. Тому потрібно визначити – до якої категорії активів або зобов’язань належить дебіторська заборгованість. Адже вона може існувати як у формі фінансових інструментів, так і в інших формах.

*Фінансовий інструмент* – будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одного підприємства й фінансового зобов’язання або дольового інструмента в іншого підприємства. *Фінансовий актив* – актив, який є, зокрема, правом, обумовленим договором одержати кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства. *Фінансове зобов’язання* – будь-яке зобов’язання, котре є контрактним зобов’язанням, зокрема, передати кошти чи інший фінансовий актив іншому суб’єкту господарювання.

Поширеними прикладами фінансових активів, які являють собою контрактне право отримувати грошові кошти в майбутньому, є:

- а) торговельна дебіторська заборгованість;
- б) векселі до отримання;
- в) позики до отримання;
- г) облігації до отримання.

У кожному випадку контрактне право однієї сторони отримати (або зобов'язання сплатити) грошові кошти узгоджується з відповідним зобов'язанням іншої сторони сплатити (або правом отримати).

Здебільшого дебіторська заборгованість є фінансовим інструментом, але для цього мають виконуватися певні критерії. Так, дебіторська заборгованість буде відповідати критеріям визнання фінансовим інструментом – фінансовим активом, за умови існування контракту (договору, угоди), згідно з яким у контрагента виникатиме кредиторська заборгованість, і така заборгованість є правом або отримати грошові кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства, або обмінятися з іншим підприємством на потенційно сприятливих умовах.

Це означає, що торговельна дебіторська заборгованість покупця може бути визнана фінансовим активом, оскільки зазначені критерії дотримуються (контракт + гроші). А дебіторська заборгованість за виданими авансами не є фінансовим інструментом з тієї причини, що в результаті врегулювання такої заборгованості підприємство-дебітор отримує не грошові кошти чи інший фінансовий актив, а товар, роботу, послугу тощо.

Визнання, класифікацію, оцінку, подання та розкриття інформації щодо торговельної дебіторської заборгованості містять МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Для дебіторської заборгованості за авансами виданими конкретних МСФЗ не існує, тому особливого значення набуває розроблена облікова політика підприємства.

Інша дебіторська заборгованість регулюється: за договорами про оренду – МСФЗ 16; за страховими контрактами – МСФЗ 17; за фінансовими інструментами та іншими контрактними правами – МСФЗ 39, МСФЗ 10, МСФЗ 11, МСБО 27, МСБО 28; за негрошовими обмінами між підприємствами

одного напряму діяльності, з метою стимулювання продажів клієнтам або потенційним клієнтам – МСБО 2, МСФЗ 5, МСБО 16, МСБО 38.

Відповідно до МСФЗ 9 та МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» дебіторська заборгованість є безумовними юридично закріпленими правами на компенсацію. **Дебіторська заборгованість** – це право підприємства на компенсацію, яке є безумовним.

Безумовність права на компенсацію визначається тим, що для того, щоб настала дата сплати такої компенсації, необхідний лише плин часу. Тобто дебіторську заборгованість визнають, якщо є безумовне право на отримання компенсації. Без будь-яких умов, крім плину часу. Наприклад, підприємство визнає дебіторську заборгованість, якщо воно має теперішнє право на отримання компенсації, навіть при тому, що ця сума у майбутньому може підлягати відшкодуванню.

Якщо в результаті угоди з покупцем підприємство за вимогами МСФЗ 15 визнало дохід, але безумовного права на компенсацію ще не отримало (потрібно ще виконати певні договірні умови), то дебіторська заборгованість не визнається, у цьому випадку виникає такий об'єкт обліку, як контрактний актив (або ще його називають «актив за договором»).

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» вимагає визнавати безумовну дебіторську та кредиторську заборгованість як активи або зобов'язання тоді, коли підприємство стає стороною договору та, внаслідок цього, набуває юридичного права одержати грошові кошти або юридичного зобов'язання сплатити грошові кошти. Тому визнання доходу, яке відбувається при передачі контролю клієнту, не обов'язково збігається з визнанням дебіторської заборгованості (якщо юридичне право одержати грошові кошти не отримано). Будь-які безумовні права на компенсацію відображають окремо як дебіторську заборгованість.

Рахунки, які підприємство виставляє своїм покупцям чи замовникам називають рахунками до отримання (грошових коштів чи їх еквівалентів). Отже, рахунки до отримання являють собою суми грошових коштів, що не були сплачені і є заборгованістю клієнтів за товари, роботи чи послуги, що були

реалізовані виконані чи надані в ході одного звичайного операційного циклу. Ці рахунки називають дебіторською (торговельною) заборгованістю, які підтверджуються рахунками-фактурами або іншими документами, інколи – звичайним борговим зобов'язанням.

Рахунки до отримання включають в себе суми до отримання або на протязі року, або на протязі операційного циклу підприємства (в залежності від того що є тривалішим).

Звичайним строком погашення прийнято рахувати строк від 30 до 60 днів, по закінченні якого рахунки до отримання є простроченими. Окремі рахунки до отримання з кредитовим сальдо (в залежності від переплати чи попередньої оплати) мають бути перекласифіковані та звітувати по них потрібно як за зобов'язаннями. Ці кредитові сальдо не включаються до дебіторської заборгованості.

Крім торговельної дебіторської заборгованості, можуть бути й інші її види. Так, дебіторська заборгованість виникає у позикодавця, коли він видає поворотну фінансову допомогу (позику) іншому суб'єкту господарювання. *Поворотна фінансова допомога* – сума коштів, що надійшла у користування за договором, котрий не передбачає нарахування відсотків або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, й обов'язкова до повернення. Безповоротну фінансову допомогу надають на основі договору дарування чи його виду – договору пожертви. У разі надання поворотної фінансової допомоги підприємством переважно керуються МСФЗ 9 та МСФЗ 7. У результаті видачі поворотної фінансової допомоги (позики) у позикодавця виникає фінансовий актив, а в позичальника – фінансове зобов'язання.

Суб'єкт господарювання може поділяти дебіторську заборгованість на поточну і непоточну.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати актив як поточний, якщо:

а) він сподівається реалізувати цей актив або має намір продати чи спожити його у своєму нормальному операційному циклі;

б) він утримує актив в основному з метою продажу;

в) він сподівається реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;

г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів, якщо немає обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Усі інші активи слід класифікувати як непоточні. До непоточних активів, зокрема, відносять матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру.

*Операційний цикл* суб'єкта господарювання – це час між придбанням активів для переробки та реалізацією їх у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів. Якщо нормальний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то припускається, що його тривалість дорівнює дванадцяти місяцям. Поточні активи складаються з активів (таких як запаси та торговельна дебіторська заборгованість), які продаються, споживаються чи реалізуються як частина нормального операційного циклу, навіть якщо не очікується, що вони будуть реалізовані протягом дванадцяти місяців після кінця звітного періоду.

## **12.2. Оцінка дебіторської заборгованості**

Підприємства обліковують дебіторську заборгованість відповідно до МСФЗ 9. Фінансові активи за загальним правилом оцінюються при первісному визнанні за справедливою вартістю з урахуванням витрат за угодою. *Витрати за угодою* – винагороди й комісійні, сплачені агентам (включаючи працівників, котрі діють як агенти з продажу), консультантам, брокерам і ділерам, збори регулюючих органів і фондових бірж, а також податки і збори за переказ коштів. Витрати за угодою не включають, наприклад, внутрішні адміністративні витрати. Якщо суб'єкт господарювання застосовує облік за датою розрахунку для активу, який надалі оцінюється за амортизованою собівартістю, то актив первісно визнається за його справедливою вартістю на дату операції

Однак для торговельної дебіторської заборгованості встановлено особливі правила первісної оцінки. При первісному



визнанні торговельну дебіторську заборгованість оцінюють за ціною операції. *Ціна операції* дорівнює сумі компенсації, на яку підприємство очікує мати право в обмін на передачу покупцю товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх сторін. Це правило справедливо для торговельної дебіторської заборгованості, яка не містить суттєвого компоненту фінансування, або підприємство вирішило застосувати спрощення практичного характеру. Таке спрощення дозволяє не коригувати суму обіцяної компенсації в разі, якщо на момент укладення договору період між часом, коли підприємство передає обіцяний товар або послугу покупцю, та часом, коли покупець оплачує такий товар чи послугу, становитиме не більше одного року. Компонент суттєвого фінансування існує, якщо терміни платежів, погоджені сторонами договору, надають покупцеві чи продавцю значну вигоду у фінансуванні передачі товарів або послуг клієнтам.

Визнавши торговельну дебіторську заборгованість за ціною операції, підприємство має визначитися з подальшою її оцінкою відповідно до бізнес-моделі управління нею. Імовірність застосування *спекулятивної моделі* і, відповідно, подальшої оцінки за справедливою вартістю з переоцінкою через прибутки або збитки украй низька, але за умови, якщо підприємство приймає рішення її продати, то вона включає таку дебіторську заборгованість до торгового портфелю і застосовує зазначену модель обліку.

Якщо спекулятивна модель виключається, то підприємству для подальшого визначення порядку обліку необхідно провести *тест грошових потоків* (SPPI-test). Результати тесту мають дати відповідь: чи очікує підприємство від цієї заборгованості лише компенсацію суми боргу (можлива з відсотками або без відсотків), а також чи грошовий потік також може бути отриманий у результаті продажу цієї заборгованості. В останньому випадку констатують змішану бізнес-модель для такої дебіторської заборгованості.

За умови застосування *змішаної моделі* подальша оцінка такої дебіторської заборгованості повинна здійснюватися за справедливою вартістю з переоцінкою через сукупний дохід. За правилами змішаної моделі всі доходи і витрати (наприклад,

знецінення), які виникатимуть стосовно такої заборгованості, крім самої переоцінки, все одно відображають у прибутках або збитках. Вибір змішаної моделі малоімовірний, хоча не виключений.

Найбільш імовірною та поширеною бізнес-моделлю управління торговельною дебіторською заборгованістю є *консервативна* з пройденим тестом грошових потоків, які очікуються у вигляді компенсації основної суми боргу (з відсотками чи без), що обумовлює подальшу її оцінку за амортизованою вартістю.

До боргових фінансових активів, що не включені до торгового портфелю (тобто до них застосовують або змішану або консервативну бізнес-модель), містяться вимоги щодо знецінення, які поширюються у тому числі на торговельну дебіторську заборгованість.

Дебіторська заборгованість за авансами виданими не є фінансовим інструментом, тому вимоги МСФЗ 9 на неї не поширюються. Інші стандарти, що регулюють облік авансів виданих, відсутні. Тому підприємство повинно розробити власну облікову політику стосовно такої дебіторської заборгованості.

Критеріями визнання дебіторської заборгованості за виданими авансами можна вважати відповідність визначенню активу, імовірність надходження економічних вигід та надійність їх оцінки. В обліковій політиці доцільно зазначити, що визнання дебіторської заборгованості за виданими авансами здійснюється за умови відповідності вищезазначеним критеріям та за наявності контракту (договору, угоди), на виконання якого було здійснено перерахування грошових коштів (або передача інших активів) на дату такого перерахування (передачі). Первісну оцінку краще визначати в номінальній сумі перерахованих грошових коштів або балансовій вартості переданих активів. Для подальшої оцінки дебіторської заборгованості за авансами виданими доречно використовувати модель первісної вартості за вирахуванням знецінення (у разі його наявності).

Поворотна фінансова допомога при первісному визнанні оцінюється за справедливою вартістю з урахуванням витрат за угодою. Найкращим підтвердженням справедливої вартості

фінансового інструмента при первісному визнанні, як правило, є ціна угоди, тобто справедлива вартість переданої компенсації.

Справедлива вартість довгострокової безпроцентної позики може оцінюватися як приведена вартість усіх майбутніх надходжень, дисконтованих за превалюючою ринковою ставкою відсотка для аналогічного інструмента (аналогічного стосовно валюти, терміну, типу процентної ставки та інших чинників) з аналогічним кредитним рейтингом. Отже, суму позики необхідно продисконтувати. В ідеалі потрібно взяти ринкову процентну ставку за позиками в операціях без участі банків. Проте у вітчизняній практиці традиційно не видають процентні позики між небанківськими (нефінансовими) організаціями. У таких умовах для простоти можна виходити з облікової ставки НБУ. Більш ринковою оцінку можна зробити виходячи із середніх ставок НБУ або застосувавши ставку за наявними аналогічними запозиченнями на ринкових умовах.

Іноді позики видають, приміром, з умовою повернення за вимогою чи взагалі без зазначення терміну повернення. При цьому позику все одно потрібно повернути, а саме протягом 30 днів від дня пред'явлення позикодавцем вимоги про це, якщо інше не встановлено договором. Як наслідок, при первісному визнанні таку позику обліковують за номіналом (дисконтування не проводиться).

**Приклад 1:** Сільськогосподарське підприємство видало позику фізичній особі у сумі 100000 грн терміном на 3 роки з поверненням в кінці дії договору. Середній рівень дохідності за депозитами у гривнях – 13% річних.

Для розрахунку теперішньої вартості виданої позики використовуємо формулу:

$$PV = FV / (1 + i)^n.$$

Майбутня вартість грошей (FV) відома – 100000 грн.

Кількість періодів (n) – 3 роки.

Тоді теперішня вартість виданої позики становитиме:

$$100000 \text{ грн} / (1 + 0,13)^3 = 69305,02 \text{ грн}.$$

Сума дисконту та витрат сільськогосподарського підприємства буде дорівнювати різниці між майбутньою та теперішньою вартістю виданої позики, тобто:

$$100000 \text{ грн} - 69305,02 \text{ грн} = 30694,98 \text{ грн}.$$

Розрахуємо суму амортизації дисконту за роками (табл. 12.1).

Таблиця 12.1

Розрахунок суми амортизації дисконту за роками

Рік	PV на початок періоду	Дисконт на початок періоду	Ставка дисконту	Амортизація дисконту	PV на кінець періоду	Дисконт на кінець періоду
1	2	3	4	$5=2 \times 4$	$6=2+5$	$7=3-5$
1-й	69305,02	30964,98	0,13	9009,66	78314,68	21685,32
2-й	78314,68	21685,32	0,13	10180,91	88495,59	11504,41
3-й	88495,59	11504,41	0,13	11504,41	100000,0	0,00
	x	x	x	30694,98	x	x

У бухгалтерському обліку буде використовуватися така кореспонденція рахунків (табл. 12.2).

Таблиця 12.2

Бухгалтерський облік виданої позики фізичній особі

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Видано позику фізичній особі	183	311	100000
2	Відображено суму дисконту	952	183	30694,98
3	Нараховано амортизацію дисконту (1-й рік)	183	733	9009,66
4	Нараховано амортизацію дисконту (2-й рік)	183	733	10180,91
5	Нараховано амортизацію дисконту (3-й рік)	183	733	11504,41
6	Переведено заборгованість до складу поточної	377	183	100000
7	Повернуто позику на поточний рахунок підприємства	311	377	100000

Інші види дебіторської заборгованості оцінюються згідно з МСФЗ 9. У цілому МСФЗ 9 передбачає кілька варіантів оцінки фінансових активів після їх первісного визнання:

– амортизована вартість;

- справедлива вартість через інший сукупний дохід;
- справедлива вартість через прибуток або збиток.

Оцінка за амортизованою вартістю передбачає виконання двох умов:

- фінансовий актив утримують у межах бізнес-моделі, мета якої – утримання фінансових активів для одержання передбачених договором грошових потоків;
- виплата основної суми та відсотків.

*Основна сума боргу* – справедлива вартість фінансового активу при первісному визнанні. *Відсотки* включають лише відшкодування за часову вартість грошей, за кредитний ризик щодо основної суми боргу, що залишається непогашеною протягом певного періоду часу, і за інші звичайні ризики й витрати, пов'язані з кредитуванням, а також маржу прибутку.

Отже, основна сума боргу – не номінал позики. Адже при первісному визнанні вартість фінансового активу буде розрахована як приведена вартість усіх майбутніх грошових надходжень. Основна сума менша за номінал. У цьому значенні виникаюча різниця – це майбутні надходження, котрі вписуються у поняття відсоткового доходу.

*Амортизована вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання* – сума, за якою фінансовий актив оцінюють при первісному визнанні за вирахуванням погашення основної суми, та з урахуванням накопиченої амортизації будь-якої різниці між первісною вартістю й вартістю при погашенні (відкоригованої, у випадку з фінансовими активами, з урахуванням резерву під збитки), визначена за методом ефективного відсотка.

Отже, амортизована вартість фінансового активу = Сума, у якій оцінено фінансовий актив – Платіж у рахунок основної суми боргу – Величина накопиченої амортизації.

*Метод ефективної процентної ставки* – метод, який застосовується для розрахунку амортизованої вартості фінансового активу або фінансового зобов'язання, а також для розподілу і визнання відсоткового доходу або відсоткових витрат у складі прибутку або збитку протягом відповідного періоду.

У загальному випадку відсотковий дохід розраховують із використанням методу ефективної процентної ставки із

застосуванням ефективної процентної ставки до валової балансової вартості фінансового активу, тобто без коригування на оціночний резерв під збитки.

У бухгалтерському обліку відсотковий дохід відображається по дебету субрахунка 183 «Інша дебіторська заборгованість» і кредиту субрахунка 732 «Відсотки одержані». У момент переходу заборгованості до короткострокової роблять запис: Д-т 377, К-т 183. Повернення номіналу боргу відображається бухгалтерським записом: Д-т 311, К-т 377.

### **12.3. Облік контрактних активів**

Підприємство визнає договірний актив або договірне зобов'язання, якщо одна зі сторін договору виконала своє зобов'язання за договором раніше іншої сторони:

– підприємство передало клієнтові товари/послуги, тим самим виконало свої зобов'язання за договором;

– клієнт сплатив відповідну компенсацію підприємству, тим самим виконав свої зобов'язання за договором.

**Договірне (або контрактне) зобов'язання** – це зобов'язання підприємства передати товари або послуги клієнтові, за які він отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта. Його визнають у випадку, якщо клієнт виконав свої зобов'язання першим – здійснив попередню оплату за договором (те, що відображається за кредитом субрахунку 681). Тобто в момент отримання попередньої оплати від клієнта робиться бухгалтерський запис: Д-т 301; 311, К-т 681.

**Договірний (або контрактний) актив** – це право підприємства на компенсацію в обмін на товари або послуги, які він передав клієнтові, якщо таке право обумовлене не плинном часу, а іншими чинниками (наприклад, виконання певного зобов'язання в майбутньому).

Договірний актив визнають тоді, коли перша подія – передача товарів/послуг клієнту, але не виконуються умови для визнання дебіторської заборгованості. Тобто немає ще безумовного права на отримання компенсації. Підприємство ще повинно щось зробити для клієнта для того, щоб отримати компенсацію. Тому у момент визнання доходу складається

бухгалтерський запис: Д-т 37/Контрактні активи, К-т 70. А коли виконаються умови для визнання дебіторської заборгованості, тоді: Д-т 361, К-т 37/Контрактні активи.

**Приклад 1.** Підприємство 25 жовтня 2020 року відвантажило товар клієнтові на суму 50 тис. грн. Згідно з умовами договору оплата за товар повинна бути здійснена клієнтом протягом 10 днів після відвантаження продавцем товару. Треба з'ясувати, що слід визнавати в цьому випадку на дату відвантаження товару: договірний актив чи дебіторську заборгованість?

Тут буде дебіторська заборгованість, тому що ніяких додаткових умов, крім плину часу, для отримання оплати немає.

Детально розглянуто облік контрактних активів та контрактних зобов'язань у розділі 16.

## 12.4. Облік резервів очікуваних кредитних збитків

Для цілей знецінення дебіторської заборгованості потрібно створювати резерв очікуваних кредитних збитків. *Кредитний збиток* – різниця між усіма передбаченими договором грошовими потоками, належними за договором, й усіма грошовими потоками, які підприємство очікує одержати (себто всі суми недоодержання коштів), дисконтована за первісною ефективною процентною ставкою. Правила МСФЗ 9 вимагають одразу відображати резерв під кредитні збитки, не очікуючи ознак погіршення платоспроможності боржника.

**Приклад 2:** Сума поворотної фінансової допомоги (позики) – 1 млн грн, термін – 3 роки, за договором відсоткова ставка – нуль, ринкова відсоткова ставка – 18%.

При первісному визнанні фінансового активу слід оцінити:

- імовірність неплатоспроможності позичальника (припустимо, вона становить 10%);
- можливу суму, яку реально одержати з неплатоспроможного позичальника. Припустимо, це третина суми позики, себто 300 тис. грн (отже, номінал потенційних втрат – 700 тис. грн).

Наприклад, з дати балансу (з моменту оцінки кредитного збитку) до закінчення терміну позики залишилося 2 роки. У такому випадку приведена вартість потенційних втрат становить:  $700000/(1+0,18)^2=502729$  грн. З урахуванням імовірності неплатоспроможності (10%) потрібно визнати кредитний збиток у розмірі 50273 грн.

Величина резерву очікуваних кредитних збитків прямо впливає на балансову вартість торговельної дебіторської заборгованості, яку у звіті про фінансовий стан відображають за вирахуванням цього резерву.

У МСФЗ 9 передбачено основний та спрощені підходи для створення резервів очікуваних кредитних збитків. Так, *основний підхід*, який можна застосувати і до торговельної дебіторської заборгованості, полягає в поділі її залишків на три стадії життєвого циклу (низький кредитний ризик, значне збільшення кредитного ризику та дефолт боржника). Залежно від стадії життєвого циклу для визначення резерву очікуваних кредитних збитків застосовують оцінки договірних та очікуваних грошових потоків, різницю між якими за потреби дисконтують та зважують на ймовірність дефолту. Такий підхід вимагає значної кількості облікових оцінок і суджень, тому їх слід обов'язково розкривати у примітках до фінансової звітності.

Щодо торговельної дебіторської заборгованості МСФЗ 9 дозволяє обрати відмінну від інших видів дебіторської заборгованості облікову політику для цілей знецінення. Передбачено *спрощений підхід*, який дозволяє саме для зазначеної категорії дебіторської заборгованості (якщо вона не містить суттєвого компоненту фінансування або застосовується спрощення практичного характеру, що дозволяє не враховувати такий компонент фінансування) оцінювати резерв у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк її дії (а для торговельної дебіторської заборгованості у більшості випадків він якраз і не перевищує 12 місяців).

Для розрахунку резерву очікуваних кредитних збитків за торговельною дебіторською заборгованістю можна користуватися таким спрощенням практичного характеру, як застосування матриці резервів (матриці забезпечень). Спрощення полягає в тому, що матриця резервів передбачає сегментування



торговельної дебіторської заборгованості за певними ознаками (кількість днів прострочення оплати, географічний регіон, вид продукції, рейтинг клієнта, вид клієнта тощо) та визначення фіксованих ставок резервування для кожного сегмента, виходячи з власного попереднього досвіду. Використання матриці обґрунтоване, якщо кількість трансакцій визнання та припинення визнання дебіторської заборгованості є достатньою, щоб отримати релевантні дані для розрахунку резерву очікуваних кредитних збитків.

Створення резерву очікуваних кредитних збитків під торговельну дебіторську заборгованість, яка підпадає під консервативну бізнес-модель та обліковується за амортизованою вартістю, в обліку відображають за дебетом витрат, які включають до звіту про прибутки і збитки поточного періоду, і кредитом субрахунку резерву очікуваних кредитних збитків, тим самим зменшуючи балансову вартість торговельної дебіторської заборгованості (Д-т 944, К-т 38).

Створення резерву очікуваних кредитних збитків під дебіторську заборгованість, яка підпадає під змішану бізнес-модель та яку обліковують за справедливою вартістю з переоцінкою через інший сукупний дохід, також відображають за дебетом витрат, які включають до звіту про прибутки і збитки поточного періоду, але кредит не субрахунку резерву очікуваних кредитних збитків, а кредит іншого сукупного доходу (наприклад, субрахунок 425).

Знецінення дебіторської заборгованості за авансами виданими можна оцінювати як різницю між первісною її вартістю і очікуваними економічними вигодами, які отримає підприємство при виконанні контрагентом контрактних вимог, що призвели до виникнення такої дебіторської заборгованості за авансами виданими. Якщо виконання контрагентом контрактних вимог або компенсація виданих авансів не очікується, то очікувані економічні вигоди від такої дебіторської заборгованості за авансами виданими відсутні (нульові). Тоді сума знецінення буде дорівнювати сумі виданих авансів, а балансова вартість такої дебіторської заборгованості за авансами виданими дорівнюватиме нулю. Перегляд резерву знецінення дебіторської

заборгованості за авансами виданими рекомендовано здійснювати на кожну проміжну та річну звітні дати.

В обліку створення резерву знецінення під дебіторську заборгованість за авансами виданими відображають за дебетом витрат, які включають до звіту про прибутки і збитки поточного періоду, і кредитом субрахунку резерву, тим самим зменшуючи балансову вартість дебіторської заборгованості за авансами виданими, яку подають у звіті про фінансовий стан на нетто-основі.

## **12.5. Розкриття інформації щодо дебіторської заборгованості у фінансовій звітності**

Інформація, що має бути подана суб'єктом господарювання у звіті про фінансовий стан, повинна включати, як мінімум, статті, що подають такі суми:

- торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12;
- відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;

Суб'єкт господарювання подає додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, він не повинен класифікувати відстрочені податкові активи як поточні активи.

Незалежно від прийнятого методу подання, суб'єкт господарювання розкриває суму, що очікується до відшкодування через більш ніж дванадцять місяців, для кожного рядка активів, яка об'єднує суми, що очікуються до відшкодування протягом:

- а) не більше дванадцяти місяців після звітного періоду;
- б) через більш ніж дванадцять місяців після звітного періоду.

Положення щодо розкриття інформації про дебіторську заборгованість як фінансового активу встановлюють Міжнародні стандарти фінансової звітності МСБО 32 та МСБО 39. Відповідно до яких:

1. Фінансовий актив слід згортати і чисту суму подавати в балансі, якщо і тільки якщо підприємство:

а) має юридично забезпечене право на згортання визнаних сум;

б) має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив і одночасно погасити зобов'язання.

Обліковуючи передачу фінансового активу, який не відповідає вимогам щодо припинення визнання, підприємству не слід згортати переданий актив та пов'язане з ним зобов'язання.

2. Операції з фінансовими інструментами можуть приводити до того, що підприємство прийме на себе або передасть іншій стороні один чи більше фінансових ризиків. Відповідне розкриття дає інформацію, яка допомагає користувачам фінансових звітів визначити ступінь ризиків, пов'язаних із фінансовими інструментами. Є ринковий ризик, який охоплює три типи ризику: валютний ризик, відсотковий ризик справедливої вартості, ціновий ризик. Також розрізняють кредитний ризик, ризик ліквідності, відсотковий ризик грошових потоків.

Наприклад, щодо товарної дебіторської заборгованості суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію у примітках до фінансової звітності:

– склад товарної дебіторської заборгованості, у т.ч. пов'язаних сторін;

– резерв знецінення щодо товарної дебіторської заборгованості;

– середньорічна оборотність товарної дебіторської заборгованості;

– рух резерву щодо товарної дебіторської заборгованості;

– аналіз товарної дебіторської заборгованості, визнаної повністю або частково сумнівною, за термінами погашення;

– аналіз простроченої товарної дебіторської заборгованості, яка не визнана повністю або частково сумнівною (МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»).

### *Список використаних джерел по темі 12:*

1. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_007#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
4. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
5. Олена Вовк. МСФЗ-облік поворотної та безповоротної фіндопомоги. *Все про бухгалтерський облік*. № 27. 22.03.2019. С. 39-46.
6. Геннадій Кірейцев. Як оцінити заборгованість методом дисконтування. Частина 1. *Все про бухгалтерський облік*. № 19. 25.02.2019. С. 31-32.
7. Геннадій Кірейцев. Як оцінити заборгованість методом дисконтування. Частина 2. *Все про бухгалтерський облік*. № 20. 27.02.2019. С. 21-23.
8. Олена Харламова. Визнання та оцінка дебіторської та кредиторської заборгованості. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С. 38-42.
9. Договірний актив та договірне зобов'язання. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105340.html> (дата звернення: 15.03.2021).

### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Розкрийте сутність дебіторської заборгованості.*
2. *Як класифікується в бухгалтерському обліку дебіторська заборгованість?*
3. *Як оцінюється дебіторська заборгованість?*
4. *Які правила первісної оцінки торговельної дебіторської заборгованості?*

5. Як оцінюється дебіторська заборгованість за виданими авансами?
6. Як оцінюється поворотна фінансова допомога?
7. Що таке кредитний збиток та які є підходи до створення резервів очікуваних кредитних збитків?
8. Як розрахувати резерв очікуваних кредитних збитків за торговельною дебіторською заборгованістю?
9. Як відображається в бухгалтерському обліку нарахування резерву очікуваних кредитних збитків?
10. Яку інформацію про дебіторську заборгованість слід розкривати у фінансовій звітності?

## Тема 13. ОБЛІК ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЙОГО ІНСТРУМЕНТІВ

- 13.1. Визначення та визнання власного капіталу.
- 13.2. Оцінка та облік капіталу та його інструментів.
- 13.3. Облік нерозподіленого прибутку і дивідендів.
- 13.4. Звітність про власний капітал.
- 13.5. Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності.
- 13.6. Прибуток на акцію.

### 13.1. Визначення та визнання власного капіталу

Активи, інвестовані засновниками (учасниками) у момент створення підприємства, представляють його стартовий капітал, який оцінюється за вартістю внесеного майна. На цьому етапі, коли підприємство ще не має зовнішньої заборгованості, облікова формула капіталу набуває вигляду:

$$K=A, \text{ оскільки } Z=0,$$

де:  $K$  – власний капітал;  
 $A$  – активи (вартість майна);  
 $Z$  – зобов'язання.

У процесі господарської діяльності у підприємства виникають зобов'язання перед юридичними та фізичними особами. З урахуванням залучених коштів власний капітал (тобто капітал, який належить власникам підприємства) визначається як різниця між вартістю його майна і зобов'язаннями:

$$K=A - Z.$$

У бухгалтерському обліку власний капітал підприємства є третім основним елементом фінансової звітності, що безпосередньо пов'язаний з визначенням фінансового стану в балансі. Він визначається як різниця між активами та зобов'язаннями і являє собою частину активів, що належать власникам. Власний капітал може мати назву чистих активів. *Чистими активами* суб'єкта господарювання є ті активи, які залишаються після вирахування всіх інших вимог на його активи.

*Власники* – це ті, хто утримують інструменти, класифіковані як власний капітал.

Згідно з МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» **інструмент капіталу** – будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Прикладами інструментів власного капіталу є звичайні акції без права дострокового погашення, певні інструменти з правом дострокового погашення, деякі інструменти, які створюють для суб'єкта господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів суб'єкта господарювання тільки при ліквідації, певні типи привілейованих акцій, а також варанти або продані опціони «колл», які дозволяють утримувачеві передплатити або придбати фіксовану кількість звичайних акцій без права дострокового погашення в суб'єкта господарювання-емітента за фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив.

В останнє десятиліття помітно посилилася увага до так званих похідних фінансових інструментів. Термін «похідний» пов'язаний з тим, що вартість такого інструменту наче б то прив'язується до вартості того чи іншого базового фінансового інструмента і стає по відношенню до нього похідною (не в математичному сенсі) величиною. Серед похідних інструментів найбільший інтерес, ймовірно, викликають опціони. У нашій країні опціони поки не отримали помітного поширення.

Під *опціоном* розуміють право, але не зобов'язання, купити/продати деякі фінансові інструменти, акції або валюту за обумовленою ціною при настанні терміну або до нього. За отримання цього права покупець опціону при укладенні контракту сплачує продавцю деяку премію. Остання являє собою ринкову ціну опціону. Таким чином, саме право в цій операції стає товаром. Для скорочення запису, опціон на право покупки часто називають опціон колл, опціон на право продажу – опціон пут. Розрізняють також американський опціон – угода, яка може бути виконана в будь-який момент протягом усього строку її дії, та європейський опціон, який може бути виконаний тільки в кінці строку дії угоди.

**Акція** є одиницею власності в корпорації. Вона представляє собою цінний папір, який засвідчує пайову участь в корпорації і дає право власникові на:

- участь в управлінні компанією;
- отримання частки прибутку у вигляді дивідендів;
- участь у розподілі майна при ліквідації компанії.

Максимальна кількість акцій, яка може бути випущена корпорацією, вказується в її статуті як оголошена кількість акцій. Володіння акцією дає право на отримання пропорційної частки прибутку компанії у вигляді дивідендів. При ліквідації корпорації акціонери мають право на отримання частки її активів пропорційно вартості акцій, якими вони володіють, але лише після задоволення претензій кредиторів.

Розрізняють акції двох видів:

- звичайні (прості) акції;
- привілейовані акції.

Якщо випускається тільки один вид акцій, то це мають бути звичайні (прості) акції. У такому випадку права всіх власників (акціонерів) однакові і задовольняються за залишковим принципом, тобто в останню чергу. Прості акції можуть бути зі встановленим номіналом і без нього. Вони, на відміну від привілейованих, не мають фіксованої дивідендної ставки, тому по простих акціях можуть сплачуватися вищі дивіденди і їх ринкова вартість може значно змінюватись.

Привілейовані акції не дають власнику права голосу, але вони мають переваги порівняно зі звичайними акціями. По-перше, це переваги в отриманні дивідендів. Якщо компанія має прибуток і рада директорів оголосила виплату дивідендів по привілейованих акціях, то визначена сума дивідендів має бути виплачена власникам привілейованих акцій до того, як отримають свою частку власники звичайних акцій. Дивіденди по привілейованих акціях встановлюються фіксованою сумою на одну акцію або у відсотках до її номінальної вартості і не залежать від розміру прибутку.

Привілейовані акції можуть бути некумулятивними і кумулятивними. *Кумулятивні привілейовані акції* мають додаткову перевагу: вони дають право їх власникам на отримання в майбутньому дивідендів минулого періоду. Всі неоголошені



дивіденди повинні накопичуватися із року в рік. Вони мають назву прострочених, не відображаються як зобов'язання, оскільки не були оголошені, але інформація про них має бути розкритою в примітках до фінансової звітності. Накопичена сума дивідендів по привілейованих кумулятивних акціях оголошується і виплачується до того, як будуть оголошені і виплачені дивіденди по звичайних акціях.

Друга перевага привілейованих акцій – це право їх власників на активи компанії. Так, компанія-емітент може вимагати у власників відзивних акцій повернення їх за певну суму готівки (звичайно, вищу за їх номінальну вартість). А при ліквідації корпорації привілейованим акціонерам виплачується встановлена максимальна сума до того, як будь-які активи будуть розподілені серед простих акціонерів.

Третьою перевагою привілейованих акцій можна вважати можливість їх конвертації, яка іноді надається для залучення інвесторів. Конвертовані привілейовані акції дають право власнику за його бажанням обміняти свої акції на звичайні після обумовленої дати за встановленим коефіцієнтом.

Отже, привілейовані акції мають менший ступінь ризику, переваги щодо прав на активи корпорації, конвертованість та дивіденди. Разом з тим, їх недоліками є встановлення верхньої межі дивідендів і відсутність права голосу. При цьому випуск привілейованих акцій є одним із способів залучення капіталу без ризику втратити контроль за діяльністю корпорації.

Для корпорації обов'язковим є ведення реєстру акціонерів. У ньому вказується прізвище та адреса кожного акціонера, кількість акцій, якою він володіє, їх номери та дати придбання.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 33 «Прибуток на акцію» (МСБО 33) дає такі визначення.

*Опціони, варанти та їхні еквіваленти* – це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві право на придбання звичайних акцій.

*Звичайна акція* – це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

*Потенційна звичайна акція* – це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

*Опціони «пут» на звичайні акції* – це контракти, які надають утримувачеві право продати звичайні акції за визначеною ціною протягом певного періоду.

Звичайні акції дають право на участь у прибутку за період лише після інших типів акцій, наприклад привілейованих. Суб'єкт господарювання може мати більше одного класу звичайних акцій. Звичайні акції одного класу дають однакові права на отримання дивідендів.

Приклади потенційних звичайних акцій:

а) фінансові зобов'язання або інструменти власного капіталу, включаючи привілейовані акції, які конвертуються у звичайні акції;

б) опціони та варанти;

в) акції, які були б випущені після виконання певних умов, передбачених контрактними угодами, такими як придбання підприємства або інших активів.

Міжнародні стандарти не містять окремого стандарту, що тлумачить визначення, визнання та оцінку власного капіталу. Рекомендації щодо оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації щодо елементів капіталу містяться в різних стандартах (МСБО 1, МСФЗ 2, МСБО 8, МСФЗ 7 та ін.).

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності **власний капітал** – це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Компоненти власного капіталу включають кожний клас внесеного капіталу, накопичений залишок кожного класу іншого сукупного прибутку (наприклад, дооцінка основних засобів та нематеріальних активів) та нерозподілений прибуток. Можна виділити сплачений капітал, емісійний дохід та капітальні резерви. *Сплачений капітал* – це розмір фактичних внесків засновників (учасників) з метою одержання частки власності в суб'єкті господарювання. *Емісійний дохід* – це різниця між продажною та номінальною вартістю первинно розміщених акцій акціонерних товариств. *Капітальні резерви* – це резерви, які

створюють за рішенням власників за рахунок розподілу чистого прибутку звітного періоду.

Власний капітал зменшується на суму неоплаченого, вилученого капіталу та збитку.

*Неоплачений капітал* – це сума заборгованості власників (учасників) за внесками до статутного капіталу. Інакше кажучи, неоплачений капітал – це сума заборгованості:

- акціонерів з оплати акцій, на які вони підписалися;
- учасників за внесками до статутного капіталу, розмір яких визначено установчими документами підприємства.

Така заборгованість виникає після фіксації розміру статутного капіталу в установчих документах підприємства (статуті, установчому договорі, меморандумі) та державної реєстрації цього документа (доповнень або змін до нього). Після проходження процедури державної реєстрації заборгованість акціонерів (власників) погашається відповідно до порядку, встановленого на рівні закону та статуту.

*Вилучений капітал* – це фактичні витрати підприємства на викуп власних акцій (якщо це акціонерне товариство), часток у власному статутному (складеному) капіталі (якщо це інший вид господарського товариства) або паїв (якщо йдеться про добровільне об'єднання на кооперативних засадах). Інакше кажучи, вилучений капітал є фактичною собівартістю викуплених товариством в учасників: акцій власної емісії; часток у статутному капіталі.

Хоча власний капітал визначається як залишковий, у балансі він може бути поділений на підкласи. Наприклад, в акціонерному товаристві це кошти, внесені акціонерами (акціонерний капітал), нерозподілений прибуток, резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку, та резерви, які відображають коригування збереження капіталу, можуть бути відображені окремо. Така класифікація може бути доречною для прийняття рішень користувачами фінансових звітів, якщо вона зазначає правові або інші обмеження здатності суб'єкта господарювання розподіляти чи використовувати іншим чином власний капітал. Така класифікація може також відображати той факт, що сторони з часткою власності в суб'єкті

господарювання мають різні права на отримання дивідендів або на повернення капіталу.

Власний капітал частіше розглядається в міжнародній практиці стосовно акціонерних компаній, тому в МСФЗ багато уваги приділено акціям і акціонерам, які є найбільш зацікавленими особами у повній інформації про власний капітал.

В корпораціях формується акціонерний капітал. Корпорація – товариство, акціонерний капітал якого поділено на певну кількість акцій однакової номінальної вартості. Акціонери не відповідають за зобов'язаннями корпорації і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, в межах вартості належних їм акцій. Для вітчизняних бухгалтерів більш звичним є термін «статутний капітал» замість терміну «акціонерний капітал».

Інколи статут або інший закон вимагає створення резервів у вигляді додаткового заходу захисту суб'єкта господарювання та його кредиторів від впливу збитків. Можуть створюватися й інші резерви, якщо національний закон з оподаткування передбачає звільнення від податкових зобов'язань або зменшення їх при переведенні коштів у такі резерви. Існування та розмір цих правових, статутних та податкових резервів є інформацією, яка може бути доречною для потреб користувачів при прийнятті ними рішень. Переведення коштів у такі резерви є скоріше асигнуванням нерозподіленого прибутку, ніж витратами.

Сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Як правило, сукупна сума власного капіталу тільки за збігом відповідає сукупній ринковій вартості акцій суб'єкта господарювання чи сумі, яку можна отримати шляхом продажу чистих активів частинами або суб'єкта господарювання в цілому на засадах принципу безперервності.

Торговельна, виробнича та підприємницька діяльність здійснюється суб'єктами господарювання, які мають різну форму власності: з одноосібною власністю, товариства, трасти та різноманітні державні підприємства. Правова і регуляторна основа для таких суб'єктів господарювання часто відрізняються від тієї, яку використовують акціонерні товариства. Наприклад, може існувати кілька обмежень (якщо вони є взагалі) щодо

виплати власникам або іншим бенефіціарам сум, що входять до власного капіталу. Однак визначення власного капіталу та інші аспекти Концептуальної основи фінансової звітності, які стосуються власного капіталу, є прийнятними для таких суб'єктів господарювання.

У суб'єктів господарювання, які не мають власного капіталу, як визначено в МСБО 32 (наприклад, деякі взаємні фонди), та у суб'єктів господарювання, акціонерний капітал яких не є власним капіталом (наприклад, деякі кооперативні суб'єкти господарювання), може виникнути необхідність адаптувати подання у фінансовій звітності інформації про частки участі членів або власників господарських одиниць.

У бухгалтерському обліку окремо відображаються внески власників і виплати власникам.

### **13.2. Оцінка та облік капіталу та його інструментів**

Зобов'язання суб'єкта господарювання випустити чи придбати фіксовану кількість власних інструментів капіталу в обмін на грошові кошти чи інший фінансовий актив є інструментом власного капіталу суб'єкта господарювання. Проте, якщо такий контракт містить зобов'язання суб'єкта господарювання сплатити грошові кошти чи інший фінансовий актив (за винятком контрактів, класифікованих як власний капітал), воно також приводить до виникнення зобов'язання у розмірі теперішньої вартості суми погашення. Емітент звичайних акцій без права дострокового погашення бере зобов'язання, коли він офіційно планує здійснити виплати і стає юридично зобов'язаним зробити це для акціонерів. Це може відбуватися після оголошення дивідендів або коли суб'єкт господарювання ліквідується і будь-які активи, що залишаються після виконання зобов'язань, стають такими, що підлягають виплаті акціонерам.

Придбаний опціон «кол» або інший подібний контракт, придбаний суб'єктом господарювання, який надає право викупити фіксовану кількість власних інструментів капіталу в обмін на надання фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу, не є фінансовим активом суб'єкта

господарювання. Натомість будь-яка компенсація, сплачена за такий контракт, вираховується з власного капіталу.

Привілейовані акції можуть випускатися з різними правами. При визначенні того, чи є привілейована акція фінансовим зобов'язанням або інструментом власного капіталу, емітент оцінює конкретні права, які додаються до акції з метою визначення, чи має вона основну характеристику фінансового зобов'язання. Наприклад, привілейована акція, яка передбачає погашення на конкретну дату або за вибором утримувача, містить фінансове зобов'язання, оскільки емітент має зобов'язання надати фінансові активи утримувачеві акції. Потенційна неспроможність емітента (або через брак коштів, або через правові обмеження чи недостатні прибутки чи резерви) виконати зобов'язання щодо погашення привілейованої акції, коли він зобов'язаний зробити це за контрактом, не звільняє його від зобов'язання. Право емітента викупити акції за грошові кошти не відповідає визначенню фінансового зобов'язання, оскільки він не має поточного зобов'язання передавати фінансові активи акціонерам. У цьому випадку викуп акцій здійснюється винятково на розсуд емітента. Проте зобов'язання може виникнути, коли емітент акцій використовує своє право, як правило, офіційно повідомляючи акціонерів про намір викупити акції.

Коли привілейовані акції не підлягають викупу, відповідна класифікація визначається іншими правами, які можуть додаватися до акцій. Класифікація ґрунтується на оцінці сутності контрактних угод та визначенні фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу. Коли виплати утримувачам привілейованих акцій (кумулятивних чи некумулятивних) здійснюється на розсуд емітента, то акції є інструментами власного капіталу. На класифікацію привілейованої акції як інструмента власного капіталу або як фінансового зобов'язання не впливає, наприклад:

- а) минулий досвід здійснення виплат;
- б) намір зробити виплати в майбутньому;
- в) можливий негативний вплив на ціну звичайних акцій емітента, якщо виплати не здійснюються (внаслідок обмежень

щодо виплати дивідендів за звичайними акціями, якщо не сплачуються дивіденди за привілейованими акціями);

г) сума резервів емітента;

г) очікування емітента щодо прибутку чи збитку за період;

д) спроможність чи неспроможність емітента впливати на суму прибутку чи збитку за період.

Фінансові інструменти з правом дострокового погашення включають контрактне зобов'язання емітента із зворотного придбання або погашення цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив при виконанні права дострокового погашення. В якості винятку з визначення фінансового зобов'язання інструмент, який включає таке зобов'язання, класифікується як інструмент власного капіталу, якщо він має всі наведені далі ознаки, а саме:

а) він надає утримувачу право на отримання пропорційної частки чистих активів суб'єкта господарювання в разі ліквідації останнього. Пропорційна частка визначається шляхом:

– ділення чистих активів суб'єкта господарювання, що залишаються при ліквідації, на кількість одиниць рівної суми;

– множення цієї суми на кількість одиниць, якими володіють утримувачі даного фінансового інструмента;

б) інструмент належить до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів. Щоби належати до цього класу інструмент повинен мати такі ознаки:

– відсутність пріоритетної черговості відносно інших вимог на активи суб'єкта господарювання при його ліквідації;

– відсутність необхідності у конвертації в інший інструмент щоби увійти до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів;

в) всі фінансові інструменти, що належать до класу інструментів, які субординовані по відношенню до всіх інших класів інструментів, мають однакові ознаки. Наприклад, вони всі повинні бути інструментами з правом дострокового погашення, а формула чи інший метод, який застосовується для обчислення ціни зворотного придбання або погашення, є однаковим для всіх інструментів в цьому класі;

г) окрім контрактного зобов'язання емітента здійснити зворотне придбання або погашення цього інструменту за грошові кошти або в обмін на інший фінансовий актив, даний інструмент не містить жодних інших контрактних зобов'язань із надання грошових коштів або інших фінансових активів іншому суб'єктові господарювання або зобов'язань обмінятися фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання на умовах, які є потенційно несприятливими для даного суб'єкта господарювання, і не контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання;

г) загальний обсяг грошових потоків, який можна віднести до цього інструменту протягом строку його чинності, переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання протягом строку чинності інструменту (без врахування будь-яких впливів цього інструменту).

Для того, щоб класифікувати інструмент як інструмент власного капіталу, окрім наявності всіх наведених вище ознак інструмента емітент не повинен мати жодних інших фінансових інструментів або контрактів, які мають:

а) загальний обсяг грошових потоків, який переважно базується на прибутках або збитках, зміні у визнаних чистих активах або на зміні справедливої вартості визнаних і невизнаних чистих активів суб'єкта господарювання (без врахування будь-яких впливів такого інструменту або контракту);

б) вплив у вигляді суттєвого обмеження або фіксації залишкового прибутку для утримувачів інструментів з правом дострокового погашення.

Контракт, який погашатиметься суб'єктом господарювання шляхом отримання або надання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є інструментом власного капіталу. Наприклад, випущений опціон на акції, який надає контрагентові право купити фіксовану кількість акцій суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або



фіксованою встановленою основною сумою облігації, є інструментом власного капіталу. Зміни в справедливій вартості контракту, що виникають унаслідок коливань ринкових ставок відсотка, які не впливають на суму грошових коштів чи фінансових активів, що їх мають сплатити чи надати, або на кількість інструментів власного капіталу, що їх мають отримати чи надати при розрахунку за контрактом, не виключають того, що контракт є інструментом власного капіталу. Будь-яка отримана компенсація (наприклад, премія, отримана за проданим опціоном або варантом на власні акції суб'єкта господарювання) прямо додається до власного капіталу. Будь-яка сплачена компенсація (наприклад премія, сплачена за придбаний опціон) вираховується прямо з власного капіталу. Зміни в справедливій вартості інструмента власного капіталу не визнаються у фінансовій звітності.

Підприємства можуть вчинювати правочини з придбання (отримання) товарів (робіт, послуг) з оплатою інструментами власного капіталу (власними акціями, опціонами на акції, частками у статутному капіталі тощо) та/або грошовими коштами (іншими активами), якщо сума, що належить до виплати, визначається на основі вартості акцій або інших інструментів власного капіталу (тих же опціонів на акції).

Підприємства можуть використовувати довгострокові мотиваційні програми для своїх працівників, засновані на наданні акцій, опціонів на придбання акцій та інших інструментів власного капіталу в межах пакета винагороди.

Підприємства можуть передавати інструменти власного капіталу в обмін на отримувані від інших підприємств товари, роботи або послуги. До товарів, що придбаються підприємством у межах операцій з виплатами на основі акцій, належать запаси, основні засоби, а також нематеріальні активи та інші нефінансові активи.

Визначення вимог до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, регламентує Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій» (МСФЗ 2). Зокрема, він вимагає від суб'єкта господарювання відображати вплив операцій, платіж за якими здійснюється на

основі акцій, на його прибутки або збитки та на фінансовий стан, у тому числі відображати витрати, пов'язані з операціями, за якими опціони на акції надаються працівникам.

**Опціон на акції** – це контракт, який надає утримувачеві право (але не створює зобов'язання) протягом конкретного періоду підписатися на акції суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити.

*Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій* – це операція, в якій суб'єкт господарювання:

а) отримує товари чи послуги від постачальника таких товарів або послуг (в тому числі працівника) за угодою про платіж на основі акцій; або

б) бере на себе зобов'язання здійснити платіж на користь постачальника за угодою про платіж на основі акцій, що передбачає отримання товарів або послуг від постачальника іншим суб'єктом господарювання групи.

Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 2 для обліку всіх операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, незалежно від того, чи може суб'єкт господарювання ідентифікувати конкретно деякі або всі отримані товари або послуги, включаючи:

а) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;

б) операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів;

в) операції, у яких суб'єкт господарювання отримує або купує товари чи послуги на умовах, відповідно до яких суб'єкт господарювання або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати форму розрахунків за операцію – або грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу.

*Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу* – це операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, у якій суб'єкт господарювання:

а) отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (включаючи акції або опціони на акції); або

б) отримує товари або послуги, але не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією з постачальником.

*Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів* – це операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, у якій суб'єкт господарювання купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти або інші активи постачальникові цих товарів чи послуг на суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі опціонів на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання групи.

Суб'єкт господарювання визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у момент отримання зазначених товарів або послуг. Якщо товари чи послуги отримані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, то суб'єктові господарювання слід визнавати відповідне збільшення власного капіталу; і навпаки – визнавати зобов'язання, якщо товари чи послуги придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

Якщо товари чи послуги, придбані або отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню як активи, то вони підлягають визнанню як витрати.

Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання має безпосередньо оцінювати отримані товари чи послуги, а також відповідне збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли цю справедливу вартість неможливо оцінити достовірно. Якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, їх вартість і відповідне збільшення власного капіталу слід оцінити опосередковано, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу.

*Справедлива вартість* – сума, за якою можна обміняти актив, погасити заборгованість або надати інструмент капіталу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами

До операцій з працівниками та іншими сторонами, що надають подібні послуги, суб'єкт господарювання повинен оцінювати отримані послуги на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оскільки, справедливу вартість наданих послуг, як правило, неможливо достовірно оцінити. Справедлива вартість цих інструментів власного капіталу підлягає оцінці на дату надання.

Звичайно акції, опціони на акції та інші інструменти власного капіталу надаються працівникам як складова пакету їх винагороди, на додаток до їх заробітної плати, що виплачується грошовими коштами, та інших виплат працівникам. Як правило, послуги, отримані в обмін на певні складові пакету винагороди працівників, неможливо оцінити окремо. Крім того, незалежна оцінка справедливої вартості загального пакету винагороди може виявитися неможливою, якщо безпосередньо не проводиться оцінка справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу. Більше того, інколи акції або опціони на акції надаються як складова преміальної винагороди, а не як складова основної зарплати, наприклад, як стимул для утримання працівників суб'єкта господарювання або як винагорода за їхні зусилля, спрямовані на поліпшення результатів діяльності суб'єкта господарювання. Надаючи акції або опціони на акції додатково до інших форм винагороди праці, суб'єкт господарювання виплачує додаткову винагороду для отримання додаткових переваг. Оцінити справедливу вартість таких додаткових переваг, імовірно, буде доволі складно. Оскільки безпосередньо оцінити справедливу вартість отриманих послуг складно, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість послуг працівників на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу.

До операцій зі сторонами, іншими ніж працівники, слід виходити зі спростовного припущення щодо можливості достовірної оцінки справедливої вартості отриманих товарів чи послуг. Така справедлива вартість має оцінюватися на дату, коли

суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги. Зрідка, у випадках, коли суб'єкт господарювання скасовує це припущення, оскільки він не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, такий суб'єкт господарювання оцінює отримані товари чи послуги і відповідне збільшення власного капіталу опосередковано, на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату, коли суб'єкт господарювання отримує товари або коли контрагент надає послуги.

Зокрема, якщо виявляється, що ідентифікована компенсація (якщо вона є), отримана суб'єктом господарювання, менша, ніж справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу або понесеного зобов'язання, то, як правило, така ситуація вказує на те, що інша частина компенсації (тобто неідентифіковані товари або послуги) була (або буде) отримана суб'єктом господарювання. Суб'єкт господарювання оцінює отримані ідентифіковані товари або послуги відповідно до МСФЗ 2. Він оцінює неідентифіковані товари або послуги, отримані (або які будуть отримані), як різницю між справедливою вартістю платежу на основі акцій і справедливою вартістю будь-яких ідентифікованих товарів або послуг отриманих (або які будуть отримані). Суб'єкт господарювання оцінює отримані неідентифіковані товари або послуги на дату надання. Проте для операцій, платіж за якими здійснюється з використанням грошових коштів, зобов'язання переоцінюються на кінець кожного звітного періоду, доки воно не буде погашене.

Для операцій, які оцінюються на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу на дату оцінки, виходячи з ринкових цін (якщо вони є) і враховуючи умови, на яких були надані ці інструменти власного капіталу.

Якщо ринкових цін немає, суб'єкт господарювання повинен оцінювати справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, користуючись методом, який визначатиме ймовірну вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки в операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами. Метод оцінювання має відповідати загальній

методології оцінювання, прийнятій для визначення ціни фінансових інструментів, і враховувати усі чинники та припущення, які братимуться до уваги обізнаними і зацікавленими учасниками ринку для визначення ціни.

Справедлива вартість акцій, наданих працівникам, має оцінюватися за ринковою ціною акцій суб'єкта господарювання (або за розрахунковою ринковою ціною, якщо з акціями суб'єкта господарювання не проводяться операції на ринку), скоригованою для врахування умов, на яких ці акції були надані.

Зрідка суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливую вартість наданих інструментів власного капіталу. У таких виняткових випадках суб'єкт господарювання натомість повинен:

а) оцінити такі інструменти власного капіталу за їх внутрішньою вартістю на дату отримання суб'єктом господарювання товарів або на дату надання послуг контрагентом і надалі на кінець кожного звітного періоду та на дату остаточного розрахунку, з визнанням будь-яких змін у внутрішній вартості у складі прибутків чи збитків. Для наданих опціонів на акції остаточний розрахунок за угодою, платіж за якою здійснюється на основі акцій, відбувається при виконанні опціону, при його вилученні (наприклад, у результаті звільнення з роботи) або при припиненні чинності (наприклад, завершення строку чинності опціону);

б) визнати отримані товари чи послуги на основі такої кількості інструментів власного капіталу, на яку зрештою буде набуто право або (якщо доречно) яка буде виконана в кінцевому результаті. Щоб застосувати цю вимогу до, наприклад, опціонів на акції, суб'єктові господарювання слід визнати товари чи послуги, що були отримані протягом періоду набуття права (якщо такий є), за винятком вимог стосовно умови щодо стану ринку. Сума, визнана за товарами чи послугами, отриманими протягом періоду набуття права, має базуватися на кількості опціонів на акції, за якими очікується набуття права. При необхідності, суб'єкт господарювання повинен переглядати цю оцінку, якщо подальша інформація свідчить, що кількість опціонів на акції, на які очікується набуття права, відрізняється від попередніх оцінок. На дату набуття права суб'єкт

господарювання повинен переглянути цю оцінку та урівняти її з фактичною кількістю інструментів власного капіталу, право на які було зрештою набуто. Після дати набуття права суб'єкт господарювання повинен сторнувати суму, визнану за отриманими товарами чи послугами, у разі подальшої втрати або припинення чинності опціону в результаті завершення строку його дії.

*Внутрішня вартість* – 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. Наприклад, опціон на акції з ціною виконання 15 грн, справедлива вартість яких становить 20 грн, має внутрішню вартість 5 грн.

Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен оцінювати придбані товари чи послуги і прийняті зобов'язання за справедливою вартістю таких зобов'язань. Доки зобов'язання не погашене, суб'єкт господарювання повинен переоцінювати справедливую вартість такого зобов'язання на кінець кожного звітного періоду та на дату погашення, визнаючи будь-які зміни справедливої вартості у складі прибутків або збитків за відповідний період.

У випадку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у яких умови угоди надають суб'єктові господарювання або контрагенту можливість вибору форми розрахунку за цією операцією – чи то з використанням грошових коштів (або інших активів), чи то шляхом випуску інструментів власного капіталу, – суб'єкт господарювання відображає в обліку таку операцію (або її складові) як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, якщо суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами або іншими активами і тією мірою, якою цей суб'єкт господарювання прийняв такі зобов'язання. Ця операція може бути відображена як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, якщо таке зобов'язання не було

прийняте суб'єктом господарювання, і тією мірою, якою воно не було прийняте.

Для опціонів на акції, наданих працівникам, часто не існує ринкових цін, оскільки умови, визначені для наданих опціонів, не застосовуються до опціонів, з якими здійснюються операції на ринку. Якщо на ринку не здійснюються операції з опціонами з умовами, подібними до наданих опціонів, то справедливу вартість наданих опціонів оцінюватимуть із застосуванням моделі ціноутворення опціону.

Усі моделі ціноутворення опціону щонайменше беруть до уваги такі фактори:

- а) ціну виконання опціону;
- б) строк чинності опціону;
- в) поточну ціну базових акцій;
- г) очікувані коливання ціни на акцію;
- г) очікувані дивіденди на акції (якщо доречно);
- д) безризикову ставку відсотка протягом строку чинності опціону.

Якщо надані інструменти власного капіталу анулюються або ж розрахунки за ними здійснюються протягом періоду набуття права (за винятком анулювання шляхом вилучення права внаслідок невиконання умов його набуття):

а) суб'єкт господарювання повинен обліковувати таке анулювання або розрахунок як прискорення набуття права, а отже, повинен негайно визнавати ту суму, яка за інших умов була б визнана як сума за послуги, отримані протягом періоду набуття права, що залишився;

б) будь-який платіж, здійснений на користь працівника при анулюванні або розрахунку за наданими інструментами власного капіталу, слід обліковувати як викуп частки власного капіталу (тобто як вилучення з власного капіталу), за винятком тієї частки оплати, яка перевищує справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, оцінених на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати. Однак якщо угода про платіж на основі акцій включала компоненти зобов'язань, суб'єкт господарювання повинен переоцінити справедливу вартість таких зобов'язань на дату анулювання або здійснення розрахунку. Будь-який платіж, виконаний з метою



погашення компоненту зобов'язання, слід відобразити в обліку як анулювання зобов'язання;

в) якщо працівникові надаються нові інструменти власного капіталу, і на дату їх надання суб'єкт господарювання визначає ці нові інструменти власного капіталу як заміну для анульованих інструментів власного капіталу, то суб'єкт господарювання повинен обліковувати надані на заміну інструменти власного капіталу так само, як і зміну первісно наданих інструментів капіталу. Надана додаткова справедлива вартість розраховується як різниця між справедливою вартістю наданих на заміну інструментів власного капіталу і чистою справедливою вартістю анульованих інструментів власного капіталу на дату надання на заміну інструментів власного капіталу. Чистою справедливою вартістю анульованих інструментів власного капіталу є їхня справедлива вартість безпосередньо перед анулюванням, за вирахуванням суми будь-яких платежів, здійснених працівникам при анулюванні цих інструментів власного капіталу, які обліковують як вилучення з власного капіталу. Якщо суб'єкт господарювання не визначає надані нові інструменти власного капіталу як інструменти власного капіталу, що замінюють анульовані інструменти власного капіталу, тоді суб'єкт господарювання повинен обліковувати такі нові інструменти власного капіталу як нове надання інструментів власного капіталу.

Якщо виконання умов, не пов'язаних з набуттям права, залежить від суб'єкта господарювання або контрагента, то факт невиконання таких умов протягом періоду надання права або суб'єктом господарювання, або контрагентом повинен вважатися суб'єктом господарювання як анулювання.

Якщо суб'єкт господарювання викупує інструменти власного капіталу, право на які вже набуто, то виплати на користь працівника слід обліковувати як вилучення з власного капіталу, за винятком тієї суми, на яку платіж перевищує справедливую вартість викуплених інструментів капіталу станом на дату викупу. Будь-яке таке перевищення слід визнавати як витрати.

Випуск і реалізація акцій без встановленого номіналу потребує визначення законного капіталу для захисту прав кредиторів. Тому корпорація має в установчих документах

визначити встановлену вартість однієї акції або відобразити всю виручку, одержану від кожного випуску і реалізації акцій без встановленого номіналу, як законний капітал.

Продаж акцій за передоплатою, як правило, здійснюється під час створення корпорації. Передоплата є контрактом на придбання певної кількості акцій за обумовленою ціною. Оплата здійснюється на встановлену дату. Після свого заснування корпорація може продавати свої акції в кредит. Такі угоди мають назву передоплата на акції. Вони мають юридичну силу і відображаються в бухгалтерському обліку. Акції вважаються вилученими і по них нараховуються дивіденди лише після повної оплати. Для відображення передоплати на акції в бухгалтерському обліку доцільно відкрити субрахунки другого порядку до субрахунка 401 «Статутний капітал»: 4011 «Акції за передоплатою» та 4012 «Випущені акції».

Бухгалтерські проведення з формування акціонерного капіталу в корпорації наведено в табл. 13.1.

Таблиця 13.1

Бухгалтерські проведення з формування акціонерного капіталу в корпорації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
<b>Продаж акцій із встановленим номіналом за грошові кошти</b>			
1	На суму отриманих грошових коштів від реалізації акцій:		
	– на номінальну вартість акцій	301, 311	401
	– на різницю між вартістю реалізації і номінальною вартістю акцій	301, 311	421
<b>Продаж акцій із встановленим номіналом за активи</b>			
2	На суму отриманих активів від реалізації акцій:		
	– на номінальну вартість акцій	10, 15	401
	– на різницю між ринковою вартістю реалізації і номінальною вартістю акцій	10, 15	421
<b>Реалізація акцій без встановленого номіналу</b>			
3	На суму отриманих грошових коштів від реалізації акцій:		
	– на оголошену вартість акцій	301, 311	401

	– на різницю між вартістю реалізації і оголошеною вартістю акцій	301, 311	421
Продаж акцій за передоплатою			
4	Відображено передоплату на придбання акцій:		
	– на номінальну вартість акцій	46	4011
	– на різницю між вартістю реалізації і номінальною вартістю акцій	46	4211
5	Погашено заборгованість акціонерів за передплатою на акції:		
	– грошовими коштами	31	46
	– активами	10, 15	46
6	Відображено випуск повноцінних акцій	4011	4012

Викуп власних акцій нерідко здійснюється корпораціями з метою: отримання необхідних акцій для преміювання свого персоналу; наступного їх продажу за вищою ціною; обмеження кількості акцій в обігу для збільшення суми прибутку на одну акцію; запобігання спробам конкурентів захопити контрольний пакет акцій.

Облік анулювання викуплених акцій представлено в табл.

13.2.

Таблиця 13.2

Бухгалтерські проведення з обліку анулювання викуплених акцій

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Зменшено акціонерний капітал на номінальну вартість анульованих акцій	401	451
2	Списано суму різниці ціни викупу і номінальної вартості акцій за рахунок власного емісійного доходу (прибутку):		
	– ціна викупу вища від номінальної вартості	421, 44	451
	– ціна викупу нижча від номінальної вартості	451	421, 44

Якщо за договором про платіж на основі акцій інструменти власного капіталу передаються постачальнику

послуг (робіт) до надання ним послуг (виконання робіт), то слід визнати збільшення власного капіталу на загальну вартість послуг (робіт), визначену на дату укладення договору. Отримані в подальшому послуги (роботи) розглядаються як надані (виконані) у погашення боргу за вже передані інструменти власного капіталу. Звідси випливає, що для відображення заборгованості, що виникає в момент передачі інструментів власного капіталу за таким договором, має бути задіяно рахунок 46 «Неоплачений капітал». Тоді, при передачі інструментів власного капіталу буде зроблено запис за дебетом рахунка 46 «Неоплачений капітал» у кореспонденції з кредитом субрахунку 425 «Інший додатковий капітал», а на дату отримання послуг (робіт) від їх постачальників одночасно з визнанням витрат погашення боргу, що відбулося, відобразиться за кредитом рахунка 46 «Неоплачений капітал».

У ситуації, коли за договором про платіж на основі акцій інструменти власного капіталу передаються постачальнику послуг (робіт) після їх надання (виконання), вартість цих послуг (робіт) підлягає відображенню (з відповідним збільшенням власного капіталу) у міру їх надання (виконання) протягом періоду, після закінчення якого постачальник отримує право на придбання інструментів власного капіталу.

Після виконання умов договору про платіж на основі акцій загальна величина власного капіталу, збільшена на вартість товарів (робіт, послуг), отриманих за договором про платіж на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, у подальшому не коригується.

**Приклад 1.** У січні 2020 року підприємство надало кожному з п'яти головних спеціалістів по 300 опціонів на акції за умови, що вони відпрацюють на підприємстві наступні два роки. Справедливу вартість одного опціону на дату надання оцінено у 100 грн. У 2021 році один з головних спеціалістів звільнився. У результаті умови договору про платіж на основі акцій виконали тільки 4 головних спеціалістів.

Виходячи з попередніх оцінок витрати на винагороду головних спеціалістів мали скласти 150 тис. грн ( $300 \times 100 \times 5$ ). Однак, оскільки у 2021 році один з головних спеціалістів

звільнився, то величину витрат на винагороду було переглянуто в бік її зменшення і вона дорівнює 120 тис. грн (300×100×4).

Таким чином, витрати на винагороду головних спеціалістів за підсумками першого року становитимуть 75 тис. грн (300×100×5×1/2), а за підсумками другого – 45 тис. грн (300×100×4–75000).

За результатами проведених розрахунків у бухгалтерському обліку необхідно зробити такі записи (табл. 13.3).

Таблиця 13.3

Облік витрат на винагороду головних спеціалістів

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	31.12.2020 р. Визнано витрати на винагороду працівників у 2020 році	92	425	75000
2	31.12.2021 р. Визнано витрати на винагороду працівників у 2021 році	92	425	45000

**Приклад 2:** Умовами договору купівлі-продажу передбачено, що оплату поставленого 15 січня 2020 року товару має бути проведено покупцем у липні 2020 року. При цьому платіж підлягає здійсненню грошовими коштами в сумі, еквівалентній ринковій ціні 1000 акцій підприємства-покупця. 05 липня 2020 року заборгованість перед постачальником було погашено.

Ринкова вартість однієї акції становила на дату: балансу (31.03.2020 р.) – 11 грн.; балансу (30.06.2020 р.) – 14 грн.; погашення заборгованості (05.07.2020 р.) – 13 грн.

Справедлива вартість отриманого товару становила 12000 грн. (без ПДВ).

У бухгалтерському обліку буде зроблено такі бухгалтерські проведення (табл. 13.4).

Таблиця 13.4

Облік придбання товарів

№ з/п	Дата, зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	Сума, грн
-------	------------------------------------	-------------------------	-----------

		Д-т	К-т	
1	15.01.2020 р. Оприбутковано отриманий від постачальника товар	28	631	12000
2	31.03.2020 р. Визнано інший дохід від зміни справедливої вартості зобов'язання на дату балансу (12000 грн-1000 шт. × 11 грн/шт.=1000 грн)	631	746	1000
3	30.06.2020 р. Відображено інші витрати від зміни справедливої вартості зобов'язання на дату балансу (1000 шт. × (11 грн/шт. -14 грн/шт.)=3000 грн)	977	631	3000
4	05.07.2020 р. Визнано інший дохід від зміни справедливої вартості зобов'язання на дату погашення (1000 шт. × (14 грн/шт. -13 грн/шт.)=1000 грн)	631	746	1000
5	05.07.2020 р. Погашено заборгованість перед постачальником товарів (1000 шт. × 13 грн/шт.=13000 грн)	631	311	13000

### 13.3. Облік нерозподіленого прибутку і дивідендів

**Нерозподілений прибуток** – це частина акціонерного капіталу, яка не розподілена між акціонерами у вигляді дивідендів, а реінвестована у підприємство і є заробленим капіталом. Наявність кредитового сальдо на рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» означає, що активи корпорації збільшились завдяки операціям, за якими отримано прибутки. Зрозуміти зміни розмірів нерозподіленого прибутку за період між двома звітними періодами допомагає Звіт про прибутки та збитки. Залишок рахунку 44 збільшується завдяки чистому прибутку, заробленому за звітний період, і зменшується в результаті виплати дивідендів. Дебетове сальдо цього рахунку означає, що збитки компанії і виплати по дивідендах перевищують величину прибутку від господарської діяльності.

**Дивіденди** – це частина прибутку корпорації, яка розподіляється серед акціонерів. Джерелами виплати дивідендів в корпораціях є прибуток звітного періоду та нерозподілений прибуток минулих років. Прибуток, який використовують на

виплату дивідендів, розподіляють між власниками акцій пропорційно частці кожного з них у акціонерному капіталі.

Додатковим джерелом для виплати дивідендів в корпорації може служити резервний капітал, за рахунок якого виплачують дивіденди власникам привілейованих акцій. Власники привілейованих акцій можуть мати переважне право на дивіденди, які вони отримують незалежно від розміру прибутку підприємства.

Рішення про виплату дивідендів приймає рада директорів, яка при визначенні їх рівня керується необхідністю збереження оптимального співвідношення між зростанням доходів акціонерів і фінансуванням компанії для її подальшого розвитку. Дивіденди мають бути оголошені Радою директорів до того часу, як вони можуть бути сплачені.

З виплатою дивідендів пов'язано три дати:

1) дата оголошення радою директорів – з цього моменту виникає зобов'язання корпорації перед акціонерами по виплаті дивідендів, що відображається в бухгалтерському обліку так:

Д-т 441 «Прибуток нерозподілений», К-т 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»;

2) дата реєстрації – отримати дивіденди мають право власники акцій на дату реєстрації (записи на бухгалтерських рахунках не здійснюються);

3) дата виплати – фактична виплата дивідендів зареєстрованим акціонерам (Д-т 671, К-т 30; 31).

Дивіденди можуть виплачуватись щоквартально, один раз на півроку або один раз на рік. Найчастіше дивіденди виплачуються готівкою, але можливі випадки їх виплати іншими активами, а також додатково випущеними акціями.

Згідно з п.п. 14.1.49 ПКУ дивіденди – це платіж, що здійснюється юридичною особою, в тому числі емітентом корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів чи інших цінних паперів, на користь власника таких корпоративних прав, інвестиційних сертифікатів та інших цінних паперів, що засвідчують право власності інвестора на частку (пай) у майні (активах) емітента, у зв'язку з розподілом частини його прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку. Таким чином, нарахування дивідендів здійснюється за рахунок

прибутку, розрахованого за правилами бухгалтерського обліку, і не залежить від наявності та розміру оподаткованого прибутку, визначеного за податковими правилами.

Але перш ніж виплатити дивіденди, товариству необхідно нарахувати і сплатити «дивідендний» авансовий внесок з податку на прибуток. За загальним правилом авансовий внесок розраховують від суми перевищення дивідендів, що підлягають виплаті, над значенням об'єкта оподаткування за податковий (звітний) рік, за результатами якого виплачують дивіденди, грошове зобов'язання щодо якого погашене (п.п. 57.11.2 ПКУ). У разі наявності непогашеного грошового зобов'язання авансовий внесок розраховується зі всієї суми дивідендів, що підлягають виплаті. Авансовий внесок обчислюється за ставкою, встановленою пунктом 136.1 статті 136 ПКУ. Сума дивідендів, що підлягає виплаті, не зменшується на суму авансового внеску.

Тобто щоб визначити суму дивідендів, оподатковувану авансовим внеском, їх порівнюють з об'єктом оподаткування того року, за результатами якого вони виплачуються, а не того, у якому вони виплачуються. Наприклад, якщо дивіденди виплачуються у 2020 році за підсумками 2019 року, то для визначення суми, що оподатковується авансовим внеском, дивіденди зменшуються на об'єкт оподаткування 2019 року, а не 2020-го.

Бухгалтерські проведення з нарахування та виплати дивідендів в корпорації наведено в табл. 13.5.

Таблиця 13.5

Бухгалтерські проведення з нарахування та виплати дивідендів в корпорації

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Використано частину прибутку на виплату дивідендів	441	443
2	Нараховано дивіденди фізичним та юридичним особам	443	671
3	Створено резервний капітал	441	43
4	Нараховано дивіденди за привілейованими акціями	43(952)	671
5	Утримано ПДФО із суми дивідендів, що належить фізособі	671	641



6	Утримано військовий збір із суми дивідендів, що належить фізособі	671	642
7	Утримано податок з доходів нерезидентів	671	641
8	Виплачено дивіденди фізичним та юридичним особам	671	311
9	Перераховано до бюджету авансовий внесок з податку на прибуток	641	311

### 13.4. Звітність про власний капітал

Суб'єкт господарювання повинен подавати звіт про зміни у власному капіталі, який входить до складу повного комплекта фінансової звітності. Звіт про зміни у власному капіталі має включати таку інформацію:

а) загальний сукупний прибуток за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток;

б) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8;

г) для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:

- прибутку чи збитку;
- іншого сукупного прибутку;
- операцій з власниками, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Статті звіту про зміни в капіталі мають супроводжуватися посиланнями на відповідні примітки.

*Загальний сукупний прибуток* – 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.

Загальний сукупний прибуток включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного прибутку».

*Інший сукупний прибуток* містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, які вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Компонентами іншого сукупного прибутку є:

а) зміни у надлишку переоцінки основних засобів та нематеріальних активів;

б) актуарні прибутки та збитки за програмами з визначеними виплатами, визнаними відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам»;

в) прибутки та збитки, що виникають внаслідок переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці (відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»);

г) прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

г) ефективна частка прибутків та збитків за інструментами хеджування при хеджуванні потоків грошових коштів;

д) для окремих зобов'язань, призначених як такі, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, величина зміни справедливої вартості, що відноситься до змін кредитного ризику зобов'язання.

Пропонується форма модельного звіту про зміни у власному капіталі, яку може бути змінено залежно від конкретних обставин (додаток Б).

Показник дивідендів на акцію може подаватись у звіті про зміни власного капіталу.

### **13.5. Розкриття інформації щодо власного капіталу у фінансовій звітності**

У звіті про фінансовий стан або у примітках суб'єкт господарювання розкриває більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій

підприємства. Рівень деталізації в поданні розбивок залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру і функції відповідних сум. Наприклад, власний капітал та резерви поділяють на різні класи, такі як сплачений капітал, емісійний дохід та капітальні резерви.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках:

а) для кожного класу акціонерного капіталу:

- кількість акцій, дозволених до випуску;
- кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;
- номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;
- узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;
- права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;
- частки в суб'єкті господарювання, утримувані суб'єктом господарювання чи його дочірніми або асоційованими підприємствами;
- акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми;

б) опис характеру призначення кожного резерву у власному капіталі.

Суб'єкт господарювання без акціонерного капіталу (наприклад, товариство або траст) розкриває таку ж саму інформацію, відображуючи зміни протягом періоду в кожній категорії частки участі у власному капіталі, а також права, привілеї та обмеження, що відносяться до кожної категорії частки участі у власному капіталі.

Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував фінансовий інструмент з правом дострокового погашення, класифікований як інструмент власного капіталу, або інструмент, який накладає на суб'єкт господарювання зобов'язання надати іншій стороні пропорційну частку чистих активів цього суб'єкта господарювання лише при ліквідації і класифікований як інструмент власного капіталу між фінансовими зобов'язаннями

та власним капіталом, то він розкриває інформацію про суму, перекласифіковану у або з кожної з категорій (фінансові зобов'язання або власний капітал), а також про час та причину такої перекласифікації.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, чинних протягом відповідного періоду. Для реалізації цієї мети суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:

а) опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала в будь-який момент протягом відповідного періоду, включаючи загальні умови кожної з угод, як-от вимоги для набуття права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами або інструментами власного капіталу). За наявності угод з суттєво подібними умовами, суб'єкт господарювання може об'єднувати цю інформацію, якщо немає потреби в окремому розкритті кожної угоди;

б) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною з наведених далі груп опціонів:

- невиконані на початок періоду;
- надані протягом періоду;
- вилучені протягом періоду;
- виконані протягом періоду;
- строк яких закінчився протягом періоду;
- невиконані на кінець періоду;
- такі, що підлягають виконанню станом на кінець

періоду;

в) для опціонів на акції, які були виконані протягом періоду, – середньозважену ціну акції на дату виконання. Якщо протягом періоду опціони виконувалися суб'єкт господарювання може розкривати середньозважену ціну акції протягом зазначеного періоду;

г) для невиконаних опціонів на акції станом на кінець періоду – діапазон цін виконання і середньозважений строк дії, що залишився згідно з контрактом. Якщо діапазон цін виконання широкий, тоді невиконані опціони слід розподілити на категорії,

які дадуть змогу оцінити кількість і строк можливого випуску додаткових акцій, а також суму грошових коштів, яка може бути отримана внаслідок виконання цих опціонів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти, як визначалася справедлива вартість товарів чи послуг, отриманих протягом періоду, або справедлива вартість інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду.

Якщо суб'єкт господарювання оцінював справедливу вартість товарів чи послуг, отриманих як відшкодування за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за непрямим методом на основі справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу, то суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:

а) для опціонів на акції, наданих протягом періоду, – середньозважену справедливу вартість цих опціонів на дату оцінки та інформацію щодо способу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:

- застосовану модель ціноутворення опціону, включаючи середньозважену ціну акції, ціну виконання, очікувані цінові коливання, строк чинності опціону, очікувані дивіденди, безризикову ставку відсотка та будь-яку іншу інформацію, використану у моделі, в тому числі застосований метод і припущення, зроблені для відображення впливів у результаті очікуваного дострокового виконання;

- спосіб, у який були визначені очікувані цінові коливання, включаючи пояснення міри, якою очікувані коливання ґрунтувались на історичних коливаннях;

- інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості інші характеристики наданого опціону, такі як стан ринку;

б) щодо інших інструментів власного капіталу, наданих протягом періоду (тобто інструментів, інших ніж опціон на акції), – кількість та середньозважену справедливу вартість цих інструментів власного капіталу на дату оцінки та інформацію щодо методу оцінки цієї справедливої вартості, у тому числі:

- інформацію про спосіб визначення справедливої вартості, якщо її оцінка не базувалася на наявній ринковій ціні;

- інформацію про те, чи були включені до оцінки справедливої вартості очікувані дивіденди і як саме;

- інформацію про те, чи були враховані при оцінці справедливої вартості будь-які інші характеристики наданих інструментів власного капіталу, і як саме;

в) для угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та до яких були внесені зміни протягом періоду:

- пояснення стосовно цих змін;

- додаткову справедливу вартість надану (як результат цих змін);

- інформацію щодо способу оцінки наданої додаткової справедливої вартості, відповідно до вимог, що наведені вище в пунктах а) і б) (якщо це доречно).

Якщо протягом періоду суб'єкт господарювання прямо оцінював справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, цей суб'єкт господарювання повинен розкривати, як була визначена така справедлива вартість (наприклад, чи оцінювали справедливу вартість за ринковою ціною товарів чи послуг) або наводити пояснення причин спростування цього припущення.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансової звітності зрозуміти вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на прибутки чи збитки суб'єкта господарювання за період і на його фінансовий стан. Для дотримання цього суб'єкт господарювання повинен розкривати щонайменше таку інформацію:

а) загальну суму витрат за період, що виникли в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, і за якими отримані товари чи послуги не відповідали критеріям визнання як активи, у результаті чого вони були негайно визнані як витрати; включаючи окреме розкриття тієї частки загальних витрат, яка виникає в результаті операцій, відображених в обліку як операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу;

б) щодо зобов'язань, які виникають у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій:

- загальну суму балансової вартості на кінець періоду;

– загальну внутрішню вартість на кінець періоду тих зобов'язань, за якими на кінець періоду контрагент набув право на отримання грошових коштів або інших активів (наприклад, набуті права на компенсацію приросту вартості акції).

Для кожного компонента власного капіталу суб'єкт господарювання подає або у звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках аналіз іншого сукупного прибутку за статтями. Компоненти власного капіталу можуть включати, наприклад, кожен клас внесеного капіталу, накопичений залишок кожного класу іншого сукупного прибутку та нерозподілений прибуток.

Суб'єкт господарювання повинен подавати у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію.

Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання за період між початком та кінцем звітної періоду відображають 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.

МСБО 8 вимагає ретроспективних коригувань для відображення змін в обліковій політиці (наскільки це можливо), за винятком випадків, коли перехідні положення іншого МСФЗ вимагають інше. МСБО 8 вимагає також ретроспективного перерахунку для виправлення помилок, наскільки це можливо. Ретроспективні коригування та ретроспективні перерахунки не є змінами у власному капіталі; це коригування у залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, за винятком випадків, коли МСФЗ вимагає ретроспективного коригування іншого компонента власного капіталу. Стандарт вимагає розкриття в звіті про зміни у власному капіталі інформації про сукупне коригування кожного компонента власного капіталу, що є наслідком змін в обліковій політиці та, окремо, виправлення

помилку. Інформацію про такі коригування розкривають за кожний попередній період та на початок періоду.

Суб'єкт господарювання повинен також розкривати інформацію, яка надає користувачам його фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно *управління капіталом*.

Суб'єкт господарювання розкриває:

а) якісну інформацію про цілі, політики та процеси суб'єкта господарювання стосовно управління капіталом, включаючи:

– опис того, що управляється як капітал;

– якщо на суб'єкт господарювання поширюються зовнішні вимоги щодо капіталу – характер цих вимог та як ці вимоги враховані в управлінні капіталом;

– як він досягає своїх цілей з управління капіталом;

б) зведені кількісні дані про те, що управляється як капітал. Деякі суб'єкти господарювання вважають певні фінансові зобов'язання (наприклад, форми підпорядкованого боргу) частиною капіталу. Інші суб'єкти господарювання вважають, що до капіталу не входять певні компоненти власного капіталу (наприклад, компоненти, що виникають внаслідок хеджування потоків грошових коштів);

в) будь-які зміни в а) і б) порівняно з попереднім періодом;

г) чи виконав він протягом періоду всі зовнішні вимоги стосовно капіталу, що поширюються на нього;

г) якщо суб'єкт господарювання не виконав такі зовнішні вимоги стосовно капіталу – наслідки такого невиконання.

Ці розкриття суб'єкт господарювання формулює на основі внутрішньої інформації, наданої керівному персоналу.

Суб'єкт господарювання може управляти капіталом різними способами і на нього можуть поширюватися різні вимоги стосовно капіталу. Наприклад, конгломерат може включати суб'єкти господарювання, які займаються страховою діяльністю та банківською діяльністю, і ці суб'єкти господарювання можуть діяти у різних юрисдикціях. Якщо зведене розкриття вимог стосовно капіталу та інформація про те, як здійснюється управління капіталом, не надають користувачеві фінансової



звітності корисної інформації або викривлюють його розуміння капітальних ресурсів суб'єкта господарювання, суб'єкт господарювання розкриває окремо інформацію щодо кожної з вимог стосовно капіталу, що поширюється на цей суб'єкт господарювання.

Для фінансових інструментів з правом дострокового погашення, класифікованих як інструменти власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен розкривати (якщо ця інформація не розкрита в іншому місці):

а) узагальнені кількісні дані про суму, класифіковану як власний капітал;

б) свої цілі, політики та процеси управління своїми зобов'язаннями щодо зворотного викупу або відшкодування інструментів, коли цього вимагатимуть від нього власники інструментів, включаючи будь-які зміни за попередній період;

в) очікуваний грошовий потік при відшкодуванні чи зворотному викупі такого класу фінансових інструментів;

г) інформацію про те, як було визначено очікуваний грошовий потік при відшкодуванні чи зворотному викупі.

Якщо інформація, розкриття якої вимагає відповідний стандарт, не відповідає принципам цього стандарту, то суб'єкт господарювання повинен розкривати додаткову інформацію, яка необхідна для забезпечення потреб користувачів фінансової звітності.

### **13.6. Прибуток на акцію**

Власників акцій, незалежно від того, якою часткою статутного капіталу суб'єкта господарювання вони володіють чи якого типу ці акції, найбільше цікавить не фінансовий результат підприємства в цілому за відповідний період, а прибуток, який вони отримають із розрахунку на одну акцію. Для суб'єкта господарювання послідовне визначення складових формули показника прибутку на акцію та подання цієї інформації підвищує корисність фінансової звітності.

Порядок визначення та подання прибутку на акцію у фінансовій звітності описано в Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 33 «Прибуток на акцію» (МСБО 33).

Цей Стандарт слід застосовувати до:

а) окремої або індивідуальної фінансової звітності суб'єкта господарювання:

– звичайні або потенційні звичайні акції якого продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або

– який подає (або перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регулювальної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку; та

б) консолідованої фінансової звітності групи, якщо:

– звичайні або потенційні звичайні акції її материнського підприємства продаються та купуються на відкритому ринку (на внутрішній чи закордонній фондовій біржі або на позабіржовому ринку, включаючи місцеві та регіональні ринки), або

– її материнське підприємство подає (або знаходиться у процесі подання своєї фінансової звітності) до комісії з цінних паперів або до іншої регулювальної організації з метою випуску звичайних акцій на відкритому ринку.

Мета МСБО 33 полягає у визначенні правил розрахунку прибутку на акцію компанії. Показник прибутку на акцію має велике значення при визначенні динаміки розвитку компанії, тобто даний показник застосовується в аналітичних і управлінських цілях при визначенні стратегії розвитку бізнесу. Для інвесторів при оцінці вартості їх інвестицій в акціонерний капітал даний показник є ключовим. Інвесторів цікавить, яка величина доходу від своїх вкладень. Цей показник безпосередньо впливає на величину одержуваних дивідендів власниками. Подібну оцінку можна здійснити тільки шляхом застосування показника прибутку на акцію, так як абсолютна величина прибутку не дозволяє оцінити зростання прибутковості інвестицій за звітний період.

Терміни, які використовуються в МСБО 33, мають таке значення:

*Антирозбавлення* – це збільшення прибутку на акцію або зменшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуються, що

опціони або варанти виконуються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

*Угода про випуск акцій, що залежить від певних умов* – це угода про випуск акцій, який здійснюється при виконанні певних умов.

*Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов* – це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

*Розбавлення* – це зменшення прибутку на акцію або збільшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуватимуться, що опціони та варанти здійснюватимуться або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

При визначенні прибутку на акцію МСБО 33 передбачає розкриття двох його показників:

- базисного;
- розбавленого.

*Базисний прибуток* – це чистий прибуток або збиток, отримані за цей період після вирахування дивідендів за привілейованими акціями.

Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.

Базисний прибуток на акцію повинен обчислюватися за допомогою ділення прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник).

Для обчислення базисного прибутку на акцію суми, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і стосуються:

а) прибутку чи збитку від діяльності, що триває, які відносяться до материнського підприємства;

б) прибутку чи збитку, які відносяться до материнського підприємства, будуть сумами, зазначеними в а) і б), скоригованими на суму дивідендів за привілейованими акціями після оподаткування, на різницю, що виникає при погашенні привілейованих акцій, та на інший подібний результат за привілейованими акціями, класифікованими як власний капітал.

Сумою дивідендів на привілейовані акції після оподаткування, яка вираховується з прибутку або збитку, є:

а) сума будь-яких дивідендів на некумулятивні привілейовані акції, які було оголошено за певний період, після оподаткування;

б) сума необхідних дивідендів на кумулятивні привілейовані акції за певний період після оподаткування, незалежно від того, чи було оголошено дивіденди. Сума дивідендів на привілейовані акції певного періоду не включає суму будь-яких дивідендів на кумулятивні привілейовані акції, що була сплачена або оголошена протягом поточного періоду за попередні періоди.

Для обчислення базисного прибутку на акцію *кількість звичайних акцій* – це середньозважена кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду.

Середньозважену кількість звичайних акцій, що перебувають в обігу протягом певного періоду та всіх відображених періодів, слід коригувати відповідно до подій, які змінили кількість звичайних акцій в обігу без відповідних змін у ресурсах, окрім конвертації потенційних звичайних акцій.

**Приклад 3:** Компанія SEP розміщує звичайні акції на відкритих ринках цінних паперів. Чистий прибуток компанії в 2020 р. склав 60 млн грн. Оголошені дивіденди за привілейованими акціями – 30 млн грн, число звичайних акцій, що перебувають в обігу станом на 01.01.2020 р. – 3 млн шт., змін кількості звичайних акцій в обігу протягом періоду не було. Необхідно визначити базисний прибуток на акцію за 2020 рік.

Базисний прибуток на акцію визначається за формулою: чистий прибуток (збиток) за період, що припадає на власників звичайних акцій, поділити на середньозважену кількість звичайних акцій за звітний період.

Базисний прибуток на акцію Компанії SEP дорівнює 10 грн/шт. ((60 млн грн. – 30 млн грн.)/3 млн шт.).

На практиці склалися два методи розрахунку середньозваженої кількості звичайних акцій за звітний період (СКЗА). Розглянемо їх.

*Метод 1* (метод множинних змін капіталу).

Якщо у компанії протягом звітного періоду кількість акцій, які перебувають в обігу, змінюється, для розрахунку СКЗА застосовується метод множинних змін капіталу, який складається з наступних кроків:

- підрахунок кількості акцій в обігу на початок року;
- визначення всіх дат, коли відбувалася зміна кількості акцій в обігу;
- визначення кількості акцій на кожну дату;
- коригування кількості акцій на тривалість кожного періоду між змінами;
- при наявності пільгової емісії помножити всі попередні результати на коефіцієнт пільгової емісії.

Розрахунок СКЗА методом 1 виконується за наступною формулою:

$$\text{СКЗА} = Z(f_i \times \text{КЗА}_i),$$

де:  $\text{КЗА}_i$  – кількість звичайних акцій на початок періоду і на дату після кожної зміни (кожен випуск та викуп окремо);  $f_i$  – відповідний часовий зважений коефіцієнт;  $f$  – кількість днів (місяців) з моменту зміни до кінця періоду/кількість днів (місяців) у періоді;  $i$  – кількість змін у  $\text{КЗА}+1$ .

*Метод 2.* Розрахунок СКЗА методом 2 виконується за наступною формулою:

$$\text{СКЗА} = \text{КЗА}_{\text{поч}} + f_{\text{розм}} \times \text{КЗА}_{\text{розм}} + f_{\text{викуп}} \times \text{КЗА}_{\text{викуп}},$$

де:  $\text{КЗА}_{\text{поч}}$ ,  $\text{КЗА}_{\text{розм}}$ ,  $\text{КЗА}_{\text{викуп}}$ , – кількість звичайних акцій на початок періоду, розміщених, викуплених протягом періоду (кожен випуск та викуп окремо);  $f_{\text{розм}}$ ,  $f_{\text{викуп}}$  – відповідний часовий зважений коефіцієнт;  $f$  – кількість днів (місяців) з моменту зміни до кінця періоду/кількість днів (місяців) у періоді.

**Приклад 4:** Компанія SEP розміщує звичайні акції на відкритих ринках цінних паперів. Дані про рух звичайних акцій компанії за 2020 рік наведено в табл. 13.6.

Таблиця 13.6

## Дані про звичайні акції Компанії SEP

Дата	Показники	Звичайні акції, млн шт.	
		випущено акцій	разом акцій
01.01.2020 р.	Залишок акцій на початок року	-	3000
01.04.2020 р.	Емісія акцій за ринковою ціною	800	3800
01.07.2020 р.	Емісія акцій за ринковою ціною	300	4100

Визначимо середньозважену кількість звичайних акцій за 2020 рік двома методами.

Метод 1. При цьому методі необхідно розрахувати кількість акцій на дату змін і зважити їх кількість на тривалість періоду:

$$СКЗА=3/12 \times 3000+3/12 \times 3800+6/12 \times 4100=3750 \text{ млн шт.}$$

Метод 2. При даному методі враховуються всі зміни у кількості акцій:

$$СКЗА=3000+(9/12 \times 800+6/12 \times 300)=3750 \text{ млн шт.}$$

Середньозважену кількість звичайних акцій, що перебувають в обігу протягом певного періоду та всіх відображених періодів, слід коригувати відповідно до подій, які змінили кількість звичайних акцій в обігу без відповідних змін у ресурсах, окрім конвертації потенційних звичайних акцій.

Звичайні акції можуть випускатися або певна кількість акцій в обігу може зменшуватися без відповідної зміни в ресурсах. Прикладами є:

а) капіталізація чи бонусна емісія (інколи її називають дивідендом, що сплачується звичайними акціями);

б) бонусний елемент у будь-якому іншому випуску, наприклад бонусний елемент у випуску прав на акції для існуючих акціонерів;

в) дроблення акцій;

г) зворотне дроблення акцій (консолідація акцій).

При капіталізації чи бонусній емісії або при дробленні акцій звичайні акції випускаються для існуючих акціонерів без додаткової компенсації. Отже, кількість звичайних акцій в обігу

збільшується без збільшення ресурсів. Кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу до певної події, коригується на пропорційну зміну в кількості звичайних акцій в обігу так, ніби подія відбулася на початку найбільш раннього з усіх наведених у звіті періодів. Наприклад, при бонусній емісії з відношенням два до одного кількість звичайних акцій в обігу до випуску помножується на три для отримання нової загальної кількості звичайних акцій або на два для отримання кількості додаткових звичайних акцій.

Консолідація звичайних акцій, як правило, зменшує кількість звичайних акцій в обігу без відповідного зменшення ресурсів. Однак, якщо загальним результатом є викуп акцій за справедливою вартістю, зменшення кількості звичайних акцій, що перебувають в обігу, є результатом відповідного зменшення ресурсів. Прикладом може служити консолідація акцій у поєднанні зі спеціальним дивідендом. Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу за період, в якому відбувається об'єднання, коригується відповідно до зменшення кількості звичайних акцій з дати визнання спеціального дивіденду.

Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму розбавленого прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислені відповідно до МСБО 33, на вплив після оподаткування:

а) будь-яких дивідендів чи інших статей, пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями, що були

вираховані при визначенні прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, обчислених відповідно до МСБО 33;

б) будь-яких визнаних у певному періоді відсотків на розбавляючі потенційні звичайні акції;

в) будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій.

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій з урахуванням коригувань плюс середньозважена кількість звичайних акцій, які були б випущені після конвертації всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій у звичайні акції. Слід вважати, що розбавляючі потенційні звичайні акції були конвертовані у звичайні акції на початок періоду або (якщо пізніше) на дату випуску потенційних звичайних акцій.

Потенційні звичайні акції слід вважати розбавляючими тоді і лише тоді, коли їхня конвертація у звичайні акції зменшить прибуток на акцію або збільшить збиток на акцію від діяльності, що триває.

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен припустити виконання розбавляючих опціонів та варантів цього суб'єкта господарювання. Варанти або опціони – це фінансові інструменти, які дають власнику право на покупку звичайних акцій. Припущену суму надходжень від цих інструментів слід розглядати як таку, що була отримана від випуску звичайних акцій за середньою ринковою вартістю звичайних акцій у цьому періоді. Різницю між кількістю випущених звичайних акцій та кількістю звичайних акцій, які були б випущені за середньою ринковою вартістю протягом періоду, слід розглядати як випуск звичайних акцій без відшкодування.

Опціони та варанти є розбавляючими, якщо вони ведуть до випуску звичайних акцій за вартістю, нижчою від середньої ринкової вартості звичайних акцій у цьому періоді. *Сума розбавлення* – це середня ринкова вартість протягом цього періоду мінус ціна випуску. Отже, для обчислення розбавленого



прибутку на акцію потенційні звичайні акції слід розглядати як такі, що складаються:

а) як з контракту на випуск певної кількості звичайних акцій за їхньою середньою ринковою вартістю протягом періоду. Робиться припущення, що звичайні акції, які повинні бути випущеними таким чином, оцінюються за справедливою ціною, і що вони не є ні розбавляючими, ні антирозбавляючими. Їх не беруть до уваги при обчисленні розбавленого прибутку на акцію;

б) так і з контракту на випуск звичайних акцій, що залишилися, без компенсації. Такі звичайні акції не генерують надходжень і не впливають на прибуток чи збиток, які відносяться до звичайних акцій в обігу. Отже, такі акції є розбавляючими та додаються до кількості звичайних акцій в обігу при обчисленні розбавленого прибутку на акцію.

Опціони та варанти є розбавляючими, лише якщо середня ринкова ціна звичайних акцій протягом періоду перевищує ціну виконання опціону чи варанту (тобто вони мають «грошове наповнення»). Прибуток на акцію, відображений у звітності за попередні періоди, не підлягає ретроспективному коригуванню для відображення змін у вартості звичайних акцій.

Суб'єктові господарювання слід подавати у звіті про сукупні доходи базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо за прибутком чи збитком від діяльності, що триває, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та за прибутком чи збитком, що відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, за період для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку за певний період. Суб'єктові господарювання слід розкривати суми базисного та розбавленого прибутку на акцію з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди.

Суб'єктові господарювання слід розкривати у фінансовій звітності:

а) суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами прибутку або збитку, які відносяться до материнського підприємства, за певний період.

Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;

б) середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;

в) інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах);

г) опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, за винятком тих операцій, які відображаються в обліку згідно з МСБО 33, які відбуваються після звітного періоду і які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до кінця звітного періоду.

Приклади операцій, зазначених у пункті г), включають:

- випуск акцій за грошові кошти;
- випуск акцій, надходження від яких спрямовуються на погашення боргу або привілейованих акцій, які перебувають в обігу на кінець звітного періоду;
- викуп звичайних акцій, які перебувають в обігу;
- конвертацію у звичайні акції або виконання потенційних звичайних акцій в обігу на кінець звітного періоду;
- випуск опціонів, варантів або інструментів, що можуть бути конвертовані;
- виконання умов, результатом яких буде випуск акцій, який залежить від наявності певних подій.

### *Список використаних джерел по темі 13:*

1. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання». станом на 01.01.2012 р. URL:

[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_005#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_005#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_020#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_007#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 33 «Прибуток на акцію». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_064#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_064#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

7. Маренич Т. Г. Бухгалтерський облік в агроформуваннях : Підручник. / За ред. В. Я. Амбросова. – 2-е видання, доповнене і перероблене. Київ : ВД «Професіонал», 2005. 896 с. С. 400-401.

8. Дивіденди. *Податки & Бухоблік*. Квітень, 2020. № 33. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/april/issue-33/article-108179.html> (дата звернення: 15.03.2021).

9. МСФО (IAS) 33 «Прибуток на акцію». URL: [https://studme.com.ua/170210289443/buhgalterskiy\\_uchet\\_i\\_audit/msfo\\_ia\\_s\\_pribyl\\_aktsiyu.htm](https://studme.com.ua/170210289443/buhgalterskiy_uchet_i_audit/msfo_ia_s_pribyl_aktsiyu.htm) (дата звернення: 15.03.2021).

10. Розрахунки інструментами власного капіталу за П(С)БО 34. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2010/march/issue-17/article-55409.htm> (дата звернення: 15.03.2021).

11. Опціони. Сутність опціону, основні поняття. URL: <http://emm.wunu.edu.ua/wp-content/uploads/2017/10/Optsioni-1.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

12. Облік власного капіталу і розподіл прибутку в корпораціях. URL: [https://pidru4niki.com/16451021/buhgalterskiy\\_oblik\\_ta\\_audit/oblik\\_vlasnogo\\_kapitalu\\_rozpodil\\_pributku\\_korporatsiyah](https://pidru4niki.com/16451021/buhgalterskiy_oblik_ta_audit/oblik_vlasnogo_kapitalu_rozpodil_pributku_korporatsiyah) (дата звернення: 15.03.2021).

## ***Перелік питань для самоконтролю***

- 1. Що таке власний капітал та чисті активи суб'єкта господарювання?*
- 2. Дайте визначення поняттю «інструменти власного капіталу». Що таке опціон?*
- 3. Як класифікуються складові власного капіталу?*
- 4. Які основні правила оцінки власного капіталу та його інструментів?*
- 5. Що таке акції? Як поділяються акції?*
- 6. Які переваги мають привілейовані акції порівняно зі звичайними акціями?*
- 7. Як оцінюються інструменти власного капіталу, що надаються працівникам підприємства?*
- 8. Як оцінюються опціони на акції, надані працівникам підприємства?*
- 9. Як облічується формування акціонерного капіталу?*
- 10. Як відображаються зміни акціонерного капіталу?*
- 11. Який порядок обліку інших складових власного капіталу?*
- 12. Розкрийте призначення та побудову звіту про зміни у власному капіталі.*
- 13. Яку інформацію про власний капітал та його інструменти слід розкривати у фінансовій звітності?*
- 14. Як ведеться облік нарахованих дивідендів в акціонерних компаніях?*
- 15. Як розраховується сума базисного прибутку на акцію?*
- 16. Як розраховується сума розбавленого прибутку на акцію?*
- 17. Як визначити середньозважену кількість звичайних акцій?*
- 18. Яку інформацію щодо прибутку на акцію слід розкривати суб'єкту господарювання у фінансовій звітності?*

## Тема 14. ОБЛІК ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

- 14.1. Визначення та визнання зобов'язань.
- 14.2. Оцінка кредиторської заборгованості.
- 14.3. Розкриття інформації про зобов'язання у фінансовій звітності.
- 14.4. Визначення та визнання забезпечення.
- 14.5. Оцінка та використання забезпечення.
- 14.6. Особливості застосування правил визнання та оцінки до окремих забезпечень.
- 14.7. Розкриття інформації про забезпечення у фінансовій звітності.

### 14.1. Визначення та визнання зобов'язань

Підприємства для здійснення безперервності своєї господарської діяльності закупають в інших підприємствах необхідні сировину, матеріали, паливо, основні засоби, електроенергію тощо, як правило на умовах наступної оплати. При цьому виникає кредиторська заборгованість, яка в бухгалтерському обліку називається зобов'язанням.

Концептуальною основою фінансової звітності визначено, що **зобов'язання** – це теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди. Іншими словами, підприємство зобов'язане витратити свої ресурси або виконати роботи (надати послуги) при отриманні таких послуг або матеріальних цінностей від іншого суб'єкта господарювання.

Аналогічне визначення містить МСБО 37: **зобов'язання** – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Минула подія, яка спричиняє появу існуючого зобов'язання, називається подією, що обов'язує. *Подія, що*

*обов'язує* – це подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

*Юридичне зобов'язання* – зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (внаслідок його явних чи неявних умов), законодавства або іншої дії закону.

В МСФЗ усі зобов'язання поділяються на поточні та непоточні, що в українській практиці відповідає поняттям коротко- та довгострокових зобов'язань. Так, згідно з НП(С)БО 11 «Зобов'язання» з метою бухгалтерського обліку зобов'язання поділяються на: довгострокові; поточні; непередбачені зобов'язання; доходи майбутніх періодів. Доходи майбутніх періодів у міжнародній системі стандартизації є відстроченим доходом. Слід розділяти відстрочені доходи на довгострокову та поточну складові.

У системі МСФЗ розрізняють також існуючі (ті, що виникли внаслідок фактичного придбання активів) та майбутні зобов'язання (при укладенні невідмовного договору про придбання активів у майбутньому, який містить штрафні санкції за невиконання зобов'язання).

Облік зобов'язань регулюється МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Більша частина видів кредиторської заборгованості в бухгалтерському обліку є фінансовими інструментами, а отже фінансовими зобов'язаннями. *Фінансовий інструмент* – будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одного підприємства й фінансового зобов'язання або дольового інструмента в іншого підприємства. *Фінансовий актив* – актив, який є, зокрема, правом, обумовленим договором одержати кошти чи інший фінансовий актив від іншого підприємства. *Фінансове зобов'язання* – будь-яке зобов'язання, котре є контрактним зобов'язанням, зокрема, передати кошти чи інший фінансовий актив іншому суб'єкту господарювання.

Поширеними прикладами фінансових зобов'язань, які являють собою контрактне зобов'язання сплачувати грошові кошти в майбутньому, є:

- а) торговельна кредиторська заборгованість;
- б) векселі до сплати;
- в) позики до сплати;
- г) облігації до сплати.

У кожному випадку контрактне право однієї сторони отримати (або зобов'язання сплатити) грошові кошти узгоджується з відповідним зобов'язанням іншої сторони сплатити (або правом отримати). До фінансових зобов'язань, зокрема, належать одержання поворотної фінансової допомоги у позичальника та ін.

Кредиторська заборгованість здебільшого є фінансовим інструментом, але для цього мають виконуватися певні критерії. Так, кредиторська заборгованість буде відповідати критеріям визнання фінансовим інструментом – фінансовим зобов'язанням, за умови існування контракту (договору, угоди), згідно з яким у контрагента виникатиме дебіторська заборгованість, і така заборгованість є зобов'язанням або надавати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншому підприємству, або обмінювати фінансові активи чи фінансові зобов'язання з іншим підприємством на умовах, які є потенційно несприятливими для нього.

Торговельну кредиторську заборгованість визнають як фінансове зобов'язання тоді, коли підприємство стає стороною договору і якщо ця заборгованість є безумовними юридично закріпленими зобов'язаннями сплатити грошові кошти. Торговельну кредиторську заборгованість можна визнати фінансовим зобов'язанням, оскільки зазначені критерії дотримуються (контракт + гроші).

Визнання, оцінку, подання та розкриття інформації щодо торговельної кредиторської заборгованості регулюють МСБО 32, МСФЗ 9 та МСФЗ 7.

Припинення визнання торговельної кредиторської заборгованості відбувається винятково тоді, коли вона погашається, тобто тоді, коли зобов'язання, передбачене

договором, виконано чи анульовано, або коли сплив термін його виконання.

Отримані аванси розглядають не як кредиторську заборгованість, а як контрактні зобов'язання (або ще їх називають «зобов'язання за договором»). Контрактні зобов'язання не є фінансовим інструментом, тобто фінансовим зобов'язанням.

Контрактні зобов'язання (аванси отримані) підприємство повинно відображати у звіті про фінансовий стан доти, доки воно не виконає всі зобов'язання щодо передачі товарів або послуг покупцю, а отримані аванси вже не підлягатимуть поверненню, або до дати розірвання контракту, згідно з яким отримані аванси не підлягають поверненню.

*Позика* – передавання грошових коштів чи інших цінностей матеріального характеру однією стороною економічних відносин іншій за договором на певний строк та з визначеними умовами. Найбільш поширеною формою позики є кредит, який є угодою на надання позикових коштів кредитором позичальнику на умовах повернення та, як правило, платності. Для позичальника за своєю сутністю кредит є фінансовим зобов'язанням. Його облік регулюють вимоги МСФЗ 7 та МСФЗ 9.

*Поворотна фінансова допомога* – сума коштів, що надійшла у користування за договором, котрий не передбачає нарахування відсотків або надання інших видів компенсацій у вигляді плати за користування такими коштами, й обов'язкова до повернення. У разі одержання поворотної фінансової допомоги підприємства переважно керуються МСФЗ 9 та МСФЗ 7.

У системі МСФЗ існує категорія зобов'язань, що фактично є проміжною між звичайною кредиторською заборгованістю та забезпеченнями. Це так звані нарахування (параграф 11 (б) МСБО 37). Система НП(С)БО не виокремлює нарахування як різновид зобов'язань. Багато сум, які в системі МСФЗ зазвичай відносять до нарахувань і не наводять за статтею забезпечень, у системі НП(С)БО включаються до складу забезпечень.



Суб'єкт господарювання може поділяти кредиторську заборгованість на поточну і непоточну. Суб'єкт господарювання класифікує зобов'язання як поточне, якщо:

а) він сподівається погасити це зобов'язання в ході свого нормального операційного циклу;

б) він утримує це зобов'язання в основному з метою продажу;

в) зобов'язання підлягає погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;

г) він не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом як мінімум дванадцяти місяців після звітного періоду. Умови зобов'язання, які можуть, за вибором контрагента, привести до його погашення випуском інструментів власного капіталу, не впливають на класифікацію.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати всі інші зобов'язання як непоточні.

Деякі поточні зобов'язання (такі як торговельна кредиторська заборгованість і деякі нарахування заробітної плати працівників та інших операційних витрат) складають частину робочого капіталу, який використовується у звичайному операційному циклі суб'єкта господарювання. Такі операційні витрати класифікуються як поточні зобов'язання, навіть якщо вони підлягають погашенню через більш ніж дванадцять місяців після кінця звітного періоду. Такий самий нормальний операційний цикл застосовується до класифікації активів та зобов'язань суб'єкта господарювання. Якщо нормальний операційний цикл суб'єкта господарювання не можна чітко ідентифікувати, припускається, що його тривалість становить дванадцять місяців.

Інші поточні зобов'язання не погашаються в рамках нормального операційного циклу, а підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітного періоду або утримуються в основному з метою продажу. Це, наприклад, деякі фінансові зобов'язання, що відповідають визначенню утримуваних для продажу, наведеному в МСФЗ 9, банківські овердрафти та поточна частина непоточних фінансових зобов'язань, дивіденди до сплати, податки на прибуток та інша неторговельна кредиторська заборгованість. Фінансові

зобов'язання, що забезпечують фінансування на довгостроковій основі (тобто вони не є частиною робочого капіталу, що використовується в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання) і не підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після кінця звітної періоду, є непоточними зобов'язаннями.

Суб'єкт господарювання класифікує свої фінансові зобов'язання як поточні, якщо вони підлягають погашенню протягом дванадцяти місяців після звітної періоду, навіть якщо:

а) початковий строк був періодом, довшим за дванадцять місяців;

б) угоду про рефінансування або зміну графіка платежів на довгостроковій основі здійснено після звітної періоду та до затвердження фінансової звітності до випуску.

Якщо суб'єкт господарювання очікує та має намір рефінансувати зобов'язання або перенести його на пізнішу дату принаймні на дванадцять місяців після звітної періоду, згідно з існуючою кредитною угодою, він класифікує зобов'язання як непоточне, навіть якщо інакше строк його сплати настає протягом коротшого періоду. Проте, коли рефінансування зобов'язання або його перенос на пізнішу дату виконується не за бажанням суб'єкта господарювання (наприклад, немає угоди про рефінансування), можливість рефінансування не береться до уваги та зобов'язання класифікується як поточне.

Якщо суб'єкт господарювання порушує зобов'язання за довгостроковою кредитною угодою на кінець звітної періоду або раніше, внаслідок чого зобов'язання підлягає сплаті за вимогою, зобов'язання класифікується як поточне, навіть якщо кредитор погодився (після звітної періоду і до затвердження фінансової звітності до випуску) не вимагати платежу внаслідок порушення. Зобов'язання класифікується як поточне, тому що на кінець звітної періоду суб'єкт господарювання не має безумовного права відстрочити погашення принаймні на дванадцять місяців після цієї дати.

Проте зобов'язання класифікується як непоточне, якщо кредитор до настання кінця звітної періоду погодився надати пільговий період, що закінчується принаймні через дванадцять місяців після звітної періоду, протягом якого суб'єкт

господарювання може виправити порушення та протягом якого кредитор не може вимагати негайного платежу.

У цілому до поточних зобов'язань у практиці діяльності підприємств належать: розрахунки з постачальниками і підрядниками, бюджетом, фінансовими установами; розрахунки за короткостроковими виплатами працівникам; зобов'язання за соціальним страхуванням тощо. При цьому всі зобов'язання та заборгованості, що передбачають погашення грошовими коштами або іншими фінансовими активами (кредиторська заборгованість за торговельними операціями; векселі отримані; заборгованість за позиками до отримання; суми боргу за облигаціями до отримання) є фінансовими зобов'язаннями. Усі інші зобов'язання класифікуються як непоточні.

Згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» зобов'язання слід розглядати за такими видами:

– *конструктивне зобов'язання* – 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.

Наприклад, суб'єкт господарювання оприбуткував запаси від постачальника. Отже, у підприємства виникло зобов'язання погасити свою заборгованість;

– *умовне зобов'язання* – це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або

б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Найбільш типовим і характерним прикладом умовного зобов'язання є зобов'язання, які можуть виникнути у процесі очікування рішення суду за справою, що розглядається на момент формування звітності і пов'язана з господарською діяльністю підприємства. У ході розгляду справи жодна із сторін не має достовірної інформації про те, чи виникне відповідна заборгованість та чи доведеться витратити ресурси на задоволення претензії.

## 14.2. Оцінка кредиторської заборгованості

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності головна характеристика зобов'язання полягає в тому, що суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість. МСФЗ пропонують декілька видів оцінок, які можуть використовуватися при визнанні зобов'язань та їх відображенні в обліку та звітності:

- історичну собівартість або фактичну (сума грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, буде сплачена з метою погашення зобов'язання в ході звичайної діяльності). Наприклад, сума товару за договором на придбання деревини становить 12000 грн, у тому числі ПДВ. За умовами договору попередня оплата не передбачена. Після оприбуткування товару у покупця виникає заборгованість у сумі 12000 грн – історична вартість, сформована з документально підтверджених витрат на придбання;

- поточну собівартість. Зобов'язання відображаються за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів, яка була б необхідна для погашення зобов'язання на поточний момент. Як поточну найчастіше використовують ринкову вартість об'єктів обліку або їх аналогів. Останній вид вартості використовується переважно для обліку активів та зобов'язань у складних ситуаціях господарської діяльності (наприклад, у разі припинення бізнесу або перевідступлення заборгованості через недостатність оборотного капіталу);

- вартість реалізації (погашення). Зобов'язання відображаються за вартістю їх погашення, тобто за недисконтованою сумою грошових коштів або їх еквівалентів,

що, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності або виходячи з умов договору при звичайному розвитку подій;

– теперішню вартість. Зобов'язання відображаються за теперішньою дисконтованою вартістю майбутнього чистого вибуття грошових коштів, що, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язань у ході звичайної діяльності. Інакше кажучи, дисконтована вартість дозволяє отримати суму грошових коштів, які будуть потрібні в майбутньому для погашення зобов'язання, яке є зараз, з урахуванням їх можливого знецінення протягом періодів перебування зобов'язань на балансі підприємства. Припустимо, що на балансі числиться зобов'язання в сумі 500000 грн, строк його погашення – 5 років. Переважна ринкова відсоткова ставка – 15%. За розрахунками коефіцієнт дисконтування дорівнює 0,4972. Тоді дисконтована сума зобов'язання становитиме 248600 грн ( $500000 \text{ грн} \times 0,4972$ ).

Безумовно, основою оцінки є історична вартість, але залежно від виду та умов виникнення конкретного зобов'язання вона може поєднуватися з іншими видами оцінок. Наприклад, суми зобов'язань можуть передбачати їх дисконтування з наступним включенням різниці до складу доходів або витрат.

Оцінка кредиторської заборгованості залежить, перш за все, від строку її погашення та інших умов договору.

Підприємство обліковує торговельну кредиторську заборгованість відповідно до МСФЗ 9. У дуже рідких для української облікової практики випадках торговельна кредиторська заборгованість може безвідклично бути визнана як така, яку оцінюють за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Торговельна кредиторська заборгованість належить до фінансових зобов'язань, які обліковують за амортизованою вартістю. *Амортизована вартість фінансового активу або фінансового зобов'язання* – сума, за якою фінансовий актив оцінюють при первісному визнанні за вирахуванням погашення основної суми, та з урахуванням накопиченої амортизації будь-якої різниці між первісною вартістю й вартістю при погашенні (відкоригованої, у випадку з фінансовими активами, з

урахуванням резерву під збитки), визначена за методом ефективного відсотка.

Отже, амортизована вартість фінансового зобов'язання = Сума, у якій оцінено фінансове зобов'язання – Платіж у рахунок основної суми боргу + Величина накопиченої амортизації.

На вимогу МСФЗ 9 торговельну кредиторську заборгованість під час первісного визнання оцінюють за справедливою вартістю, скоригованою на витрати на операцію (витрати за угодою). *Витрати за угодою* – винагороди й комісійні, сплачені агентам (включаючи працівників, котрі діють як агенти з продажу), консультантам, брокерам і ділерам, збори регулюючих органів і фондових бірж, а також податки і збори за переказ коштів. Витрати за угодою не включають, наприклад, внутрішні адміністративні витрати.

Для звичайної торговельної кредиторської заборгованості високоюмовірно, що витрати на операцію дорівнюватимуть нулю. Тому здебільшого первісна оцінка торговельної кредиторської заборгованості буде дорівнювати ціні угоди.

Якщо справедлива вартість торговельної кредиторської заборгованості відрізняється від номінальної (ціни угоди), то різницю обліковують як відстрочений актив чи зобов'язання. Цю різницю визнають як прибуток або збиток лише в тому обсязі, у якому вона обумовлена зміною в певному чиннику (у тому числі у часі), який учасники ринку брали б до уваги при визначенні ціни такого активу чи зобов'язання.

Оцінку контрактних зобов'язань (авансів отриманих), які не є фінансовими зобов'язаннями, здійснюють у розмірі отриманої попередньої оплати.

Утім МСФЗ 15 установлює особливі вимоги щодо подальшої оцінки контрактних зобов'язань. Так, якщо період між датою отримання авансу і датою передачі покупцю товарів, робіт або послуг є настільки суттєвим, що це призводить до виникнення істотного компонента фінансування, то такі контрактні зобов'язання (аванси отримані) підлягають дисконтуванню (якщо не застосовують винятки). МСФЗ 15 вимагає для цілей дисконтування контрактних зобов'язань використовувати ставку дисконтування, яка була б доречною в окремій операції фінансування між підприємством та його

покупцем на момент укладення договору, і ця ставка має відображати кредитні характеристики боржника та обставини такого «умовного кредитування» (застава, забезпечення, валюта тощо).

У результаті за авансами отриманими, які ідентифікують як «умовне фінансування», підприємство зобов'язане нараховувати фінансові витрати і відображати збільшення контрактних зобов'язань, що доречно робити на відкритому до рахунку контрактних зобов'язань (авансів отриманих) додатковому субрахунку для забезпечення прозорості інформації щодо розрахунків між контрагентами (субрахунок 681 «Розрахунки за авансами одержаними» або 686 «Контрактні зобов'язання»).

На дату закриття контрактних зобов'язань (авансів отриманих) величина, що дорівнює сумі отриманих грошових коштів, буде визнана у складі виручки звітного періоду, а сума нарахованого дисконту буде визнана доходом (ймовірніше це будуть фінансові доходи). У результаті визнанні протягом періоду «умовного фінансування» витрати на дату визнання виручки за договором будуть знівельовані визнаними в аналогічній сумі доходами.

Первісне визнання та оцінку отриманих кредитів і позик здійснюють за справедливою вартістю з урахуванням витрат за угодою. Справедлива вартість позики відрізняється від суми, зазначеної в договорі, за таких умов:

- позика є безвідсотковою – справедлива вартість оцінюється як поточна вартість усіх майбутніх грошових виплат, дисконтованих за середньою відсотковою ставкою на такі позики;
- позика є платною, однак застосовується неринкова ставка відсотка (наприклад, 15%, а середня ринкова – 23%) – справедливою вартістю є дисконтована вартість за вирахуванням договірних відсотків і комісій.

Сутність дисконтування полягає у приведенні майбутньої вартості грошових коштів до їх теперішньої вартості. Ключова ідея дисконтування базується на тому, що цінність грошей сьогодні є вищою, ніж цінність цієї самої суми в майбутньому.

Формули для розрахунку справедливої вартості кредитного зобов'язання наведено в табл. 14.1.

Таблиця 14.1

Застосування дисконтування під час розрахунку справедливої вартості

Сфера застосування	Формула
При одноразовому платежі наприкінці терміну	$PV = FV/(1+i)^n$ , де: PV – поточна вартість; FV – майбутня вартість через n років; i – ставка дисконтування
При здійсненні платежів на регулярній основі	$PV = FV \times K_d$ , де: $K_d$ – коефіцієнт дисконтування (береться з таблиць дисконтування)
При незмінних ануїтетних платежах з використанням можливостей MS Excel	$PV = ПС$ (ставка, кпер, плт, бс, тип), де: – ставка – це відсоткова ставка за період; – кпер – кількість періодів платежів; – плт – сума, що сплачується в кожний період (€ змінною); – бс – майбутня вартість або залишок коштів після останньої виплати (0 або передбачений залишок); – тип – виплата відбудеться наприкінці періоду (0) або на початку (1)

Подальша оцінка кредитів та позик полягає в наступному. Вони належать до фінансових зобов'язань, які оцінюються після первісного визнання за амортизованою собівартістю з використанням ефективної ставки відсотка.

Амортизована собівартість кредитного зобов'язання розраховується за формулою: сума первісної оцінки кредитного зобов'язання – виплата основної суми боргу +/- накопичена амортизація різниці між первісною сумою та сумою погашення із застосуванням ефективної ставки відсотка – будь-яке зменшення внаслідок зменшення корисності або неможливості отримання.

*Ефективна ставка відсотка* – ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі протягом очікуваного терміну кредиту (позики). У випадку неринкових умов кредитування необхідно застосовувати власне професійне судження для обґрунтування ефективної ставки відсотка. Перш



за все варто скористатися кредитними ставками за іншими чинними договорами підприємства в аналогічній валюті та подібними базовими умовами (строки, цільове призначення), а за відсутності – такою інформацією з відкритих надійних джерел (наприклад, сайта НБУ).

Відображення кредитного зобов'язання у звіті про фінансовий стан припиняється за умови його погашення, виконання, анулювання або закінчення терміну дії.

Розглянемо загальний порядок відображення зобов'язань на прикладах.

**Приклад 1.** Компанія з метою поповнення обігових коштів 01.01.2020 р. одержала в банку кредит на суму 1000000 грн. під 30% річних, який буде погашено через три роки. Відсотки сплачуються в кінці кожного звітного року.

Відповідно до МСФЗ 7 таке фінансове зобов'язання (банківський кредит) належить до групи фінансових зобов'язань, які оцінюються за амортизованою собівартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка. Ефективна ставка відсотка становить 30% річних.

Розрахунок справжньої вартості майбутніх грошових потоків для визнання проводиться виходячи з ефективної ставки відсотка в такий спосіб:

– дисконтована вартість «тіла» кредиту становить 455166 грн ( $1000000 \times (1/(1+0,3)^3)$ );

– дисконтована вартість грошових потоків від процентів за кредитом за перший, другий і третій роки дорівнює 544834 грн ( $1000000 \times 30\% \times (1/1,3^3 + 1/1,3^2 + 1/1,3)$ ).

Загальна дисконтована вартість майбутніх грошових потоків за кредитом дорівнює 1000000 грн (455166+544834).

Розрахуємо суму амортизації дисконту за роками (табл. 14.1).

Таблиця 14.1

Розрахунок суми амортизації дисконту за роками

Рік	РV на початок періоду	Дисконт на початок періоду	Ставка дисконту	Амортизація дисконту	РV на кінець періоду	Дисконт на кінець періоду
1	2	3	4	$5=2 \times 4$	$6=2+5$	$7=3-5$

1-й	455166	544834	0,3	136550	591716	46882
2-й	591716	46882	0,3	177515	769231	130633
3-й	769231	130633	0,3	230769	1000000	0,00
	х	х	х	544834	х	х

Як відобразити в бухгалтерському обліку операції, здійснювані при первісному визнанні фінансового зобов'язання, наведено в табл. 14.2.

Таблиця 14.2

Відображення в обліку отриманого довгострокового банківського кредиту

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, тис. грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано позику від банку	311	501	1000000
2	Відображено суму дисконту	501	733	544834
3	Нараховано амортизацію дисконту (1-й рік)	952	501	136550
4	Нараховано амортизацію дисконту (2-й рік)	952	501	177515
5	Нараховано амортизацію дисконту (3-й рік)	952	501	230769
6	Нараховано відсотки по кредиту (1-й рік)	951	684	100000
7	Сплачено відсотки по кредиту (1-й рік)	684	311	100000
8	Нараховано відсотки по кредиту (2-й рік)	951	684	100000
9	Сплачено відсотки по кредиту (2-й рік)	684	311	100000
10	Нараховано відсотки по кредиту (3-й рік)	951	684	100000
11	Сплачено відсотки по кредиту (3-й рік)	684	311	100000
12	Переведено довгострокову заборгованість у поточну	501	611	1000000
13	Погашено кредит	611	311	1000000

Підхід до первісної оцінки отриманої поворотної фінансової допомоги такий самий, як і стосовно кредитних

зобов'язань. Її оцінюють за справедливою вартістю з урахуванням витрат за угодою. Тільки це працює за ринкових умов. Безпроцентну фінансову допомогу назвати абсолютно ринковою складно.

Справедлива вартість довгострокової фінансової допомоги (позики), за якою не передбачені відсотки, може оцінюватися як приведена вартість усіх майбутніх грошових надходжень, дисконтованих із використанням превалюючої ринкової ставки (ставок) відсотка для аналогічного інструмента (аналогічного щодо валюти, строку, типу процентної ставки й інших чинників) з аналогічним кредитним рейтингом.

**Приклад 2:** ТОВ «Мрія» отримало від ТОВ «Перемога» поворотну фінансову допомогу в розмірі 1 млн грн. За договором відсоткова ставка – нуль. Термін позики – 3 роки. Ринкова відсоткова ставка – 18%.

Розрахуємо приведену вартість позики:  
 $1000000/(1+0,18)^3=608631$  грн.

У бухгалтерському обліку одержання позики буде відображатися так:

Д-т 311, К-т 55 – 1000000 грн;

Д-т 55, К-т 733 – 391369 грн (1000000 – 608631).

Як видно, при одержанні довгострокової позики потрібно визнати дохід у вигляді різниці між номіналом і приведеною вартістю боргу.

Можлива ситуація, коли позику видають з умовою повернення за вимогою чи взагалі без зазначення строку повернення. У підсумку суму потрібно повернути протягом 30 днів із дня пред'явлення позикодавцем вимоги, якщо інше не встановлено договором. У договорі замість 30 днів можна зазначити, приміром, 2 дні на повернення після вимоги. У такому разі необхідність дисконтування суми (визнання доходу) зникає.

Поворотну фінансову допомогу надалі оцінюють за амортизованою вартістю. Процентні витрати будуть відображатися у бухгалтерському обліку по дебету субрахунка 952 «Інші фінансові витрати» і кредиту рахунка 55 (505). Перехід заборгованості у короткострокову оформляється бухгалтерським записом: Д-т 55 (505), К-т 611.

При одержанні позики від учасника (акціонера), доходів у позикодавця не виникає. Тому одержання довгострокової позики, яку надав учасник, відображають з використанням рахунків 55 (505) і 42. Нараховані відсотки за позикою, одержаною від учасника (акціонера), відображаються по дебету рахунка 42 і кредиту рахунка 55 (505).

**Приклад 3:** СТОВ «Мрія» отримало поворотну фінансову допомогу (позику) від засновника у розмірі 300000 грн терміном на 3 роки з погашенням в кінці дії договору. Середньорічна ставка за кредитами НБУ – 16% річних.

Для розрахунку теперішньої вартості отриманої позики використаємо формулу:

$$PV = FV / (1 + i)^n$$

Майбутня вартість грошей (FV) відома – 300000 грн.

Кількість періодів (n) – 3 роки.

Тоді теперішня вартість отриманої позики становитиме:  
 $300000 \text{ грн} / (1 + 0,16)^3 = 192197,30 \text{ грн}$ .

Сума дисконту буде дорівнювати:

$$300000 \text{ грн} - 192197,30 \text{ грн} = 107802,70 \text{ грн}$$

Розрахуємо суму амортизації дисконту за роками (табл.

14.3).

Таблиця 14.3

Розрахунок суми амортизації дисконту за роками

Рік	PV на початок періоду	Дисконт на початок періоду	Ставка дисконту	Амортизація дисконту	PV на кінець періоду	Дисконт на кінець періоду
1	2	3	4	5=2×4	6=2+5	7=3-5
1-й	192197,3	107802,7	0,16	30751,57	222948,87	77051,13
2-й	222948,87	77051,13	0,16	35671,82	258620,69	41379,31
3-й	258620,69	41379,31	0,13	41379,31	300000,0	0,00
	x	x	x	107802,7	x	x

У бухгалтерському обліку буде використовуватися така кореспонденція рахунків (табл. 14.4).

Таблиця 14.4

## Бухгалтерський облік отриманої від засновника позики

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Отримано позику від засновника	311	55	300000
2	Відображено суму дисконту	55	425	107802,7
3	Нараховано амортизацію дисконту (1-й рік)	425	55	30751,57
4	Нараховано амортизацію дисконту (2-й рік)	425	55	35671,82
5	Нараховано амортизацію дисконту (3-й рік)	425	55	41379,31
6	Переведено заборгованість до складу поточної	55	611	300000
7	Повернуто позику засновнику	611	311	300000

**Приклад 4:** Підприємство на початку січня емітувало (випустило) 20000 шт. облігацій номінальною вартістю 1000 грн на загальну суму 20000 тис. грн. Строк обігу облігацій – 2 роки. Облігації були реалізовані за номінальною вартістю.

Керівництво підприємства віднесло облігаційні зобов'язання до категорії зобов'язань, які обліковують за справедливою вартістю з включенням переоцінок до прибутків/збитків.

Річна процентна ставка за облігаціями дорівнює 14% і вона суттєво не відрізняється від ринкової. Тому довгострокову заборгованість дисконтувати не треба.

Річна сума процентів за облігаційною позикою становить 2800 тис. грн ( $20000 \times 18\% / 100\%$ ).

На кінець року облігації котируються на фондовому ринку за ціною 1070 грн за шт. Таким чином, ринкова вартість усієї облігаційної позики становить 21400 тис. грн ( $1070 \text{ грн} \times 20000 \text{ шт.}$ ).

Підприємство так відобразить у першому звітному році облігаційну позику:

Д-т 311, К-т 521 – на суму 20000 тис. грн;

Д-т 952, К-т 684 – на суму 2800 тис. грн;

Д-т 970, К-т 521 – на суму 1400 тис. грн ( 21400 тис. грн– 20000 тис. грн).

За короткостроковими фінансовими зобов'язаннями (до 1 року) приведена вартість і номінал відрізняються несуттєво, а отже, дисконтування не потрібне.

**Приклад 5:** ТОВ «Мрія» в січні отримало в банку кредит 200000 грн. на придбання паливо-мастильних матеріалів. Термін використання кредиту 12 місяців, ставка відсотка за користування – 15% річних.

У бухгалтерському обліку отримання та погашення позики буде відображатися так:

– отримано короткостроковий кредит: Д-т 311, К-т 601 – 200000 грн;

– нараховано відсотки банку: Д-т 951, К-т 684 – 30000 грн;

– перераховано відсотки банку: Д-т 684, К-т 311 – 30000 грн;

– погашено короткостроковий кредит: Д-т 601, К-т 311 – 200000 грн.

### **14.3. Розкриття інформації про зобов'язання у фінансовій звітності**

Згідно з МСБО 1 інформація про зобов'язання, що має бути подана у звіті про фінансовий стан, повинна включати, як мінімум, статті, що подають такі суми:

– торговельна та інша кредиторська заборгованість;

– забезпечення;

– фінансові зобов'язання;

– зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12;

– відстрочені податкові зобов'язання, як визначено в МСБО 12;

– зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5.

Суб'єкт господарювання подає додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан, коли

таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Якщо суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації у своєму звіті про фінансовий стан, він не повинен класифікувати відстрочені податкові зобов'язання як поточні зобов'язання.

Незалежно від прийнятого методу подання, суб'єкт господарювання розкриває суму, що очікується до погашення через більш ніж дванадцять місяців, для кожного рядка зобов'язань, яка об'єднує суми, що очікуються до погашення протягом:

а) не більше дванадцяти місяців після звітного періоду;

б) через більш ніж дванадцять місяців після звітного періоду.

Положення щодо розкриття інформації про кредиторську заборгованість як фінансового зобов'язання також встановлюють МСБО 32 та МСБО 39.

Щодо довгострокових кредитів банків та інших довгострокових зобов'язань суб'єкту господарювання (у розрізі пов'язаних та непов'язаних сторін) слід розкривати:

– модель обліку фінансових зобов'язань (справедлива вартість або неамортизована вартість);

– валюта кредитування;

– залишок кредиту на звітну дату;

– відсоткова ставка;

– дата видачі та погашення;

– вид застави;

– заставаутримувач;

– вартість застави;

– аналіз позик за строками погашення;

– інші довгострокові зобов'язання, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку, призначені такими при первісному визнанні;

– інші довгострокові фінансові зобов'язання, оцінені за амортизованою собівартістю;

– інші довгострокові зобов'язання у розрізі пов'язаних та непов'язаних сторін;

– ієрархія справедливої вартості довгострокових фінансових зобов'язань.

Ієрархія справедливої вартості має такі рівні:

а) ціни котирувань (некориговані) на активних ринках для ідентичних активів або зобов'язань (рівень 1);

б) вхідні дані, інші ніж ціни котирувань, що увійшли у рівень 1, які спостерігаються для активу або зобов'язання або прямо (тобто як ціни), або опосередковано (тобто отримані на підставі цін) (рівень 2);

в) вхідні дані для активу чи зобов'язання, що не ґрунтуються на даних ринку, які можна спостерігати (неспостережні вхідні дані) (рівень 3).

Рівень в ієрархії справедливої вартості, до якого повністю відносять оцінку справедливої вартості, визначається на підставі елементу вхідних даних найнижчого рівня, який є значущим для оцінки справедливої вартості повністю. Для цього значущість кожного з елементів вхідних даних оцінюють відносно оцінки справедливої вартості повністю. Якщо оцінка справедливої вартості використовує спостережні вхідні дані, що вимагають значного коригування на основі неспостережних вхідних даних, то така оцінка є оцінкою рівня 3. Оцінювання значущості окремого елемента вхідних даних для оцінки справедливої вартості повністю вимагає судження з урахуванням чинників, що є особливими для цього активу або зобов'язання.

Розкриття інформації про короткострокові кредити банків (у розрізі пов'язаних та непов'язаних сторін) полягає у зазначенні такої інформації: валюта кредитування; залишок кредиту на звітну дату; відсоткова ставка; дата видачі та погашення; вид застави; заставоутримувач; вартість застави; аналіз позик за строками погашення (МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»).

Стосовно позик до сплати, визнаних на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває:

а) докладну інформацію про будь-які невиконання зобов'язань протягом періоду щодо основної суми, відсотків, фонду погашення або строків погашення цих позик до сплати;

б) балансову вартість позик до сплати у випадку невиконання зобов'язань за ними на кінець звітного періоду;



в) чи було виправлено невиконання зобов'язань або чи були переглянуті умови позики до сплати до затвердження фінансової звітності до випуску.

Товарна кредиторська заборгованість у примітках до фінансової звітності так характеризується: склад у розрізі пов'язаних та непов'язаних сторін; середньорічна оборотність товарної кредиторської заборгованості; аналіз товарної кредиторської заборгованості за термінами погашення; визнаний дохід від списання товарної кредиторської заборгованості у звітному році, у т.ч. перед пов'язаними сторонами (МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»).

Складаючи аналіз контрактів за строками погашення фінансових зобов'язань, суб'єкт господарювання застосовує своє судження, щоб визначити відповідну кількість часових інтервалів. Наприклад, суб'єкт господарювання може визначити, що відповідними будуть такі часові інтервали:

- а) не більше одного місяця;
- б) більше одного місяця, але не більше трьох місяців;
- в) більше трьох місяців, але не більше одного року;
- г) більше одного року, але не більше п'яти років.

Щодо кредиторської заборгованості за розрахунками суб'єкта господарювання має розкриватися така інформація: склад у розрізі пов'язаних та непов'язаних сторін; аналіз простроченої кредиторської заборгованості за розрахунками, яка не визнана повністю або частково доходом; визнаний дохід від списання кредиторської заборгованості за розрахунками у звітному році, у т.ч. перед пов'язаними сторонами (МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»).

#### **14.4. Визначення та визнання забезпечень**

Вітчизняні бухгалтери часто використовують замість терміна «забезпечення» поняття «резерви». З методологічної точки зору в бухгалтерському обліку існує три види резервів – контрактивні, капітальні та під зобов'язання. *Контрактивні резерви* (накопичений знос, резерв очікуваних кредитних збитків, резерв на знецінення) відображають у звіті про фінансовий стан у складі активів зі знаком «-», тобто як від'ємні статті, які

зменшують балансову вартість активів. *Капітальні резерви* – резерви, які створюють за рішенням власників за рахунок розподілу чистого прибутку звітного періоду і відображають у власному капіталі. Подання цих резервів визначає облікова політика підприємства, але зазвичай такі резерви не подають окремо, а наводять у складі нерозподіленого прибутку і, за рішенням керівництва, можуть деталізуватися у примітках до фінансової звітності. *Резерви під зобов'язання* – це і є саме забезпечення, які відображають у складі зобов'язань.

У системі міжнародної стандартизації головним документом, який регулює облік забезпечень, є Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». Також норми щодо визнання забезпечень містять деякі профільні стандарти, зокрема: МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 19 «Виплати працівникам», а також МСФЗ 15 «Дохід від договорів із клієнтами».

Порядок визнання і методів оцінки, що застосовуються до забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, а також розкриття інформації у примітках, достатньої для надання користувачам можливості зрозуміти їхній характер, строки і суму, визначає саме Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (МСБО 37).

МСБО 37 застосовується всіма суб'єктами господарювання до обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих:

- які є результатом контрактів, що підлягають виконанню, крім випадків, коли контракт є обтяжливим;
- на які поширюється сфера застосування іншого Стандарту.

МСБО 37 не застосовується до фінансових інструментів (включаючи гарантії), на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

У разі, коли в іншому Стандарті йдеться про конкретний тип забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу, суб'єкт господарювання застосовує той стандарт замість цього Стандарту. Наприклад, деякі типи забезпечень розглядаються також у стандартах про:

- а) будівельні контракти;
- б) податки на прибуток;
- в) оренду. Проте, оскільки МСФЗ 16 не містить ніяких конкретних вимог щодо угод про операційну оренду, які стають обтяжливими, то в таких випадках застосовується МСБО 29;
- г) виплати працівникам;
- г) страхові контракти (МСФЗ 17 «Страхові контракти»).

Однак, цей Стандарт застосовується до тих забезпечень, умовних зобов'язань чи умовних активів страховика, інших ніж, ті які виникають в результаті його контрактних зобов'язань і прав за страховими контрактами, та на які поширюється сфера застосування МСФЗ 17.

Згідно з МСБО 37 **забезпечення** – зобов'язання з невизначеним строком або сумою. Тобто, забезпечення являє собою 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, з невизначеним строком або сумою.

Цей Стандарт розрізняє:

а) забезпечення – визнаються як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки вони є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди;

б) умовні зобов'язання – які не визнаються як зобов'язання, тому що вони є або:

– можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має суб'єкт господарювання існуюче зобов'язання, яке може спричинити вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди), або

– існуючим зобов'язанням, яке не відповідає критеріям визнання в цьому Стандарті (оскільки відсутня ймовірність вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, необхідного для погашення зобов'язання, або ж сума зобов'язання не може бути оцінена з достатньою достовірністю).

Забезпечення суттєво відрізняються від зобов'язань. Забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких як

торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. Тоді як:

а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;

б) *нарахування* є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток). Хоча іноді необхідно оцінювати суму або визначати час здійснення нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у випадку забезпечень.

Нарахування часто відображають у звітності як частину торговельної та іншої кредиторської заборгованості, тоді як забезпечення відображають у звітності окремо.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

– суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;

– ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання;

– можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається. Для визнання забезпечення важливо, щоб у підприємства не було альтернативи не виконати зобов'язання. Якщо підприємство має альтернативу, яка знаходиться в межах його контролю, і може не виконати обов'язок, забезпечення в жодному разі не створюють.

Інколи не ясно, чи є існуюче зобов'язання. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє існуюче зобов'язання, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, є скоріше можливим, аніж неможливим те, що існуюче зобов'язання є на кінець звітного періоду.

Майже у всіх випадках буде ясно, чи спричиняє минула подія існуюче зобов'язання. Зрідка, наприклад в разі судового

розгляду, можна сперечатися, чи відбулися певні події або чи призвели ці події до існуючого зобов'язання. У такому разі суб'єкт господарювання визначає, чи є існуюче зобов'язання на кінець звітної періоду, враховуючи всі наявні свідчення, включаючи, наприклад, висновок експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, що їх надають події, після звітної періоду. На основі такого свідчення:

а) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання існувало на кінець звітної періоду, суб'єкт господарювання визнає забезпечення (якщо задоволено критерії визнання);

б) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання не існувало на кінець звітної періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовне зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.

Минула подія, яка спричиняє появу існуючого зобов'язання, називається *подією, яка створює зобов'язання*. Щоб подія була такою, що створює зобов'язання, треба, щоб суб'єкт господарювання не мав реальної альтернативи і виконання зобов'язання, створеного подією. Це відбувається лише: якщо виконання зобов'язання може бути примусово забезпечене в судовому порядку, або у разі конструктивного зобов'язання, в якому подія (яка може бути дією суб'єкта господарювання) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що суб'єкт господарювання виконає своє зобов'язання.

Проте для визнання забезпечення потрібно не лише існуюче зобов'язання, а й висока (понад 50%) імовірність вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, для виконання цього зобов'язання. Інакше – йтиметься про умовне зобов'язання, інформацію про яке розкривають у примітках.

Також, аби визнати забезпечення, треба мати можливість надійно оцінити розрахункову суму майбутнього відтоку ресурсів на виконання зобов'язання. З одного боку, дефініція забезпечення говорить про невизначеність суми зобов'язання, а з іншого – МСБО 37 вимагає визнавати забезпечення лише за можливості достовірно оцінити його. Тому, аби визнати забезпечення, підприємству треба розуміти, які видатки знадобляться, аби виконати існуюче зобов'язання. Наближеність

оцінок – основна ознака, що відрізняє забезпечення від зобов'язань.

Як і у системі НП(С)БО, згідно з МСФЗ забезпечення можна використовувати лише для тих видатків, для яких його створювали. Також заборонено визнавати забезпечення для покриття майбутніх операційних збитків, оскільки останні не відповідають визначенню зобов'язання та загальним критеріям визнання забезпечення.

Фінансові звіти висвітлюють фінансовий стан суб'єкта господарювання наприкінці його звітного періоду, а не його можливий стан у майбутньому, Отже, забезпечення не визнається щодо витрат, які необхідно понести для здійснення діяльності в майбутньому. Єдиними зобов'язаннями, визнаними у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання, є ті, що існують на кінець звітного періоду.

Лише ті зобов'язання, які виникають внаслідок минулих подій, незалежних від майбутніх дій суб'єкта господарювання (тобто, майбутнього ведення бізнесу), визнаються як забезпечення. Прикладами таких зобов'язань є штрафи або витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля – обидва у момент сплати спричинять вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, незалежно від майбутніх дій суб'єкта господарювання. Подібним чином, суб'єкт господарювання визнає забезпечення на виведення з експлуатації нафтової установки або атомної електростанції тією мірою, якою суб'єкт господарювання зобов'язаний виправити вже завдану шкоду. І навпаки, внаслідок комерційного тиску чи юридичних вимог суб'єкт господарювання може мати намір або необхідність понести видатки для здійснення конкретної діяльності в майбутньому (наприклад, установлення протидимових фільтрів на фабриці певного типу). Оскільки суб'єкт господарювання може уникнути майбутніх видатків внаслідок своїх майбутніх дій (наприклад, змінюючи спосіб діяльності), він не має існуючого зобов'язання за цими майбутніми витратами і не визнає забезпечення.

Тобто, забезпечення створюють під майбутні видатки, а не витрати. Видатки – реальний відтік ресурсів, і вони призводять до створення активів або зменшення зобов'язань, а витрати

навпаки – зменшення активів чи збільшення зобов'язань, що не пов'язані з операціями з власниками (якщо вони діють у ролі власників). Витрати при створенні забезпечень не є майбутніми, вони є поточними, а видатки дійсно є майбутніми. Забезпечення під майбутні збитки ніколи не створюють. Майбутніх збитків можна уникнути шляхами, які підконтрольні підприємству, тому і забезпечення не створюють. А майбутніх видатків, якщо вже є існуюче безальтернативне зобов'язання, не уникнути. Саме під такі видатки і створюють забезпечення.

За загальним правилом, визнання забезпечень призводить до виникнення витрат періоду. Оскільки в МСФЗ відсутні стандарти, що регулюють облік та подання у фінансовій звітності витрат, підприємствам необхідно в обліковій політиці обов'язково визначитися, до якої категорії витрат відноситимуться витрати на створення забезпечень.

Зобов'язання завжди пов'язане з іншою стороною, щодо якої воно існує. Проте необов'язково знати особу, щодо якої існує зобов'язання, – насправді зобов'язання може стосуватися громадськості в широкому сенсі. Оскільки зобов'язання завжди є зобов'язанням, прийнятим щодо іншої сторони, з цього випливає, що рішення управлінського персоналу або правління не спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання на кінець звітного періоду, якщо до кінця звітного періоду про таке рішення не повідомили тим, на кого воно впливає, достатньо конкретно, щоб у них виникло обґрунтоване очікування того, що суб'єкт господарювання виконає свої зобов'язання.

Подія, яка негайно не спричиняє виникнення зобов'язання, може спричинити його пізніше, оскільки зміни в законодавстві або певна дія (наприклад, достатньо конкретна публічна заява) суб'єкта господарювання можуть спричинити конструктивне зобов'язання. Наприклад, якщо довікллю завдано шкоди, може не бути ніякого зобов'язання виправити наслідки. Проте заподіяння шкоди стане подією, що створює зобов'язання, якщо нове законодавство вимагатиме виправлення існуючої шкоди або ж якщо суб'єкт господарювання публічно візьме на себе відповідальність за виправлення і, таким чином, створить конструктивне зобов'язання.

Застосування наближених оцінок є суттєвою складовою складання фінансової звітності і не зменшує її достовірності. Це особливо справедливо у випадку забезпечень, які за своїм характером є більш невизначеними, ніж більшість інших статей звіту про фінансовий стан. За винятком надзвичайно рідкісних випадків, суб'єкт господарювання буде спроможний визначити діапазон можливих результатів і таким чином зробити наближену оцінку зобов'язання, яка є достатньо достовірною для визнання забезпечення.

Визнання забезпечень та їх оцінка ґрунтуються значною мірою на професійному судженні та облікових оцінках, які з високою ймовірністю можуть змінюватися від періоду до періоду. Це вимагає регулярного перегляду забезпечень. Перегляд суджень та облікових оцінок щодо забезпечень рекомендується здійснювати щонайменше на кожен звітну дату або частіше за наявності явних свідчень їх змін.

Забезпечення має цільовий характер використання. Тому в разі, якщо зобов'язання, під яке створювалося забезпечення, виконано в повному обсязі, а частина забезпечення залишилася невикористаною, такий залишок сторнують (визнають як зменшення витрат або збільшення доходу залежно від обраної облікової політики).

Забезпечення в бухгалтерському обліку поділяють на класи, зокрема МСФЗ рекомендують виділяти окремо забезпечення виплат працівникам та інші статті.

У надзвичайно рідкісних випадках, коли не можна зробити достовірної наближеної оцінки, існує зобов'язання, яке не може бути визнаним. Таке зобов'язання розкривається як умовне зобов'язання. Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.

У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.



Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очікувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовні активи. *Умовний актив* – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.

Умовні активи не визнаються у фінансовій звітності, оскільки це може спричинити визнання доходу, який може бути ніколи не отриманим. Проте, коли з'являється цілковита впевненість в отриманні доходу, тоді пов'язаний з ним актив не є умовним активом і його визнання є належним.

Умовні активи оцінюються регулярно, щоб забезпечити відповідне відображення змін у фінансовій звітності. Якщо з'явилась цілковита впевненість у надходженні економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансовій звітності того періоду, в якому відбувається зміна.

## **14.5. Оцінка та використання забезпечень**

МСБО 37 не розглядає, як саме потрібно обліковувати витрати на створення забезпечення: як активи чи як витрати періоду. Тому слід урахувати вимоги інших МСФЗ. За загальним правилом витрати на створення забезпечення

визнають витратами періоду (відповідні статті визначають в обліковій політиці). Виняток – забезпечення, витрати на створення яких капіталізують у собівартості активів, з якими пов'язані відповідні забезпечення. Наприклад, забезпечення видатків на демонтаж, переміщення об'єкта основних засобів і відновлення території, яке включається до собівартості такого об'єкта. Тобто, суми забезпечень, залежно від конкретних обставин, можуть списуватися на витрати звітної періоду чи капіталізуватися у вартості відповідних активів.

Наближеність оцінок забезпечень – характерна риса, що відрізняє їх від зобов'язань.

Згідно з МСБО 37, сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітної періоду.

*Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання,* – це сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітної періоду. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на кінець звітної періоду. Проте наближена оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би, щоб погасити зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітної періоду.

Оцінки результатів та фінансового впливу визначаються на основі судження управлінського персоналу суб'єкта господарювання та доповнюються досвідом подібних операцій, а в деяких випадках, і висновками незалежних експертів. Взяті до уваги свідчення включають будь-яке додаткове свідчення, отримане внаслідок подій після звітної періоду.

Невизначеності, пов'язані із сумою, яку слід визнати як забезпечення, розглядаються різними способами залежно від обставин. У випадках, коли оцінюване забезпечення поширюється на велику кількість статей, зобов'язання оцінюється зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями. Назва цього статистичного методу оцінки – «очікувана вартість». Отже, забезпечення відрізнятиметься залежно від того, наприклад, чи сягає

ймовірність втрати цієї суми 60 або 90 відсотків. У випадках, коли існує постійний діапазон можливих результатів і кожне значення в цьому діапазоні є так само ймовірним, як будь-яке інше, застосовують середнє значення діапазону.

Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами. Ризик визначає непостійність результату. Коригування на ступінь ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. Треба обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи активи і не занижити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань. Наприклад, якщо прогнозовані витрати особливо несприятливого результату оцінюються обачно, цей результат потім не розглядається навмисно як більш імовірний, ніж він реально є в цьому випадку. Обачність необхідна для уникнення дублювання коригувань на ризик і невизначеність, яке призводить до завищення забезпечення.

У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання. Внаслідок вартості грошей у часі, забезпечення, пов'язані з вибуттям грошових коштів, які виникають невдовзі після звітного періоду, є більш обтяжливими, ніж забезпечення з пізнішим терміном вибуття такої самої суми грошових коштів. Отже, забезпечення дисконтуються в тих випадках, коли цей вплив є суттєвим.

Підхід до визначення суттєвості такого впливу (наприклад, відсоткову різницю між номінальною та дисконтованою сумами забезпечення, яка є суттєвою) доцільно визначити в обліковій політиці. Коли застосовують дисконтування, ефект від розгортання дисконту відображають як збільшення балансової вартості забезпечення, та одночасно визнають витрати на позики (фінансові витрати).

Ставка (або ставки) дисконтування має (мають) бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та

ризиків, притаманних зобов'язанню. Ставка (або ставки) дисконтування не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

Підприємство має визначити в обліковій політиці, який саме вплив вартості грошей у часі воно вважає суттєвим. Це може бути встановлення у відсотках граничної межі між дисконтованою та номінальною сумою, коли перевищення цієї межі свідчить про суттєвість впливу грошей у часі. Наприклад, обліковою політикою встановлено, що суттєвим вважається вплив вартості грошей у часі в межах 10%. При прийнятті рішення щодо відображення за дисконтованою чи недисконтованою сумою забезпечення потрібно визначити різницю між ними. Якщо дисконтована сума забезпечення становить 85000 грн, а номінальна 100000 грн, то різниця між ними є більшою, ніж встановлена обліковою політикою межа, і в обліку та фінансовій звітності потрібно відображати таке забезпечення за дисконтованою величиною, тобто за теперішньою вартістю. Витрати, що виникають при дисконтуванні забезпечень, визнають фінансовими витратами.

Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.

Очікувані майбутні події можуть бути особливо важливими при оцінюванні забезпечень. Наприклад, суб'єкт господарювання може вважати, що витрати на очищення майданчика наприкінці його експлуатації зменшаться внаслідок майбутніх змін у технології. Визнана сума відображає обґрунтоване очікування технічно кваліфікованих, об'єктивних оглядачів, які беруть до уваги всі наявні свідчення про технологію, яка буде доступною під час очищення. Таким чином, доречно включати, наприклад, очікувані зменшення витрат, пов'язані зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікувані витрати із застосуванням існуючої технології до більшої чи більш комплексної операції очищення, ніж виконувана раніше. Проте суб'єкт господарювання не передбачає розробки повністю нової технології для очищення, якщо про це немає достатньо об'єктивних свідчень.

Оцінюючи забезпечення, не слід урахувати можливі надходження, доходи чи прибутки від очікуваного вибуття або ліквідації активу, навіть якщо здійснення видатків, під які створено забезпечення, і вибуття активу відбуваються майже одночасно.

Отже, визнання й оцінка забезпечення значною мірою залежать від професійного судження менеджменту компанії та його облікових оцінок, що можуть змінюватися. Тому забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. І якщо вже немає ймовірності, що для погашення зобов'язання знадобиться вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, забезпечення сторнують.

#### **14.6. Особливості застосування правил визнання та оцінки до окремих забезпечень**

У МСФЗ не встановлено вичерпного переліку можливих забезпечень. На практиці підприємства можуть створювати такі види забезпечень: під гарантійні зобов'язання; під судові позови; під обтяжливі контракти; під реструктуризацію; під ліквідацію основних засобів та ін.

МСБО 37 не встановлює конкретних вимог до забезпечень під гарантійні зобов'язання. Підприємства, які надають гарантії на свою продукцію, зобов'язані розробити власну облікову політику щодо таких забезпечень. В обліковій політиці потрібно зазначити особливості гарантій, які надаються покупцям, робочі рахунки для їх обліку, дату визнання забезпечень під гарантійні ремонти, методика розрахунку та перелік облікових оцінок, що в ньому використовують (наприклад, кількість або відсоток продукції, що підлягатиме гарантійним ремонтам, типи гарантійних ремонтів, оціночні витрати на кожний тип гарантійного ремонту тощо), політику дисконтування (чи недисконтування), категорію витрат для створення забезпечення, періодичність перегляду облікових оцінок та проведення їх інвентаризації тощо.

Природа гарантійних зобов'язань у різних галузях і договорах може бути суттєво різною. Деякі гарантії запевняють клієнта в тому, що відповідна продукція функціонуватиме так, як передбачили сторони, оскільки вона відповідає узгодженим специфікаціям. За такими гарантіями формують забезпечення. Інші гарантії додатково до запевнення про те, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, передбачають надання клієнтові певної послуги. Щодо таких гарантій забезпечення не створюють. Їх відображують як заборгованість перед покупцем за виокремленим контрактним зобов'язанням (аванс, відстрочений дохід).

**Приклад 6:** ТОВ «Мрія» виготовило 100 агрегатів вартістю 30000 грн кожний і поставило ТОВ «Перемога» 01.04.2020 р. Відповідно до угоди, умови якої є стандартизованими для всіх покупців, ТОВ «Мрія» зобов'язано протягом 12 місяців з дати продажу здійснювати гарантійний ремонт агрегатів. За даними минулих продажів існує статистика, яка свідчить, що 1% агрегатів доводиться замінювати на нові аналогічні, а 4% потребують витрат на гарантійний ремонт у середньому 5000 грн. Станом на 31.12.2020 р. витрати на гарантійний ремонт цієї партії агрегатів становили 27500 грн. За I квартал 2021 р. сума витрат на гарантійні ремонти становить ще 20000 грн.

Відображення у бухгалтерському обліку зазначених операцій представлено в табл. 14.5.

Таблиця 14.5

Облік забезпечення під гарантійні зобов'язання

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01.04.2020р.	Створено забезпечення під гарантійні зобов'язання (1×30000грн+4×5000грн)	90	473	50000
31.12.2020р.	Використано забезпечення під гарантійні зобов'язання у 2019 р.	473	20, 66, 65, ін.	27500
31.03.2021р.	Використано забезпечення під гарантійні зобов'язання у 2020 р.	473	20, 66, 65, ін.	20000

31.03.2021р.	Відображено списання невикористаного забезпечення під гарантійні зобов'язання у зв'язку із закінченням гарантійного терміну	473	719	2500
--------------	---	-----	-----	------

В МСБО 37 не визначено чітких вимог до створення забезпечень під судові позови (у яких підприємство є відповідачем). Підприємству потрібно розробити власну облікову політику щодо таких забезпечень. Основними елементами облікової політики щодо забезпечень під судові позови є робочі рахунки для їх обліку, політика дисконтування (чи недисконтування), категорія витрат для створення забезпечення, визначення зобов'язуючої події (наприклад, отримання інформації про порушення судового процесу, відповідачем у якому є підприємство, за позовом, який має грошові вимоги), політика щодо регресних позовів, періодичність перегляду облікових оцінок та проведення їх інвентаризації тощо.

**Приклад 7:** ТОВ «Мрія» є відповідачем за судовим позовом на суму 100 тис. грн. Розгляд справи знаходиться у суді 1-ої інстанції. За професійним судженням посадових осіб юридичного відділу на 31.03.2020 р. імовірність, що підприємству доведеться виплатити повну суму позову, становить 80%. Але юристи сподіваються, що, можливо, цю суму вдасться скоротити до 70 тис. грн. На думку фахівців юридичного відділу, рішення суду має бути винесено в найближчі 2-3 місяці. Згідно з обліковою політикою створення забезпечення під судові позови здійснюється із визнанням адміністративних витрат. Очікується, що підприємство не оскаржуватиме рішення суду 1-ої інстанції і виплатить необхідну суму, яка буде визначена рішенням суду. У II кварталі 17.05.2020 р. суд виніс рішення про стягнення з підприємства за позовом 80 тис. грн. Підприємство, як і планувалося, не подає апеляцію і погоджується із рішенням суду.

Винесення судового рішення про стягнення з підприємства суми позову свідчить про усунення невизначеності в сумі, що перетворює забезпечення на зобов'язання з

визначеною сумою. Тому у бухгалтерському обліку необхідно відобразити рекласифікацію забезпечення, яке за кредитом рахунка «Поточні забезпечення за судовими позовами» після проведеного вище коригування обліковується в сумі 80 тис. грн, у поточну кредиторську заборгованість.

Відображення у бухгалтерському обліку зазначених операцій представлено в табл. 14.6.

Таблиця 14.6

Облік забезпечення під судові позови

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01.03. 2020р.	Створено забезпечення під судові позови $((100 \times 80\%) + (70 \times 20\%)) : 100\% = 94$ тис. грн	92	47	94000
17.05. 2020р.	Відображено сторнування забезпечення під судові позови внаслідок перегляду оцінок	92	47	14000
17.05. 2020р.	Відображено рекласифікацію забезпечення у поточну кредиторську заборгованість	47	377, 685	80000

Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.

Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, існуюче зобов'язання за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення.

Багато контрактів (наприклад, деякі звичайні замовлення на постачання) можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, зобов'язання не існує. Інші контракти визначають як права, так і обов'язки кожної із сторін, що укладає контракт. Якщо події роблять такий контракт обтяжливим, на нього поширюється сфера застосування МСБО 37 й виникає зобов'язання, яке визнається.

МСБО 37 визначає *обтяжливий контракт* як контракт, у якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним. Неминучі витрати за контрактом відображають найменші чисті



витрати припинення контракту, які є меншою з двох оцінок: вартості його виконання або будь-якої компенсації чи стягнень внаслідок його невиконання. Тобто, витрати на виконання обтяжливого контракту перевищують доходи від нього, тому він є збитковим. Але збитковість контракту не є остаточною ознакою його обтяжливості. Другою обов'язковою ознакою обтяжливого контракту є неможливість його розірвання без сплати штрафних санкцій, компенсації та інших обов'язкових платежів іншій стороні.

До створення окремого забезпечення на обтяжливий контракт суб'єкт господарювання визнає будь-який збиток від зменшення корисності, яке відбулося з активами, відведеними на цей контракт.

У бухгалтерському обліку визнання забезпечення під обтяжливий контракт у сумі неминучих витрат відображається по дебету рахунка 94 і кредиту рахунка 47.

Підприємство у процесі своєї діяльності може знаходитися у стані організаційних, технологічних та інших змін. Але не будь-яка зміна є реструктуризацією. *Реструктуризація* – програма, яка планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання, або спосіб здійснення цієї діяльності. Найчастіше реструктуризація має місце, коли зміни зачіпають персонал та/або контрагентів.

Нижче наведено приклади подій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації:

- а) продаж або припинення певного напрямку бізнесу;
- б) закриття відділень бізнесу у країні (чи регіоні) або переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) до іншої;
- в) зміни в структурі управлінського персоналу, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління;
- г) значні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.

Забезпечення витрат на реструктуризацію визнається тільки тоді, коли задовольняються загальні критерії визнання забезпечення.

Визнання витрат при створенні забезпечення під реструктуризацію можливе тільки за наявності певних умов. Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли суб'єкт господарювання:

а) має докладний затверджений план реструктуризації, в якому визначено щонайменше:

- діяльність або частину діяльності, якої він стосується;
- основні місця здійснення діяльності, які він зачіпає;
- місце знаходження, функції і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за відмову від їхніх послуг;

- видатки, які будуть здійснені;

- терміни впровадження плану;

б) викликав обґрунтоване очікування у тих, на кого вона впливає, що він здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине.

Тобто, керівництво повинне мати затверджений план реструктуризації та цей план має бути доведений до відома тих, кого він зачіпає.

Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають внаслідок реструктуризації; такими є видатки, що одночасно:

- обов'язково спричинені реструктуризацією;

- не пов'язані з видами діяльності суб'єкта господарювання, що продовжуються.

У бухгалтерському обліку визнання забезпечення під реструктуризацію відображається по дебету рахунка 92 і кредиту рахунка 47.

Створення забезпечень на ліквідацію основних засобів передбачено МСБО 16, а їх визнання та оцінку регулює МСБО 37. Так, відповідно до вимог МСБО 16 до первісної вартості (собівартості) об'єкта основних засобів включають первісну попередню оцінку витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими підприємство бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

**Приклад 8:** ТОВ «Мрія» 01.01.2020 р. завершило будівництво виробничого приміщення, собівартість будівництва становить 60 млн грн. Виробниче приміщення побудовано на орендованій на 25 років земельній ділянці, а сам договір оренди передбачає зобов'язання ліквідувати будь-які споруди на цій ділянці на дату закінчення договору оренди.

Підприємство зобов'язане створити забезпечення, оскільки має юридичний обов'язок у результаті минулої події (факт будівництва виробничого приміщення на земельній ділянці, що через 25 років необхідно демонтувати). Крім того, відтік ресурсів, пов'язаний з демонтажем, високо ймовірний, а суму забезпечення можна надійно оцінити.

Оскільки фактор часу істотний (витрати на демонтаж необхідно понести через 25 років), то для оцінки забезпечення суму майбутніх видатків слід дисконтувати. Управлінський персонал оцінює, що видатки на демонтаж і ліквідацію становитимуть 12 млн грн. Прийнятна ставка додаткових залучень кредитних ресурсів для підприємства становить 19% річних. Забезпечення на демонтаж і ліквідацію має обліковуватися за теперішньою вартістю, яка за розрахунками на 01.01.2020 р. становить 155063 грн.

Протягом 2020 р. підприємство нарахує амортизацію виробничого приміщення, виходячи із первісної його вартості 60155063 грн, тобто з урахуванням первісної оцінки забезпечення під демонтаж та ліквідацію. Крім того, протягом 2020 р. буде нараховуватися амортизація забезпечення під демонтаж і ліквідацію виробничого приміщення з використанням ставки дисконтування 19%.

Відображення у бухгалтерському обліку зазначених операцій, пов'язаних з створенням і використанням забезпечення під ліквідацію основних засобів, представлено в табл. 14.7.

У вітчизняній практиці широкого розповсюдження набуло створення забезпечення на оплату відпусток. Згідно зі ст. 45 Конституції України кожен, хто працює, має право на відпочинок. Це право забезпечується наданням днів щотижневого відпочинку, а також оплачуваної щорічної відпустки. Мінімальна тривалість оплачуваної щорічної відпустки визначається законом.

Таблиця 14.7

## Облік забезпечення під ліквідацію основних засобів

Дата	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
01.01.2020р.	Введено в експлуатацію виробниче приміщення після завершення будівництва	103	15	60000000
01.01.2020р.	Визнано забезпечення під демонтаж і ліквідацію виробничого приміщення $(12000000/(1+0,19)^{25}=155063)$	103	47	155063
31.12.2020р.	Нараховано амортизацію виробничого приміщення $(60155063/25=2406203)$	23	13	2406203
31.12.2020р.	Нараховано амортизацію забезпечення під демонтаж і ліквідацію виробничого приміщення $(155063 \times 19\%/100\%=29462)$	952	47	29462

Так, Законом України «Про відпустки» встановлено право на відпустки громадян України, іноземців та осіб без громадянства, які перебувають у трудових відносинах з підприємствами, установами, організаціями незалежно від форм власності, виду діяльності та галузевої належності, а також працюють за трудовим договором у фізичної особи. Право на відпустки забезпечується гарантованим наданням відпустки визначеної тривалості зі збереженням на її період місця роботи (посади) і заробітної плати.

Щорічна основна відпустка надається працівникам тривалістю не менш як 24 календарні дні за відпрацьований робочий рік, який відлічується з дня укладення трудового договору. У разі звільнення працівника йому виплачується грошова компенсація за всі не використані ним дні щорічної відпустки. Крім того, за бажанням працівника частина щорічної відпустки може замінюватися грошовою компенсацією.

Таким чином, надання щорічної відпустки працівникові та її оплата за відпрацьований час є обов'язком підприємства. Виконання цього обов'язку перед працівником гарантовано чинним законодавством України.

Згідно з МСБО 19 підприємства зобов'язані створювати резерв для відшкодування подальших (майбутніх) операційних витрат на виплату відпусток працівникам. Крім того, виплати за невідпрацьований час, які підлягають накопиченню, визнають зобов'язанням через створення забезпечення у звітному періоді.

Враховуючи зазначене, можна зробити висновок, що:

– по-перше, оплата щорічної відпустки працівника є зобов'язанням підприємства перед працівником, яке гарантоване чинним законодавством України;

– по-друге, для відшкодування майбутніх операційних витрат на оплату щорічної відпустки працівникам підприємство має створити забезпечення на виплату відпусток.

Забезпечення на виплату відпусток створюється у тому звітному періоді, в якому в підприємства виникло внаслідок минулих подій зобов'язання, оцінка якого може бути розрахована. Отже, сума забезпечення на виплату відпусток визначається розрахунково. У МСБО 37 не представлено конкретного алгоритму розрахунку такого резерву. Цим стандартом для визначення суми забезпечення використовується термін «найкраща оцінка», тобто сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду.

Для прикладу суму резерву відпусток за МСФЗ може бути розраховано на кінець звітного періоду виходячи з фактичної кількості днів заробленої кожним працівником відпустки та середньої заробітної плати працівника за останні 12 місяців.

Підприємства, що подають фінансову звітність згідно з МСФЗ, можуть застосовувати інший підхід до розрахунку резерву відпусток, оскільки кожне підприємство самостійно обирає алгоритм розрахунку забезпечення на оплату відпусток. Ця методика має бути прописана у наказі про облікову політику підприємства.

Також підприємства можуть скористатися алгоритмом визначення резерву відпусток, який представлено в НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку № 291. Згідно з зазначеними нормативними документами сума забезпечення визначається щомісячно як добуток фактично

нарахованої заробітної плати працівникам і відсотку, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці.

Відповідно до Інструкції до Плану рахунків бухгалтерського обліку для узагальнення інформації про рух коштів, що за рішенням підприємства резервуються для забезпечення майбутніх витрат і платежів, та включення їх до витрат поточного періоду призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів». Облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам ведеться на субрахунку 471 «Забезпечення виплат відпусток». За кредитом субрахунку 471 відображається нарахування резерву відпусток, за дебетом – його списання. На цьому субрахунку також узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток на відрахування на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Тобто при розрахунку загальної суми резерву відпусток обчислюється сума резерву не тільки на суму нарахованої заробітної плати працівникам, а і на суму ЄСВ, що нараховується на заробітну плату працівників.

У бухгалтерському обліку витрати, пов'язані з оплатою відпусток та забезпеченням виплат відпусток, відображають у складі витрат операційної діяльності залежно від того, якій групі працівників їх нараховують.

Зокрема, такі витрати можуть бути включені до:

- витрат за капітальними інвестиціями (рахунок 15 «Капітальні інвестиції»);
- витрат на виробництво (рахунок 23 «Виробництво»);
- загальновиробничих витрат (рахунок 91 «Загальновиробничі витрати»);
- адміністративних витрат (рахунок 92 «Адміністративні витрати»);
- витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»);
- інших операційних витрат (рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності») тощо.

Таким чином, нарахування резерву відпусток показують кореспонденцією за кредитом субрахунку 471 «Забезпечення

виплат відпусток» з дебетом тих рахунків, на яких відображають зарплату відповідних працівників.

При цьому резерв відпусток слід нараховувати окремо для кожної групи працівників. Для цього потрібно розділити працівників на групи залежно від їх функціональних обов'язків, тобто виділити осіб, зарплату яких відображають на рахунках 15, 23, 91, 92, 93 і субрахунку 949, і нараховувати резерв відпусток окремо для кожної із зазначених груп.

Резерв відпусток використовують для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких він був створений. Отже, за рахунок резерву нараховують: оплату щорічних (основної та додаткових) відпусток; оплату додаткових відпусток працівникам, які мають дітей; компенсацію за невикористану відпустку; ЄСВ на суми цих відпускних та компенсації.

Нарахування вказаних сум за рахунок резерву відображають кореспонденцією за дебетом субрахунку 471 у кореспонденції з кредитом рахунків:

- 661 «Розрахунки за заробітною платою» – на суму нарахованих відпускних або компенсації за невикористану відпустку;
- 651 «За розрахунками за загальнообов'язковим державним соціальним страхуванням» – на суму нарахованого на відпускні або на компенсацію ЄСВ.

За підсумками проведення інвентаризації резерву відпусток визначають різницю між розрахунковою сумою резерву на кінець року та сальдо за кредитом субрахунку 471.

У разі додатного значення вказаної різниці резерв донараховують у тому ж порядку, що й нараховують резерв: Д-т 15, 23, 91-94, К-т 471.

У разі від'ємного значення потрібно зменшити суму резерву. У цій ситуації слід орієнтуватися на норми п. 5 НП(С)БО 11, згідно з якими якщо на дату балансу раніше визнане зобов'язання не підлягає погашенню, його суму включають до складу доходу звітного періоду, тобто показують на субрахунок 719 «Інші доходи від операційної діяльності».

Суму забезпечення на виплату відпусток визначають щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам та відсотка, обчисленого як відношення річної

планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на сплату ЄСВ. Це здійснюють так:

**Крок 1.** Розраховують коефіцієнт резервування (один раз на рік):  $KP=OP/FOPP$ , де:  $KP$  – коефіцієнт резервування;  $OP$  – річна планова сума витрат на оплату відпусток, грн (визначають на підставі графіка відпусток);  $FOPP$  – загальний річний плановий фонд оплати праці, грн (з урахуванням сум на оплату відпусток).

Річну планову суму на оплату відпусток ( $OP$ ) розраховують на підставі складеного графіка відпусток. До розрахунку включають оплату за всіма відпустками, для яких створюють резерв, а саме: за щорічною основною відпусткою; за додатковою відпусткою за роботу зі шкідливими та важкими умовами праці; за додатковою відпусткою за особливий характер праці; додатковими відпустками працівникам, що мають дітей.

**Крок 2.** Визначають коефіцієнт коригування резерву відпусток на суму ЄСВ-нарахувань (один раз на рік):  $KESB=1+ESB/100$ , де:  $KESB$  – коефіцієнт коригування резерву відпусток на суму ЄСВ-нарахувань;  $ESB$  – ставка ЄСВ у частині нарахувань на зарплату, % (у 2021 році для звичайних працівників – 22 %, для працівників з інвалідністю – 8,41 %).

Крім того, коли заробітна плата працівника перевищує максимальну суму для нарахування ЄСВ (15 мінімальних заробітних плат, в 2021 році: з січня по листопад – 90000 грн, у грудні – 97500 грн), у частині таких виплат коефіцієнт ЄСВ коригують на неоподатковувану частину.

**Крок 3.** Розраховують суму резерву (щомісяця):  $PM=3ПФМ \times KP \times KESB$ , де:  $PM$  – сума резерву (забезпечення) на оплату відпусток, нарахованого у звітному місяці, грн;  $3ПФМ$  – сума фактично нарахованої заробітної плати за звітний місяць, грн (з урахуванням відпускних).

**Приклад 9:** У ТОВ «Мрія» працює 200 працівників, з яких 10 – інваліди. Місячний фонд оплати праці згідно із штатним розписом – 800000 грн.

Розрахуємо коефіцієнт резерву відпусток, що має застосовуватися у ТОВ «Мрія».



Річний фонд оплати праці визначаємо як добуток місячного фонду оплати праці та 12 місяців року:  $800000 \text{ грн} \times 12 = 9600000 \text{ грн}$ .

Планова сума на оплату відпусток становить 650847 грн ( $9600000 \text{ грн} / 354 \text{ дні} \times 24 \text{ дні}$ ).

У такому випадку коефіцієнт резерву відпусток становить 6,78% ( $650847 \text{ грн} / 9600000 \text{ грн} \times 100\%$ ).

Сума нарахованої заробітної плати за грудень 2020 р. становила 100000 грн, у тому числі:

– працівникам відділу капітального будівництва нараховано 100000 грн;

– працівникам цеху основного виробництва – 500000 грн (у складі заробітної плати працівників основного виробництва заробітна плата інвалідів становила 20000 грн);

– працівникам цехів допоміжного виробництва – 200000 грн;

– адміністративно-управлінському персоналу – 150000 грн (у тому числі заробітна плата інвалідів становила 30000 грн);

– працівникам відділів збуту, маркетингу та реклами – 50000 грн.

Розрахунок суми резерву відпусток за грудень 2020 р. для ТОВ «Мрія» наведено у табл. 14.8.

Таблиця 14.8

Розрахунок суми резерву відпусток за грудень 2020 р.  
в ТОВ «Мрія»

Напрямок витрат	Сума нарахованої заробітної плати, грн	Сума нарахованого єдиного соціального внеску (рядок 1 × ставка)	Коефіцієнт резерву відпусток, %	Резерв відпусток ((рядок 2 + рядок 3) × рядок 4/100), грн
Відділ капітального будівництва	100000	22000	6,78	8271
Основне виробництво, у тому числі:	500000			
за ставкою ЄСВ 22 %	480000	105600	6,78	39704

за ставкою ЄСВ 8,41 %	20000	1682	6,78	1470
Допоміжне виробництво	200000	44000	6,78	16544
Адміністрація, в тому числі:	150000			
за ставкою ЄСВ 22 %	120000	26400	6,78	9926
за ставкою ЄСВ 8,41 %	30000	2524	6,78	2206
Збут, маркетинг, реклама	50000	11000	6,78	4136
Усього	1000000	213206	–	82258

Відображення нарахування забезпечення (резерву) на оплату відпусток в обліку ТОВ «Мрія» наведено у табл. 14.9.

Таблиця 14.9

Бухгалтерські проведення з нарахування забезпечення на оплату відпусток в ТОВ «Мрія»

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-к	К-т	
1	Нараховано заробітну плату працівникам відділу капітального будівництва	15	661	100000
2	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати працівникам відділу капітального будівництва	15	651	22000
3	Нараховано резерв відпусток на суму заробітної плати працівникам відділу капітального будівництва	15	471	8271
4	Нараховано заробітну плату працівникам основного виробництва	23	661	500000
5	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати працівникам основного виробництва (105600+1682)	23	651	107282
6	Нараховано резерв відпусток працівникам основного виробництва (39704+1470)	23	471	41174

7	Нараховано заробітну плату працівникам допоміжного виробництва	91	661	200000
8	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати працівникам допоміжного виробництва	91	651	44000
9	Нараховано резерв відпусток працівникам допоміжного виробництва	91	471	16544
10	Нараховано заробітну плату адміністративному персоналу	92	661	150000
11	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати адміністративному персоналу (26400+2524)	92	651	28924
12	Нараховано резерв відпусток адміністративному персоналу (9926+2206)	92	471	12132
13	Нараховано заробітну плату працівникам відділів збуту, маркетингу, реклами	93	661	50000
14	Нараховано ЄСВ на суму заробітної плати працівникам відділів збуту, маркетингу, реклами	93	651	11000
15	Нараховано резерв відпусток працівникам відділів збуту, маркетингу, реклами	93	471	4136

Використання резерву відпусток у бухгалтерському обліку відображається такими записами:

– Д-т 471 «Забезпечення виплат відпусток», К-т 661 «Розрахунки за заробітною платою» – на суми нарахованих відпускних та грошових компенсацій; та

– Д-т 471 «Забезпечення виплат відпусток», К-т 651 «За розрахунками із загальнообов’язкового державного соціального страхування» – на суми нарахованого єдиного соціального внеску.

При недостатності суми створеного резерву для забезпечення нарахування виплат відпускних нарахування

здійснюється за рахунок відповідних витрат залежно від категорії персоналу.

#### **14.7. Розкриття інформації про забезпечення у фінансовій звітності**

За вимогами МСФЗ забезпечення подають у звіті про фінансовий стан (балансі) окремим рядком. При цьому забезпечення, які будуть використані в межах звичайного операційного циклу або одного року, класифікують як поточні зобов'язання. Своєю чергою, підприємство може подавати активи та зобов'язання в порядку їх ліквідності, якщо це забезпечить користувачів обґрунтованою та більш доречною інформацією (МСБО 1 «Подання фінансової звітності»). Також щодо розкриття інформації про забезпечення необхідно керуватися, зокрема, §§ 84, 85, 87, 88, 93 МСБО 37.

Суб'єкт господарювання розкриває у звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну розбивку поданих рядків з використанням класифікації, яка підходить для операцій підприємства. Рівень деталізації в поданні розбивок залежить від вимог МСФЗ, а також характеру та функції відповідних сум. Наприклад, статтю «Забезпечення» поділяють на забезпечення виплат працівникам та інші статті.

Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:

- а) балансову вартість на початок і кінець періоду;
- б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
- в) використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Порівняльна інформація при цьому не вимагається.

Суб'єктові господарювання необхідно розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:

а) стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;

б) інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття;

в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації.

Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо:

а) наближену оцінку його фінансового впливу;

б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття;

в) можливість будь-якої компенсації.

Доречним може бути розгляд сум забезпечення, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиного класу; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.

У випадках, коли забезпечення і умовне зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.

Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стислу інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього фінансового впливу.

Важливо, щоб розкриття інформації про умовні активи унікало таких ознак імовірності отримання доходу, які вводять в оману.

У надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, завдасть серйозної шкоди позиціям суб'єкта господарювання в суперечці з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу. В таких випадках суб'єктові господарювання

можна не розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

*Список використаних джерел по темі 14:*

1. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_007#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_007#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_029#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_029#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка». станом на 17.10.2013 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_015#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_015#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
5. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_016#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_016#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_014#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_014#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
9. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затв. наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2020 р. № 20. станом на 03.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

10. Сергій Rogozний, Олена Дядюн. Кредити та інші фінансові зобов'язання в міжнародній звітності. (Частина 1). *Все про бухгалтерський облік*. № 12. 04.02.2019. С. 25-27.
11. Олена Вовк. МСФЗ-облік поворотної та безповоротної фіндопомоги. *Все про бухгалтерський облік*. № 27. 22.03.2019. С. 39-46.
12. Геннадій Кірейцев. Як оцінити заборгованість методом дисконтування. Частина 1. *Все про бухгалтерський облік*. № 19. 25.02.2019. С. 31-32.
13. Геннадій Кірейцев. Як оцінити заборгованість методом дисконтування. Частина 2. *Все про бухгалтерський облік*. № 20. 27.02.2019. С. 21-23.
14. Олена Харламова. Які забезпечення слід створювати за МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С. 30-37.
15. Олена Харламова. Визнання та оцінка дебіторської та кредиторської заборгованості. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С. 38-42.
16. Договірний актив та договірне зобов'язання. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105340.html> (дата звернення: 15.03.2021).
17. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291, станом на 03.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99#Text> (дата звернення: 15.03.2021).
18. Створення резервів: облік та використання. URL: <http://www.visnuk.com.ua/uk/publication/100006548-ctvorennya-rezerviv-oblik-ta-vikoristannya> (дата звернення: 15.03.2021).
19. Витрати на позики: нюанси міжнародного обліку. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8402> (дата звернення: 15.03.2021).
20. Довгострокова заборгованість: як дисконтувати? URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-90/article-105298.html> (дата звернення: 15.03.2021).

### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Що таке зобов'язання?*
2. *Як класифікуються зобов'язання в бухгалтерському обліку?*
3. *Які є види зобов'язань за МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»?*

4. Які розрізняють види оцінок зобов'язань?
5. Як оцінюється торговельна кредиторська заборгованість?
6. Як оцінюються отримані аванси?
7. Як оцінюються отримані кредити та позики?
8. Як відображається на бухгалтерських рахунках отримання кредитів та позик?
9. Яку інформацію про зобов'язання слід розкривати у фінансовій звітності?
10. Що таке забезпечення? Наведіть приклади забезпечень.
11. Чим відрізняється забезпечення від зобов'язання?
12. Як класифікуються забезпечення?
13. Як здійснюється оцінка забезпечень?
14. Як розраховується сума забезпечення під гарантійні зобов'язання?
15. Як облічується забезпечення під судові позови?
16. Як розраховується сума забезпечення на обтяжливий контракт?
17. Як створюється забезпечення під реструктуризацію?
18. Як облічується забезпечення на ліквідацію основних засобів?
19. Як розраховується та облічується сума забезпечення на оплату відпусток?
20. Яку інформацію про забезпечення слід розкривати у фінансовій звітності?



## Тема 15. ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

- 15.1. Визначення та категорії виплат працівникам.
- 15.2. Короткострокові виплати працівникам та порядок їх обліку.
- 15.3. Виплати по закінченні трудової діяльності та порядок їх обліку.
- 15.4. Інші довгострокові виплати працівникам та порядок їх обліку.
- 15.5. Виплати при звільненні та порядок їх обліку.
- 15.6. Розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності.

### 15.1. Визначення та категорії виплат працівникам

Діяльність кожного підприємства неможлива без персоналу. При цьому надані суб'єктам господарювання широкі права щодо вироблення власної політики грошових виплат своїм працівникам вимагають від керівництва підприємств, аби система матеріальних стимулів була творчо задіяна й забезпечувала максимальну економічну ефективність діяльності. Досягнення цих цілей важко здійснити без створення належної системи обліку й контролю за витратами праці та її оплатою та іншими виплатами персоналу.

Порядок бухгалтерського обліку працедавцем виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначає Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» (МСБО 19).

Згідно з МСБО 19 **виплати працівникам** – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні.

*Виплати працівникам* – це всі форми відшкодування, які підприємство надає працівникам в обмін на надані ними послуги або розірвання трудової угоди. Під «наданими послугами» розуміють роботу, яку виконує співробітник. А при розірванні

трудового договору підприємство зобов'язане проводити виплати вихідної допомоги.

МСБО 19 вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:

а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;

б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

МСБО 19 слід застосовувати працевдавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». МСБО 19 не розглядає звітності за програмами пенсійних виплат працівникам (МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення»).

МСБО 19 застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:

а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;

б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працевдавців;

в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, коли суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання призводить до неприйнятних негативних змін у його стосунках з працівниками.

Виплати працівникам згідно з МСБО 19 включають:

а) *короткострокові виплати* працівникам, такі як заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги теперішнім працівникам (такі як медичне обслуговування,

надання житла, автомобілів, а також надання безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг);

б) *виплати по закінченні трудової діяльності*, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) *інші довгострокові виплати* працівникам, включаючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацездатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше;

г) *виплати при звільненні*.

Кожна категорія виплат має різні характеристики, у МСБО 19 встановлено окремі вимоги до кожної категорії.

У цілому виплати працівникам включають виплати, які надаються або працівникам, або їх утриманцям та можуть бути надані у формі грошових виплат (або надання товарів чи послуг) безпосередньо працівникам, їхнім дружинам/чоловікам, дітям чи іншим утриманцям або іншим особам, наприклад, страховим компаніям.

## **15.2. Короткострокові виплати працівникам та порядок їх обліку**

**Короткострокові виплати працівникам** – 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.

Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:

- зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою); при цьому компенсація за відсутність виплачується

протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

– участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

– негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

Облік короткострокових виплат працівникам загалом не є складним, оскільки жодних актуарних припущень для оцінки зобов'язань або вартості не вимагається і немає можливості отримання актуарного прибутку або збитку. Більше того, зобов'язання за короткостроковими виплатами працівникам оцінюються на недисконтованій основі.

Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, то недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати:

а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;

б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу (наприклад, МСБО 2 «Запаси» та МСБО 16 «Основні засоби»).

На виплати працівникам у натуральній (немонетарній) формі поширюються ті самі правила, що й на грошові винагороди. При цьому слід достовірно оцінити таке немонетарне зобов'язання. Якщо виплата початково передбачається в натуральній формі, то сума зобов'язання перед працівником повинна корелювати зі справедливою вартістю товарів і послуг, якими таке зобов'язання буде погашено. Інакше всі натуральні виплати, а також додаткові пільги та компенсації нараховують разом із заробітною платою в загальному порядку.

Суб'єкт господарювання може оплатити працівникам періоди їхньої відсутності з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та нетривалу непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя та військову службу. Права на оплату відсутності поділяються на дві категорії:

- а) накопичувані;
- б) ненакопичувані.

*Накопичувані оплати періодів відсутності* – це такі, що переносяться на майбутні періоди та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю. Накопичувані оплати періодів відсутності можуть бути або *гарантованими* (іншими словами, працівникам надається право отримати грошові виплати за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання) (наприклад, щорічна основна оплачувана відпустка), або *негарантованими* (якщо працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні із суб'єкта господарювання). Зобов'язання виникає з того моменту, як працівники починають надавати послуги, що збільшують їхні права на майбутні оплати періодів відсутності. Зобов'язання існує та визнається, навіть якщо оплати періодів відсутності є негарантованими, хоча можливість того, що працівники можуть звільнитися до того, як вони використають накопичені негарантовані права, впливає на оцінку цього зобов'язання.

*Ненакопичуваний оплачуваний час відсутності* виникає за фактом відсутності працівника на роботі, а тривалість такої відсутності не залежить від виробітку й не накопичується в міру виконання роботи (наприклад, оплачуваний лікарняний).

Зобов'язання за накопичуваним часом відсутності має визнаватися в сумі очікуваних витрат у той момент, коли у працівника збільшується тривалість такого часу відсутності. Сума такого резерву відображається окремо від інших поточних зобов'язань перед працівником, оскільки її погасять у майбутніх періодах (залежно від того, коли співробітник фактично скористається правом на оплачувану відпустку): Д-т рахунків 15, 23, 91, 92, 93 та ін., К-т рахунка 47 (субрахунок 471 «Забезпечення виплат відпусток»). Сума забезпечення майбутніх

виплат у цьому випадку не дисконтується, позаяк належить до короткострокових.

Суб'єктові господарювання слід оцінювати очікувану вартість накопичуваних оплат періодів відсутності у вигляді додаткової суми, яку він очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на кінець звітного періоду.

Ненакопичувані оплати періодів відсутності не переносяться на майбутні періоди: вони закінчуються, якщо право на відсутність поточного періоду не використовується повністю, і не надають права працівникам на отримання грошових коштів за невикористані дні з правом на відсутність при звільненні з суб'єкта господарювання. Це, звичайно, стосується оплати тимчасової непрацездатності (тією мірою, якою невикористані в минулому дні з правом на відсутність не збільшують кількості днів з правом на відсутність у майбутньому), декретних відпусток для матері чи батька, а також оплат періодів відсутності під час відправлення функцій присяжного засідателя або військової служби. Суб'єкт господарювання не визнає зобов'язання або витрат до часу відсутності, оскільки надання послуг працівниками не збільшує суми виплат, а сам факт появи такого зобов'язання не визначений. Резерв під такі витрати не створюють – вони потрапляють в облік за фактом виникнення й відображаються у складі витрат поточного періоду (Д-т рахунка «Витрати (інші)», К-т рахунка «Зобов'язання перед працівником»). До цієї категорії належить відпустка з тимчасової втрати працездатності (лікарняний).

Нарахування та виплата допомоги з тимчасової втрати працездатності відображається в бухгалтерському обліку наступним чином (табл. 15.1).

Нарахування премій та бонусів відображається по дебету рахунків витрат і кредиту рахунка зобов'язання. Але сам момент визнання такого зобов'язання залежить від двох чинників:

- відсутність у компанії альтернативи виплаті цієї винагороди (її точно виплатять працівнику незалежно від інших умов);

- суму зобов'язання можна надійно оцінити (компанія точно знає величину бонусу/премії).

Таблиця 15.1

## Облік нарахування та виплати допомоги з тимчасової втрати працездатності

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нараховано суму лікарняних за рахунок коштів роботодавця (за перші 5 календарних днів хвороби)	949	663
2	Нараховано суму лікарняних за рахунок коштів Фонду соціального страхування	378	663
3	Утримано ПДФО та військовий збір з суми лікарняних	663	641, 642
4	Нараховано ЄСВ на суму лікарняних	949	651
5	Надійшло фінансування на оплату лікарняних від Фонду соціального страхування	313	378
6	Перераховано ЄСВ	651	311
7	Перераховано ПДФО та військовий збір	641, 642	311
8	Виплачено лікарняні працівнику:		
	– готівкою	663	301
	– зараховано на зарплатний картковий рахунок	663	311, 313

Виходячи з цього, зобов'язання з виплати премії (або бонусу) може визнаватися в обліку заздалегідь, тільки-но в компанії з'являється визначеність щодо факту виплати й суми такої винагороди. Наприклад, зобов'язання за таким поширеним видом премії, як «тринадцята зарплата», доцільно накопичувати протягом усього року, пропорційно до відпрацьованого часу працівника (умовно по 1/12 на місяць).

Якщо премія не обов'язкова, а залежить від певних умов, то планомірне накопичення зобов'язання з місяця в місяць недоцільне і нарахування зобов'язань/витрат має відбуватися безпосередньо в тому періоді, коли настає визначеність щодо цієї винагороди. Наприклад, якщо працівникам належить бонус при досягненні певного фінансового результату за підсумками року, то необхідність виплати й суму зобов'язань за такою винагородою підприємство зможе надійно оцінити лише

наприкінці звітної періоду. Відображення зобов'язань і витрат необхідно робити наприкінці року, коли в керівництва підприємства з'явиться впевненість у досягненні необхідного результату й суму винагороди можна буде достовірно визначити.

Зазначений підхід належить і до інших разових виплат, які не є суворо регламентованими (наприклад, матеріальна допомога). Якщо керівництво підприємства ухвалює рішення про виплату подібної винагороди, то зобов'язання (і витрати) визнають у тому самому періоді, у якому таке рішення ухвалено.

Бухгалтерські проведення по розрахунках за виплатами працівникам і соціальним страхуванням представлено в табл. 15.2.

Таблиця 15.2

Бухгалтерські проведення по розрахунках за виплатами працівникам і соціальним страхуванням

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Д-т	К-т
1	Нараховано заробітну плату працівникам, виробничі премії	20, 15, 23, 91, 92, 93, 94 та ін.	661
2	Нараховано відпуски працівникам за рахунок створеного забезпечення на виплату відпусток	471	661
3	Нараховано відрахування на соціальні заходи на суму заробітної плати працівників	20, 15, 23, 91, 92, 93 та ін.	651
4	Нараховано відрахування на соціальні заходи на суму відпускних	471	651
5	Утримано із заробітної плати:		
	– ПДФО	661	641
	– воєнний збір	661	642
	– підзвітні суми	661	372
	– суму завданого матеріального збитку	661	375
	– позики, видані працівникам	661	377
	– суми за виконавчими листами	661	685
	– профспілкові внески	661	377, 685
	– вартість реалізованої продукції, товарів та ТМЦ	661	701, 702, 712



6	Депоновано заробітну плату працівників	661	662
7	Виплачено з каси заробітну плату, премії	661	301
8	Виплачено з каси депоновану заробітну плату	662	301
9	Перераховано заробітну плату, премії, депоновану заробітну плату на карткові рахунки працівників	661, 662	311
10	Нараховано вихідну допомогу при звільненні	949	663
11	Утримано з суми вихідної допомоги воєнний збір	663	642
12	Виплачено з каси вихідну допомогу	663	301
13	Перераховано вихідну допомогу на карткові рахунки працівників	663	311
14	Списано депоновану заробітну плату, по якій минув строк позовної давності	662	717
15	Нараховано премії працівникам за підсумками роботи підприємства за рік (тринадцята зарплата)	949	661

### 15.3. Виплати по закінченні трудової діяльності та порядок їх обліку

**Виплати по закінченні трудової діяльності** – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Виплати по закінченні трудової діяльності включають, наприклад: пенсійне забезпечення, таке як пенсії; інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Угоди, за якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності, є програмами виплат по закінченні трудової діяльності.

*Програми виплат по закінченні трудової діяльності* – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов.

Згідно з *програмами з визначеним внеском*:

а) юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків;

б) як наслідок, на працівника припадає актуарний ризик (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).

Прикладами випадків, коли зобов'язання суб'єкта господарювання не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є обставини, за яких суб'єкт господарювання має юридичне або конструктивне зобов'язання, що виникає завдяки:

а) формулі виплат (згідно з програмою), не прив'язаній виключно до суми внесків;

б) гарантії (або непрямої через програму, або прямої) устанавленого рівня прибутку від внесків;

в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у суб'єкта господарювання досвіду підвищення виплат колишнім працівникам для того, щоб не відставати від інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.

Тобто, до програм з визначеним внеском належать програми, у яких підприємство бере участь лише з позиції платника внесків до відповідного фонду і не надає гарантій працівнику за виплатами після закінчення трудової діяльності. Приклад подібних винагород – єдиний внесок на державне соціальне страхування. Сплачуючи його, підприємство формує

накопичувальну частину пенсії співробітника, при цьому зобов'язання з виплати пенсій і гарантії актуальності їх сум (індексація) покладаються на Пенсійний фонд України. До речі, для детальнішого обліку пенсійних планів призначено МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення». У рамках цього виду винагород актуарний ризик та інвестиційний ризик покладаються на іншу організацію (ПФУ) і на самого працівника.

Облік програм зі встановленими внесками нескладний. Підприємство визнає зобов'язання перед фондом в обсязі внесків, що підлягають перерахуванню, і збільшує витрати або збільшує вартість активу (якщо йдеться про виробництво продукції або інше самостійне виготовлення активів). Нарахування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування відображається по дебету рахунків 15, 23, 91, 92, 93 та ін. і кредиту субрахунка 651.

*Згідно з програмами з визначеною виплатою:*

а) зобов'язання суб'єкта господарювання – надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;

б) по суті, на суб'єкта господарювання припадає актуарний ризик (витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.

Тобто, до цієї категорії належать зобов'язання перед працівниками (після звільнення), які гарантує й виплачує підприємство. Воно повинне не просто робити внески до фонду, а регулярно оцінювати своє зобов'язання перед співробітниками й коригувати розмір відрахувань у кожному періоді, виходячи з проведених оцінок. Усі ризики покладаються на підприємство. Виплачувати додаткові пенсії своїм працівникам в Україні повинні лише окремі підприємства (наприклад, видобувні компанії). В зарубіжних компаніях ця модель вельми поширена і до роботи за такими планами вони залучають спеціальні фонди (недержавні, як правило).

Облік цієї категорії винагород непростий, позаяк для оцінки зобов'язань і витрат компанії, а також для визначення величини відрахувань до фонду необхідні актуарні розрахунки.

Згідно з МСБО 19 актуарні припущення повинні бути неупередженими та взаємно сумісними. Актуарні припущення є найбільш достовірними оцінками суб'єкта господарювання тих змінних, які визначатимуть остаточні витрати на забезпечення виплат по закінченні трудової діяльності. Актуарні припущення охоплюють:

а) демографічні припущення щодо майбутніх характеристик теперішніх та колишніх працівників (та їхніх утриманців), які мають право на отримання виплат. Демографічні припущення розглядають такі питання:

- смертність – як під час трудової діяльності, так і після її завершення;

- показники плинності кадрів, непрацездатності та передчасного виходу на пенсію;

- пропорційна частка учасників програми, які мають утриманців, з правом на отримання виплат;

- кількість заявок на медичні послуги за програмами медичного обслуговування;

б) фінансові припущення, які розглядають такі статті:

- ставка дисконту;

- майбутні рівні заробітної плати та виплат;

- у разі виплат на медичне обслуговування – майбутні витрати на медичне обслуговування, включаючи (якщо це суттєво) витрати на обробку заявок на медичне обслуговування та на виплати;

- очікувану норму прибутку від активів програми.

Тобто складність полягає в тому, що потрібно оцінити майбутні виплати працівникам, враховуючи певні фактори:

- приріст зобов'язання в результаті роботи співробітників у поточному періоді (вартість послуг поточного періоду);

- робота співробітників у минулі періоди, яка раніше сформувала вже накопичену частину зобов'язань (вартість послуг минулих періодів);

- демографічні припущення: можливість дострокового виходу на пенсію, плинність кадрів, смертність;

- фінансові припущення: ставка дисконтування, податки тощо.

Для коректної оцінки зобов'язань за планами зі встановленими виплатами рекомендується залучати актуарія, який повинен максимально точно розрахувати всі необхідні витрати з урахуванням вище перелічених чинників.

У кінцевому підсумку підприємство має визнати в балансі чисте зобов'язання програми з одночасним відображенням необхідних витрат й актуарних різниць. *Чисте зобов'язання програми* – це різниця між дисконтованою вартістю очікуваних майбутніх виплат у межах цієї програми (зобов'язання програми) і справедливою вартістю активів програми.

Зобов'язання програм включають:

- 1) приведену (дисконтовану) вартість зобов'язань програм на початок періоду (вхідне кредитове сальдо);
- 2) очікуваний приріст зобов'язань підприємства за програмою на вартість послуг поточного періоду (Д-т рахунків витрат, К-т рахунка «Зобов'язання плану»);
- 3) виплати протягом періоду працівникам на пенсії (зменшення зобов'язання) (Д-т рахунка «Зобов'язання плану», К-т субрахунка 311);
- 4) фінансові витрати, які розраховують із застосуванням ставки дисконтування на початок звітного періоду (Д-т субрахунка 952, К-т рахунка «Зобов'язання плану»);
- 5) розрахунок актуарних різниць (прибуток або збиток), виходячи з фактичної вартості зобов'язань на кінець періоду (відносять на інший капітал через інший сукупний дохід).

*Актуарні прибутки та збитки* – це зміни теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникають внаслідок:

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

б) впливу змін актуарних припущень.

*Прибуток від активів програми* – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус:

а) будь-які витрати на управління активами програми;

б) будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою, окрім податка, включеного до актуарних припущень, використаних для оцінки теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою.

По активах програми враховують:

- справедливу вартість активів плану на початок періоду (накопичені раніше внески та інвестиції);
- внески до фонду, які підприємство здійснює протягом періоду (Д-т рахунка «Актив плану», К-т субрахунка 311);
- виплати працівникам протягом звітного періоду (зменшення активу) (Д-т рахунка «Зобов'язання плану», К-т рахунка «Актив плану»);
- фінансовий дохід за активами плану (за ставкою дисконтування на початок звітного періоду) (Д-т рахунка «Актив плану», К-т рахунка «Фінансовий дохід»);
- розрахунок актуарних різниць виходячи з фактичної вартості активів програми на кінець періоду (відносять на інший капітал через інший сукупний дохід).

Після того як усі розрахунки здійснено, підприємство одержує підсумкове сальдо як різницю між активами та зобов'язаннями. Як правило, сальдо кредитове і в балансі відображають чисте зобов'язання плану.

#### **15.4. Інші довгострокові виплати працівникам та порядок їх обліку**

**Інші довгострокові виплати працівникам** – 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.

Інші довгострокові виплати працівникам включають:

- довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
- виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;

- виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті через дванадцять місяців або пізніше після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- відстрочені компенсації, сплачені через дванадцять місяців або пізніше після закінчення періоду, в якому вони зароблені.

Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Крім того, введення в дію або внесення змін до інших довгострокових виплат працівникам рідко призводить до суттєвої суми вартості раніше наданих послуг. Для обліку інших довгострокових виплат працівникам застосовується той самий підхід, що й для програм з визначеними виплатами. До того ж, за МСБО 19 передбачений спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. На відміну від обліку, який застосовують для виплат по закінченні трудової діяльності, цей метод не передбачає визнання переоцінок в іншому сукупному доході. Це означає, що переоцінки чистого зобов'язання (актуарні різниці) не підлягають визнанню у складі іншого сукупного доходу. Створення окремого фонду також недоцільне, позаяк обсяг фінансових операцій, як правило, невеликий. Отже, немає і нарахування доходів за активами фонду.

Що стосується інших довгострокових виплат працівникам, то суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок, який складається з наведених нижче сум у прибутку або збитку, за винятком тих випадків, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє включати їх до собівартості активу:

- а) вартість послуг;
- б) чистий відсоток за чистим зобов'язанням (активом) з визначеними виплатами;
- в) переоцінки чистого зобов'язання (актива) за визначеною виплатою.

Тобто, підприємство визначає чисте зобов'язання (фактично, яке збільшується за рахунок вартості послуг поточного періоду і зменшується виплатами в періоді),

грунтуючись на актуарних припущеннях і беручи до уваги всі суттєві фактори.

Однією з форм інших довгострокових виплат працівникам є виплати за тривалою непрацездатністю. Якщо рівень виплат залежить від строку надання послуг, зобов'язання виникає під час надання послуг. Оцінка цього зобов'язання відображає ймовірність того, що виплата буде потрібною на час, протягом якого очікується здійснення виплати. Якщо рівень виплат є однаковим для будь-якого непрацездатного працівника незалежно від кількості років надання послуг, очікувана вартість цих виплат визнається тоді, коли відбувається подія, що призводить до тривалої непрацездатності.

## **15.5. Виплати при звільненні та порядок їх обліку**

**Виплати при звільненні** – це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, або рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

МСБО 19 розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, – це звільнення працівника, а не надання ним послуг. Виплати при звільненні є наслідком або рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, або рішення працівника прийняти запропоновані суб'єктом господарювання виплати в обмін на звільнення.

Виплати при звільненні не включають виплати працівникам внаслідок звільнення на прохання працівника без згоди суб'єкта господарювання або внаслідок виконання обов'язкових вимог виходу на пенсію, оскільки такі виплати є виплатами по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають менші виплати при звільненні на прохання працівника (по суті, це виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при звільненні на прохання суб'єкта господарювання. Різниця між виплатою, яка надається при звільненні на прохання працівника, та вищою виплатою, яка



надається при звільненні на прохання суб'єкта господарювання, є виплатою при звільненні.

За формою виплати при звільненні неможливо визначити, надається вона в обмін на послугу чи в обмін на звільнення. Виплати при звільненні – це, як правило, разові платежі, але іноді вони також включають:

а) підвищення виплат по закінченні трудової діяльності, – або опосередковано через програму виплат працівникам, або прямо;

б) заробітну плату до кінця визначеного періоду, якщо працівник більше не надає послуги, яка б підвищувала економічні вигоди суб'єкта господарювання.

Показниками того, що виплата працівникові надається в обмін на послуги, є:

а) виплата залежить від надання послуги у майбутньому (в тому числі виплати, які зростають, якщо послуга продовжує надаватися);

б) виплата надається відповідно до умов програми виплат працівникам.

Деякі виплати при звільненні надаються за умовами існуючої програми виплат працівникам. Наприклад, вони можуть бути визначені статутом, трудовим контрактом або угодою з профспілкою, або ж вони можуть бути неявно обумовлені практикою працедавця надання подібних виплат у минулому. Інший приклад: якщо суб'єкт господарювання пропонує виплати, які здійснюватимуться протягом більш ніж короткого періоду, або між пропозицією та очікуваною датою фактичного звільнення період більш ніж короткий, то суб'єкт господарювання вирішує, чи запровадив він нову програму виплат працівникам і, отже, чи є виплати, запропоновані за такою програмою, виплатами при звільненні чи виплатами по закінченні трудової діяльності. Виплати працівникам, надані за умовами програми виплат працівникам, є виплатами при звільненні, якщо вони є наслідком рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника і водночас не залежать від надання послуги у майбутньому.

Деякі виплати працівникам надаються незалежно від причини їх звільнення. Здійснення таких виплат є визначеним (з

урахуванням будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких юрисдикціях як компенсацію при звільненні або як грошову винагороду, вони скоріше є виплатами по закінченні трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати по закінченні трудової діяльності.

Виплати при звільненні обліковуються шляхом відображення зобов'язання перед працівниками одночасно з витратами. Виплати при звільненні не забезпечують суб'єктові господарювання майбутніх економічних вигід і негайно визнаються як витрати.

Якщо суб'єкт господарювання визнає виплати при звільненні, у нього може виникнути потреба обліковувати скорочення пенсій або інших виплат працівникам.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрати на виплати при звільненні станом на більш ранню з таких дат:

а) коли суб'єкт господарювання більше не може скасувати пропозицію таких виплат; та

б) коли суб'єкт господарювання визнає вартість реструктуризації, яка належить до сфери застосування МСБО 37 та передбачає здійснення виплат при звільненні.

Для виплат при звільненні, що мають бути сплачені внаслідок рішення працівника прийняти запропоновані виплати в обмін на звільнення, час, коли суб'єкт господарювання більше не може скасувати пропозицію щодо виплат при звільненні, – це більш рання з таких дат: коли працівник прийняв пропозицію та коли обмеження (тобто правова, нормативна або контрактна вимога або інше обмеження) здатності суб'єкта господарювання скасувати пропозицію набирає чинності. Це дата, коли зроблена пропозиція, якщо обмеження існувало на час пропозиції.

Стосовно виплат при звільненні, що мають бути сплачені внаслідок рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, суб'єкт господарювання більше не може скасувати свою пропозицію, коли суб'єкт господарювання передав відповідним працівникам план звільнення, який відповідає всім таким критеріям:

а) дії, необхідні для завершення плану, вказують на малоймовірність того, що план зазнає значних змін;

б) у плані вказано кількість працівників, які будуть звільнені, класифікація їхньої праці або функцій та місце їхньої праці (але в плані не обов'язково вказано кожного окремого працівника), та очікувану дату завершення плану;

в) план визначає виплати при звільненні, що їх отримають працівники, достатньо докладно, щоб працівники могли визначити вид та суму виплат, які вони отримають при звільненні.

Суб'єкт господарювання оцінює виплати при звільненні при первісному визнанні, а також оцінює та визнає подальші зміни, відповідно до характеру виплат працівникові, за умови, що якщо виплати при звільненні є підвищенням виплат при звільненні по завершенні трудової діяльності, то підприємство застосовує вимоги щодо виплат по завершенні трудової діяльності. Інакше:

а) якщо очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому визнано виплату при звільненні, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо короткострокових виплат працівникам;

б) якщо не очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо довгострокових виплат працівникам.

Як правило, у більшості випадків ідеться саме про модель визначення оцінки як короткострокових виплат, що значно спрощує підхід до обліку цього виду виплат (порівняно з довгостроковими виплатами).

Суб'єкт господарювання може бути зобов'язаним здійснити виплати (або надати інші пільги) працівникам, коли він звільняє їх; це відбувається згідно з законодавством, відповідно до контракту чи іншої угоди з працівниками або їхніми представниками, а також згідно з конструктивними зобов'язаннями, які ґрунтуються на практиці господарської

діяльності, звичаях чи бажанні діяти справедливо. Такі виплати є виплатами при звільненні і вони, як правило, одноразові.

Деякі виплати працівникам підлягають сплаті незалежно від причини їх звільнення. Здійснення таких виплат є визначеним (з урахуванням будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких країнах як компенсацію при звільненні або як грошову винагороду, вони скоріше є виплатами по закінченні трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають менші за розмірами виплати при добровільному звільненні за заявою працівника (по суті, це виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при примусовому звільненні на вимогу суб'єкта господарювання. Додаткові виплати, що їх здійснюють при примусовому звільненні, є виплатами при звільненні.

Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більш ніж 12 місяців після завершення звітного періоду, їх слід дисконтувати, використовуючи ставку дисконту.

Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні має базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію.

Якщо є невизначеність щодо кількості працівників, які приймуть пропозицію про виплати при звільненні, виникає умовне зобов'язання.

## **15.6. Розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності**

Суб'єктові господарювання слід розкривати суму, визнану як витрати для програм із визначеним внеском. Якщо цього вимагає МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони», суб'єкт господарювання розкриває інформацію про внески до програм з визначеним внеском для провідного управлінського персоналу.

Щодо програм з визначеними виплатами, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка:

а) пояснює характер його програм з визначеними виплатами та пов'язані з ними ризики;

б) ідентифікує та пояснює суми у його фінансовій звітності, що виникають внаслідок його програм з визначеними виплатами;

в) описує, як його програми з визначеними виплатами можуть вплинути на суму, час та невизначеність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Для досягнення цілей, викладених вище, суб'єкт господарювання має розглянути все із вказаного далі:

а) рівень деталізації, необхідний для виконання вимог розкриття інформації;

б) скільки уваги приділяти кожній з різноманітних вимог;

в) яку ступінь агрегації чи дезагрегації застосовувати;

г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додаткова інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.

Якщо розкритої інформації, наданої згідно з вимогами МСБО 19 та інших МСФЗ, недостатньо для досягнення цілей, суб'єкт господарювання має розкривати додаткову інформацію, необхідну для досягнення цих цілей. Наприклад, суб'єкт господарювання може подати аналіз теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яка окреслює характер, особливості та ризики такого зобов'язання. Таке розкриття інформації може окреслювати розмежування:

а) між сумами, що мають бути виплачені активним членам, відстроченим членам та пенсіонерам;

б) між гарантованими виплатами та нарахованими, але не гарантованими виплатами;

в) між умовними виплатами, сумами, що відносяться до майбутнього зростання зарплати, та іншими виплатами.

Суб'єкт господарювання має оцінити, чи слід деталізувати всю чи деяку розкриті інформацію, щоб можна було бачити групи програм чи програми з істотно різними ризиками. Наприклад, суб'єкт господарювання може деталізувати розкриті

інформацію про програми, показуючи одну або кілька з таких рис:

- а) різне географічне розташування;
- б) різні характеристики, такі як пенсійні програми, які прямо прив'язані до зарплати, пенсійні програми, прив'язані до кінцевої зарплати, або програми медичного забезпечення після звільнення;
- в) різні регуляторні середовища;
- г) різні звітні сегменти;
- г) різні механізми фінансування (наприклад, повністю фінансовані, повністю або частково фінансовані).

Якщо цього вимагає МСБО 24, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:

- а) операції пов'язаних сторін з програмами виплат по закінченні трудової діяльності;
- б) виплати по закінченні трудової діяльності для основного управлінського персоналу.

Якщо цього вимагає МСБО 37, суб'єкт господарювання розкриває інформацію щодо умовних зобов'язань, які виникають у зв'язку із зобов'язаннями з виплат по закінченні трудової діяльності. Згідно з вимогами МСБО 37, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовне зобов'язання, якщо ймовірність вибуття коштів при розрахунках не є віддаленою.

Незважаючи на те, що МСБО 19 не вимагає розкриття конкретної інформації про інші довгострокові виплати працівникам, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про виплати основному управлінському персоналу. МСБО 1 вимагає розкривати інформацію про витрати на виплати працівникам.

Також МСБО 19 не вимагає розкриття визначеної інформації про виплати при звільненні, інші МСФЗ можуть вимагати розкриття такої інформації. Наприклад, МСБО 24 вимагає розкривати інформацію про виплати основному управлінському персоналові. МСБО 1 вимагає розкривати інформацію про витрати на виплати працівникам.

Згідно з вимогами МСБО 1, суб'єкт господарювання розкриває характер та суму витрат, якщо вони є суттєвими.

Виплати при звільненні можуть призвести до витрат, інформацію про які треба розкривати, щоб задовольнити цю вимогу.

Наприклад, по персоналу та його оплаті праці необхідно подавати таку інформацію: середньооблікова чисельність персоналу за звітний рік; чисельність персоналу по категоріям (згідно обліковій політиці); нараховані витрати на персонал за звітний період за видами виплат; пенсійні плани, учасниками яких є підприємство, та розподіл внесків до державного пенсійного плану між поточними внески за встановленими ставками, внесками, визначені державним пенсійним планом, на виплату пільгових пенсій, добровільними внесками.

#### *Список використаних джерел по темі 15:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_011#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_011#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_043#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_043#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_051#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_051#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

5. Антон Юдін. Розрахунки зі співробітниками в рамках МСФЗ. *Все про бухгалтерський облік*. № 37.19.04.2019. С. 25-29.

#### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Що таке виплати працівникам і яким стандартом обліку вони регулюються?*

2. *Розкрийте склад виплат працівникам.*

3. *Охарактеризуйте сутність короткострокових виплат працівникам.*

4. Які виділяють категорії оплати періодів відсутності працівників на підприємстві?
5. Як ведеться облік короткострокових виплат працівникам?
6. Що представляють собою виплати по закінченні трудової діяльності?
7. За якими угодами здійснює суб'єкт господарювання виплати по закінченні трудової діяльності?
8. Як ведеться облік програм з визначеним внеском?
9. Як ведеться облік програм з визначеною виплатою?
10. Розкрийте порядок обліку інших довгострокових виплат працівникам.
11. Розкрийте порядок обліку виплат працівникам при звільненні.
12. Яку інформацію про виплати працівникам слід розкривати у фінансовій звітності?



## Тема 16. ОБЛІК ДОХОДІВ

- 16.1. Визначення, принципи визнання та оцінки доходу.
- 16.2. Модель визнання доходу та його оцінка.
- 16.3. Модифікація контрактів з продажу товарів, виконання робіт або надання послуг.
- 16.4. Визнання контрактних активів та контрактних зобов'язань та порядок їх обліку.
- 16.5. Облік гарантій у зв'язку з продажем продукту.
- 16.6. Облік надання знижок клієнтам.
- 16.7. Облік інших доходів.
- 16.8. Розкриття інформації про дохід у фінансовій звітності.

### 16.1. Визначення, принципи визнання та оцінки доходу

Процес реалізації завершує кругообіг засобів на підприємстві і створює передумови для здійснення нового кругообігу. На цьому етапі відбувається передача продукції (товарів, робіт, послуг) споживачам, одержання оплати від них, виявлення результату діяльності.

Підприємства, реалізуючи свою продукцію, виконуючи роботи, надаючи послуги іншим підприємствам – покупцям і замовникам, одержують виручку (дохід). Під виручкою розуміють кошти, отримані за реалізовану продукцію або надані послуги, виконані роботи за діючими цінами. Виручка є основним джерелом грошових надходжень і фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Її обсяг та строки надходження безпосередньо впливають на фінансовий стан та платоспроможність підприємства. Від повноти та своєчасності надходження грошей від покупців і замовників залежить безперервність виробничого процесу, виконання податкових зобов'язань, а також погашення кредитів та іншої кредиторської заборгованості.

У бухгалтерському обліку при здійсненні процесу реалізації відображається, з одного боку, дохід, з іншого –

витрати, пов'язані з реалізацією (наприклад, собівартість реалізації товарів, витрати на збут).

**Дохід** у Концептуальній основі фінансової звітності визначено як збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення корисності активів чи зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників власного капіталу. Дохід включає як дохід від звичайної діяльності, так і прибуток від інших операцій. Дохід від звичайної діяльності є доходом, який виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання і позначається різними назвами, а саме: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди та роялті.

Крім безпосередньо доходів, в бухгалтерському обліку мають враховуватися нові об'єкти при здійсненні реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – контрактні активи й контрактні зобов'язання, капіталізовані витрати на укладання та виконання контракту.

Встановлення принципів, які підприємство повинно застосовувати, щоб повідомляти користувачам фінансової звітності корисну інформацію про природу, суму, час та невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договору з клієнтом, регулює Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами» (МСФЗ 15). Тобто якщо метою договору є продаж товарів, виконання робіт або надання послуг, які є результатом звичайної діяльності підприємства, і цей договір передбачає отримання компенсації, то це сфера регулювання МСФЗ 15.

МСФЗ 15 надає досить чіткі настанови щодо того, як визнавати дохід від продажу товарів/послуг у цих випадках. Головною метою цього стандарту є встановлення принципів, які застосовуються при складанні фінансової звітності, про: характер; суми; час виникнення та невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договору з клієнтом.

Основний принцип МСФЗ 15 вимагає визнавати дохід у сумі, що відображає компенсацію, право на яку підприємство

очікує отримати в обмін на передачу клієнтам обіцяних товарів або послуг.

Суб'єкт господарювання застосовує цей стандарт до всіх договорів з клієнтами, за винятком таких:

а) договорів про оренду, які належать до сфери застосування МСФЗ 16 «Оренда»;

б) контрактів, які належать до сфери застосування МСФЗ 17 «Страхові контракти»;

в) фінансових інструментів та інших контрактних прав чи зобов'язань, що належать до сфери застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність» та МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»;

г) негрошових обмінів між суб'єктами господарювання у тій самій лінії бізнесу з метою спрощення здійснення продажів клієнтам або потенційним клієнтам. Наприклад, цей стандарт не застосовуватиметься до договору між двома нафтовими компаніями, які погодилися здійснити обмін нафти, аби вчасно задовольнити вимоги своїх клієнтів у різних чітко визначених географічних місцях.

Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 15 до договору тільки, якщо контрагентом за цим договором є клієнт. *Клієнт* – це сторона, яка уклала з суб'єктом господарювання договір про отримання товарів чи послуг, які є результатом звичайної діяльності цього суб'єкта господарювання, в обмін на компенсацію. Контрагент за договором не є клієнтом, якщо, наприклад, контрагент уклав з суб'єктом господарювання договір з метою взяти участь у діяльності або процесі, в якому сторони договору спільно беруть на себе ризики та спільно користуються вигодами, які є результатом такої діяльності або процесу (наприклад, розробка активу в угоді про співпрацю), а не з метою отримати результати звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Тобто, якщо у підприємства є договір зі стороною, яка не є клієнтом, то МСФЗ 15 до нього не застосовують.

Однак МСФЗ 15 передбачає спрощення практичного характеру. Цей стандарт можна застосувати для обліку групи

договорів (або зобов'язань щодо виконання) з подібними характеристиками (так званий портфельний підхід). Можливо це, якщо підприємство обґрунтовано очікує, що наслідки від застосування портфельного підходу істотно не відрізняться від застосування МСФЗ 15 до окремих договорів. Обліковуючи портфель договорів, використовують оцінки і припущення, що відображають розмір і склад портфеля.

Дія МСФЗ 15 не поширюється на визнання процентного та дивідендного доходу. Цей виняток впливає з мети стандарту – він регулює відносини за договорами з клієнтами. А доходи у вигляді відсотків і дивідендів виникають з інших правових підстав.

Також не потрапляють до сфери дії МСФЗ 15 деякі гарантії, облік яких регулюють інші стандартами (крім гарантій на продукцію або послуги).

МСФЗ 15 може застосовуватися і до частини (компонента) договору з клієнтом. Якщо інші стандарти визначають, як відокремити та/або первісно оцінити одну чи декілька частин договору, то підприємство спочатку повинно виконати вимоги інших стандартів щодо відокремлення та/або оцінки, а потім уже застосовувати вимоги МСФЗ 15.

Також МСФЗ 15 визначає порядок обліку:

– додаткових витрат, пов'язаних з укладенням договору з клієнтом;

– витрат, понесених для виконання договору (або його частини) з клієнтом, якщо ці витрати не належать до сфери застосування іншого стандарту.

*Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору*, – це ті витрати, які несе суб'єкт господарювання, щоб укласти договір з клієнтом, які він не поніс би, якби не укладання цього договору (наприклад, комісійні з продажу).

Витрати на отримання договору, які були б понесені незалежно від того, чи був отриманий договір, визнаються як витрати по мірі їх виникнення, якщо ці витрати не є такими, що явно відшкодовуються клієнтом, незалежно від того, чи отримано договір.

Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом, за яким додаткові витрати, понесені у зв'язку з

укладанням договору, визнаються як витрати у момент їх виникнення, якщо період амортизації активу, що його суб'єкт господарювання визнав би у протилежному випадку, не перевищує одного року.

Якщо витрати, понесені при виконанні договору з клієнтом, не належать до сфери дії іншого Стандарту (наприклад, МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 38 «Нематеріальні активи»), суб'єкт господарювання визнає актив внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, тільки якщо ці витрати відповідають усім таким критеріям:

а) витрати відносяться безпосередньо до договору або очікуваного договору, який суб'єкт господарювання може чітко окреслити (наприклад, витрати, пов'язані з послугами, що надаватимуться в рамках оновлення існуючого договору, або витрати на розробку активу, який буде переданий за конкретним договором, який наразі ще не затверджений);

б) витрати генерують або покращують ресурси суб'єкта господарювання, які будуть використовуватися при задоволенні (або у процесі задоволення) зобов'язань щодо виконання у майбутньому;

в) очікується, що витрати будуть відшкодовані.

До витрат, пов'язаних безпосередньо з договором (або конкретним очікуваним договором), належать:

– прямі трудові витрати (наприклад, заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту);

– прямі витрати на матеріали (наприклад, сировина та матеріали, що використовуються у наданні обіцяних послуг клієнту);

– розподіл витрат, безпосередньо пов'язаних з договором або з діяльністю за договором (наприклад, витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизацію інструментів і обладнання, що використовуються при виконанні договору);

– витрати, які, відповідно до договору, явно оплачує клієнт;

– інші витрати, понесені тільки тому, що суб'єкт господарювання уклав договір (наприклад, платежі субпідрядникам).

У міжнародних стандартах немає поняття «цільове фінансування», хоча аналогічний за змістом об'єкт обліку існує. Це державні гранти та субсидії. Цільове фінансування необхідно враховувати у складі відстроченого доходу.

## 16.2. Модель визнання доходу та його оцінка

МСФЗ 15 визначає 5-крокову модель визнання доходу:

1. Ідентифікація договору з клієнтом.
2. Виявлення зобов'язань щодо виконання договору.
3. Визначення ціни операції.
4. Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання.
5. Визнання доходу (виручки) – у певний момент часу або протягом періоду (з плином часу).

Відповідно до цієї моделі дохід від звичайної діяльності визнають:

- у момент (або у міру) передачі підприємством контролю над обіцяними товарами або послугами (тобто активом) клієнтові;
- у сумі компенсації, право на яку підприємство очікує отримати в обмін на ці активи.

Суб'єкт господарювання обліковує договір з клієнтом, який належить до сфери застосування цього стандарту, тільки тоді, коли виконуються всі перелічені далі критерії:

а) сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи у відповідності з іншою звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання;

б) суб'єкт господарювання може визначити права кожної сторони відносно товарів або послуг, які будуть передаватися;

в) суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися;

г) договір має комерційну сутність (тобто очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання зміняться внаслідок договору);

г) цілком імовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту. Оцінюючи, чи достатньо

високою є ймовірність отримання суми компенсації, суб'єкт господарювання повинен розглянути лише здатність клієнта та його намір виплатити таку суму компенсації, коли настане час її сплати. Сума компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право, може бути меншою, ніж ціна, вказана у договорі, якщо компенсація є змінною величиною через те, що суб'єкт господарювання запропонував клієнтові цінову концесію.

*Договір* – це угода між двома або більше сторонами, яка породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими. Юридична обов'язковість прав і обов'язків у договорі є питанням законодавства. Договори можуть бути письмовими, усними чи прийнятими у звичній практиці ведення бізнесу суб'єкта господарювання. Практика та процеси, що застосовуються для укладення договорів з клієнтами, різна залежно від юрисдикції, галузі та суб'єкта господарювання. Крім того, і суб'єкт господарювання може укласти різні договори (наприклад, це може залежати від типу клієнтів або характеру обіцяних товарів чи послуг). Суб'єкт господарювання має проаналізувати ці практики та процеси, щоб визначити, чи створює договір з клієнтом права та обов'язки, виконання яких є юридично обов'язковим (і якщо створює, то коли).

Деякі договори з клієнтами можуть не мати фіксованої тривалості та можуть бути припинені або змінені однією зі сторін у будь-який час. Інші договори можуть автоматично поновлюватися через певний період, зазначений у договорі. Суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 15 до тривалості договору (тобто договірному періоду), в якому сторони договору мають нинішні права та обов'язки, виконання яких є юридично обов'язковим.

Для цілей застосування МСФЗ 15 вважається, що договір не існує, якщо кожна зі сторін за договором має одностороннє право, що має юридичну силу, розірвати повністю невиконаний договір без виплати компенсації іншій стороні (або сторонам). Договір є повністю невиконаним, якщо виконуються обидва такі критерії:

– суб'єкт господарювання ще не передав клієнтові жодних обіцяних товарів або послуг;

– суб'єкт господарювання ще не отримав ніякої компенсації в обмін на обіцяні товари або послуги.

Якщо договір з клієнтом на момент його укладення відповідає всім критеріям, то суб'єкт господарювання не повинен переоцінювати зазначені критерії, якщо немає ознак значної зміни фактів і обставин. Наприклад, якщо здатність клієнта сплатити компенсацію значно погіршилася, то суб'єкт господарювання проводить переоцінку того, чи достатньо ймовірно є можливість того, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він має право в обмін на решту товарів або послуг, які будуть передані клієнту.

Якщо договір з клієнтом не відповідає критеріям, то суб'єкт господарювання продовжує оцінювати договір, щоб визначити, чи відповідатиме він у подальшому встановленим критеріям.

Коли договір з клієнтом не відповідає критеріям, і суб'єкт господарювання отримує від клієнта компенсацію, то підприємство визнає отриману компенсацію як дохід від звичайної діяльності тільки тоді, коли сталася будь-яка одна з таких подій:

– суб'єкт господарювання не має невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів або послуг клієнтові і вся, або практично вся, компенсація, обіцяна клієнтом, була отримана суб'єктом і не підлягає відшкодуванню; або

– договір був розірваний і компенсація, отримана від клієнта, не підлягає відшкодуванню.

Суб'єкт господарювання визнає компенсацію, отриману від клієнта, як зобов'язання, доки не станеться одна із зазначених подій, або доки у подальшому не будуть виконані викладені критерії.

Залежно від фактів і обставин, пов'язаних з договором, *визнане зобов'язання* являє собою зобов'язання суб'єкта господарювання або передати товари чи послуги у майбутньому, або відшкодувати отриману компенсацію. У будь-якому разі зобов'язання оцінюється за сумою компенсації, отриманої від клієнта.

На момент укладення договору суб'єкт господарювання оцінює товари або послуги, обіцяні в договорі з клієнтом, та



визначає як зобов'язання щодо виконання кожною обіцянку передати клієнтові або товар чи послугу (або сукупність товарів чи послуг), які є відокремленими; або серію відокремлених товарів або послуг, які по суті є однаковими та передаються клієнтові за однією і тією самою схемою.

Серія відокремлених товарів або послуг передається клієнтові за однією й тією самою схемою, якщо виконуються обидва такі критерії:

- кожний відокремлений товар або послуга в серії, яку суб'єкт господарювання обіцяє передати клієнтові, з часом відповідатиме зазначеному критерію зобов'язання щодо виконання;

- для оцінки прогресу суб'єкту господарювання на шляху до повного задоволення обов'язку щодо виконання, а саме обов'язку передати кожний відокремлений товар або послугу в цій серії клієнтові використовуватиметься один і той самий метод.

Суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності, коли (або у міру того, як) підприємство задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. Актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом.

Товари та послуги є активами, навіть якщо лише на мить, коли вони отримані та використані (як у випадку багатьох послуг). *Контроль над активом* означає здатність керувати використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Контроль включає в себе спроможність заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього. *Вигоди від активу* – це потенційні грошові потоки (надходження грошових коштів або економія грошових коштів, які вибувають), які можуть бути отримані безпосередньо чи опосередковано багатьма способами, наприклад, шляхом:

- використання активу для виробництва товарів або надання послуг (у тому числі державних послуг);

- використання активу для підвищення вартості інших активів;

- використання активу для погашення зобов'язання або зменшення витрат;
- продажу або обміну активу;
- надання активу у заставу як забезпечення позики;
- утримання активу.

Оцінюючи, чи отримує клієнт контроль над активом, суб'єкт господарювання бере до уваги всі домовленості щодо викупу активу.

Для кожного відокремленого зобов'язання щодо виконання підприємство повинно визначити, чи задовольнить воно це зобов'язання з плином часу, чи у певний момент часу. При цьому спочатку перевіряють, чи задовольняються критерії визнання доходу з плином часу. Якщо ж ні, то це означає, що дохід визнається у певний момент часу (тобто після повного виконання зобов'язання).

Розглянемо критерії, коли зобов'язання задовольняються з плином часу. Підприємство передає контроль над товаром/послугою з плином часу, і отже, задовольняє зобов'язання щодо виконання та визнає дохід протягом періоду, якщо виконується хоча б один з таких критеріїв:

1) клієнт одночасно отримує та споживає вигоди від виконання підприємством зобов'язання. Тому дохід від надання послуг (коли клієнт одночасно отримує і споживає вигоди) визнають з плином часу. Прикладами таких послуг є повсякденні або періодичні послуги (наприклад, послуги з прибирання), у яких отримання і одночасне споживання клієнтом вигід від виконання підприємством свого зобов'язання можна легко ідентифікувати.

Якщо не можна легко визначити, чи одночасно отримує і споживає клієнт вигоди, то необхідно подивитися, а чи потрібно було б суттєво переробляти виконану на сьогоднішній день роботу, якби іншому підприємству довелося виконувати решту зобов'язання перед клієнтом;

2) клієнт контролює актив у процесі його створення або поліпшення. При цьому актив, який створюється або поліпшується (наприклад, актив незавершеного виробництва), може бути матеріальним або нематеріальним. Це характерно для договору підяду. Тобто коли ми щось виготовляємо на

замовлення клієнта, то дохід визнаємо протягом періоду виконання зобов'язання;

3) виконання підприємством свого зобов'язання не створює активу з можливістю альтернативного використання. Скажімо, підприємство виконує роботу на замовлення клієнта і це таке замовлення, яке не можна більш нікому продати. Наприклад, розробили якийсь унікальний проект під замовника або якусь технічну документацію. При цьому згідно з МСФЗ 15 підприємство повинне мати ще й юридичне право на отримання оплати за виконану на теперішній час частину робіт. Тобто у випадку, якщо договір буде розірвано, то підрядник повинен мати юридичне право на отримання оплати за вже виконане. Якщо такого юридичного права немає, то й дохід щодо невиконаного ще зобов'язання підприємство не визнає.

Отже, на кожен звітний дату слід визнавати дохід від зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу (за роботами/послугами). Тобто навіть якщо роботи ще не виконані або послуги ще не надані в повному обсязі, все одно на звітний дату повинні визнати дохід. Для цього оцінюється прогрес на шляху до повного виконання зобов'язання (ступінь завершеності виконання зобов'язання).

Оцінювання прогресу – дохід з плином часу виглядає так. Для оцінки ступеня завершеності виконання зобов'язання МСФЗ 15 передбачає два методи:

1) *метод оцінки за результатом*. Він передбачає визнання доходу від звичайної діяльності на основі прямих оцінок вартості для клієнта товарів або послуг, переданих на сьогоднішній день, по відношенню до решти товарів/послуг, обіцяних за договором. До методу оцінювання за результатом належать, зокрема:

- аналіз виконання, завершеного на сьогоднішній день;
- оцінки досягнутих результатів;
- здійснені етапи;
- час, що минув;
- кількість виготовлених чи переданих одиниць

продукції.

Тобто аналізується ступінь завершеності виконання зобов'язання на сьогоднішній день. Наприклад, визначаємо, на

скільки відсотків вже виконана робота, кількість виготовлених чи переданих одиниць на звітну дату.

**Приклад 1:** Підприємство надає послуги з навчання персоналу. Договір передбачає 10 занять по 2 години. Вартість одного заняття – 500 грн. Загальна вартість за договором – 5000 грн.

На звітну дату підприємством проведено 8 занять. Отже, ступінь завершеності виконання зобов'язання складає 80% ( $8/10 \times 100$ ). Дохід на звітну дату визнається в сумі 4000 грн ( $5000 \text{ грн} \times 80\%$ ).

Недоліками цього методу є те, що результати, які використовуються для оцінки прогресу, можуть не бути такими, які можна безпосередньо спостерігати, а інформація, необхідна для їх застосування, може не бути доступною для підприємства без надмірних витрат. У таких випадках, можливо, слід застосовувати метод оцінки за ресурсами;

2) *метод оцінки за ресурсами* передбачає, що ступінь завершеності робіт оцінюють на основі вже понесених витрат на виконання роботи/надання послуги (наприклад, спожиті матеріальні ресурси; витрачені трудові години; понесені витрати; час, що минув, або використані машинні години) по відношенню до очікуваного загального обсягу витрат, необхідних для задоволення цього зобов'язання щодо виконання. Тобто фактично понесені витрати ділимо на загальний обсяг витрат, які передбачаються. При цьому до фактичних витрат для оцінки прогресу виконання зобов'язання не включають вартість непередбачених обсягів відходів сировини та матеріалів, праці або інших ресурсів; матеріали, які ще не використані для виконання зобов'язання.

**Приклад 2:** Підприємство виготовляє обладнання на замовлення клієнту (під контролем клієнта). Загальна вартість обладнання за договором – 200000 грн. Очікується, що загальні витрати за договором складуть 150000 грн.

На звітну дату понесені за договором витрати склали 120000 грн.

Визначаємо ступінь завершеності виконання на звітну дату:  $120000 \text{ грн} / 150000 \text{ грн} \times 100\% = 80\%$ .

На звітну дату підприємство визнає дохід за договором у сумі 160000 грн (200000 грн×80%).

Якщо відсоток виконання робіт не можна достовірно визначити, МСФЗ 15 дозволяє визнати дохід у сумі фактичних витрат. Тобто дохід на звітну дату буде дорівнювати витратам.

Недоліком методу оцінки за ресурсами є те, що між ресурсами підприємства та передачею контролю над товарами або послугами клієнтові може не бути прямого зв'язку.

Для всіх зобов'язань щодо виконання, що задовольняються з плином часу, застосовують єдиний метод оцінювання прогресу. Підприємство має застосовувати цей метод послідовно до подібних зобов'язань щодо виконання і за подібних обставин. У кінці кожного звітного періоду проводять переоцінку прогресу на шляху до повного задоволення зобов'язань щодо виконання.

Якщо жоден із трьох критеріїв, які обумовлюють визнання доходу з плином часу, не виконується, тоді дохід визнають у певний момент часу.

Для того щоб визначити момент часу, у який клієнт отримує контроль над активом, а підприємство задовольняє зобов'язання щодо виконання, воно має розглянути вимоги щодо контролю над активом:

- здатність керувати використанням активу;
- отримання практично всієї решти вигід від нього;
- спроможність заборонити іншим підприємствам керувати використанням активу та отримувати вигоди від нього.

Дуже важливою для визнання доходів у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в разі реалізації товарів є дата передання контролю над активом. Крім того, суб'єкт господарювання має розглянути показники передання контролю, серед яких, зокрема, такі:

а) суб'єкт господарювання має поточне право на оплату за актив – якщо клієнт у даний час зобов'язаний заплатити за актив, тоді це може означати, що клієнт отримав можливість спрямовувати використання, і отримав практично всі інші вигоди від активу, отриманого в обмін на оплату;

б) клієнт має право власності на актив – право власності може вказувати на те, яка сторона договору спроможна

направляти використання активу та отримати практично всі інші вигоди від нього, або обмежити доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід, Тому передача права власності на актив може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Якщо суб'єкт господарювання залишає за собою право власності виключно як засіб захисту від відмови клієнта платити, то такі права власності суб'єкта господарювання не перешкоджають клієнтові отримати контроль над активом;

в) суб'єкт господарювання передав фізичне володіння активом – те, що клієнт фізично володіє активом, може вказувати на те, що клієнт має можливість направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу, або обмежувати доступ інших суб'єктів господарювання до цих вигід. Проте фізичне володіння може не збігатися з контролем активу. Наприклад, у деяких угодах про продаж з подальшим викупом, а також у деяких угодах про поставку товару клієнт чи покупець може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює суб'єкт господарювання. З іншого боку, за деякими угодами про зберігання та продаж суб'єкт господарювання може фізично володіти активом, контроль над яким здійснює клієнт;

г) клієнт має істотні ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом – передача значних ризиків і винагород, пов'язаних з володінням активом, клієнтові може означати, що клієнт отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Однак, оцінюючи ризики та винагороди від володіння об'єктом активом, суб'єкт господарювання повинен виключити всі ризики, які спричиняють появу окремого зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо виконання про передачу активу. Наприклад, суб'єкт господарювання передав клієнтові контроль над активом, але ще не задовольнив додаткового зобов'язання щодо виконання про надання послуг технічного обслуговування, пов'язаних з переданим активом;

г) клієнт прийняв актив – прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що він отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу. Щоб оцінити вплив статті договору про прийняття

активу клієнтом на те, коли передається контроль над активом, суб'єкт господарювання має розглянути відповідні настанови.

Слід звернути увагу на те, що якщо суб'єкт господарювання має поточне право на оплату за актив, але актив ще не передано – дохід не визнають.

Передаванням майна вважають вручення його набувачеві або перевізнику. Факт переходу права власності має бути документально підтверджено відповідним первинним документом – накладною, товарною накладною, товарно-транспортною накладною або іншим первинним документом, який є доречним виходячи з умов контракту (договору) із покупцем і фактично застосовується в обліку продавця товарів. У міжнародних перевезеннях використовують міжнародну автодорожню товарно-транспортну накладну типової форми CMR. Право розпорядження вантажем належить одержувачу з моменту складання вантажної накладної, лише якщо у ній відправник зробив відповідну позначку.

МСФЗ 15 вимагає фізичного володіння, а не права розпорядження товаром.

Отже, передумовами визнання доходу від договорів з клієнтами є:

- ідентифікація контракту як об'єкта обліку;
- ідентифікація в контракті обов'язків до виконання;
- визначення ціни угоди;
- розподіл ціни угоди між обов'язками до виконання.

Контракт з клієнтом є об'єктом бухгалтерського обліку, якщо його ідентифіковано.

Обов'язки до виконання – це компоненти предмета договору.

Ціна угоди може бути як фіксованою, так і змінною. Під *ціною операції* МСФЗ 15 розуміє суму компенсації, яку підприємство очікує отримати в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж).

За умови, що ціна угоди фіксована, складнощів у її визначенні не виникає. Якщо ціна угоди є змінною, МСФЗ 15 встановлює додаткові вимоги щодо її визначення. Ціна угоди може бути змінною за умови надання знижок, дисконтів,

відшкодувань, набраних балів, цінових поступок, стимулів, бонусів за результатами роботи, штрафів тощо, або право підприємства на компенсацію залежить від настання або ненастання певної майбутньої події.

Наприклад, підприємство укладає угоду на розробку програмного забезпечення, а умовами угоди передбачено, що при закінченні розробки в строк, зазначений у контракті, виконавець отримає певну суму, а якщо розробка буде закінчена раніше – виконавець отримає бонус (+20% до договірної вартості), а якщо пізніше – виконавець недоотримає 20% від договірної вартості. Така угода містить змінну компенсацію, тому виручку потрібно визнавати виходячи або з очікуваної, або з найімовірнішої суми компенсації.

Очікувану суму компенсації розраховують як середньозважену величину можливих сум компенсації за наявності певного їх діапазону (якщо їх більше двох), а найімовірнішу суму компенсації визначають у випадку наявності лише двох можливих сценаріїв (як вибір найбільш імовірного з них).

Ще одним прикладом змінної компенсації є зобов'язання щодо відшкодування.

**Приклад 3:** Підприємство продає товари і надає право покупцю на їх повернення протягом певного періоду. За статистикою попередніх періодів покупці повертають 3% товарів. Тому виручка при реалізації має бути визнана в розмірі 97%, а 3% від загальної суми надходжень будуть визнані як контрактні зобов'язання, тобто потенційні зобов'язання щодо повернення до дати, на яку покупці втратять право на повернення. До речі, собівартість реалізованих товарів буде визнана витратами у розмірі 97%, а 3% від загальної суми собівартості будуть залишатися в активах на спеціальних субрахунках запасів як активи з правом повернення (тобто повний контроль не переданий, хоча ризики і вигоди вже в покупця).

За умови, що собівартість товарів становить 10000 грн, а виручка від реалізації – 20000 грн, бухгалтерські проведення по реалізації товарів покупцю будуть виглядати так (табл. 16.1).



Таблиця 16.1

## Облік реалізації товарів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Нараховано дохід від реалізації товарів	36	70	20000
2	Відображено контрактні зобов'язання	70	686/Контрактні зобов'язання	600
3	Списано собівартість реалізованих товарів:			
	– з повним контролем	90	26	9700
	– без повного контролю	26/Активи з правом повернення	26	300
4	Зараховано виручку за реалізовані товари	311	36	20000
5	Сторнується сума контрактних зобов'язань	70	686/Контрактні зобов'язання	600
6	Відображено списання активів з правом повернення	90	26/Активи з правом повернення	300

Одним із найскладніших питань в оцінці змінної компенсації є наявність в угодах істотного компоненту фінансування, який може бути як явно, так і неявно передбачений в угоді. Істотний компонент фінансування ідентифікують, якщо відтермінування платежу надає значну вигоду у фінансуванні передачі товарів або послуг клієнтові. За певних умов МСФЗ 15 не вбачає у відтермінуванні платежу значного компоненту фінансування. Наприклад, якщо клієнт заплатив за товари або послуги авансом і час передачі таких товарів або послуг залишається на розсуд клієнта. І це не єдиний, передбачений МСФЗ 15, випадок. Підприємство може застосувати спрощення

практичного характеру і не здійснювати коригування суми компенсації, якщо на момент укладання контракту очікується, що період між поставкою і оплатою становитиме не більше одного року. Якщо зазначене спрощення практичного характеру не застосовують, суму зобов'язань у вигляді отриманого авансу доведеться дисконтувати із застосуванням ставки дисконтування, характерної для окремої операції фінансування між підприємством та його клієнтом на момент укладення договору. Причому ставка має відображати кредитні характеристики покупця, тобто сторони, яка одержує фінансування за договором. Ставку дисконтування також можна визначити шляхом виявлення ставки, за якою дисконтується номінальна сума обіцяної компенсації до ціни, яку клієнт заплатить грошовими коштами за товари або послуги, коли (або по мірі того, як) вони переходитимуть до клієнта.

**Приклад 4:** Підприємство оплатило виготовлення високотехнологічного обладнання, перерахувавши аванс. Нормальний технологічний цикл виготовлення такого обладнання складає 24 місяці. Виконавець в такому випадку з дати отримання авансу має визнати фінансові витрати аналогічно тому, як би він їх визнавав, якщо це був би не аванс, а отриманий кредит, під ставку, яка визначена відповідно до вищезазначених вимог. Одночасно з фінансовими витратами виконавець має визнавати зобов'язання протягом періоду дії угоди. На дату виконання угоди (поставки обладнання) виконавець визнає виручку в сумі отриманого авансу та інший фінансовий дохід в сумі раніше нарахованих зобов'язань. В результаті інший фінансовий дохід буде визнаний в сумі визнаних протягом періоду дії угоди фінансових витрат, тобто загальний фінансовий результат від наявності істотного компоненту фінансування буде нульовий.

Останній крок перед визнанням доходу від договорів з клієнтами – розподіл ціни угоди між обов'язками до виконання. Щоб розподілити ціну операції на кожне зобов'язання щодо виконання на основі відносних окремо взятих цін продажу, суб'єкт господарювання має на момент укладення договору визначити відокремлений товар або послугу, що лежить в основі

кожного зобов'язання щодо виконання у договорі, та розподілити ціну операції пропорційно до таких окремо взятих цін продажу.

*Окремо взята ціна продажу* – це ціна, за якою суб'єкт господарювання продає би обіцяний товар або послугу клієнтові окремо. Кращим підтвердженням окремо взятої ціни продажу є ціна товару або послуги, яку можна спостерігати, коли суб'єкт господарювання продає такий товар або послугу окремо за подібних обставинах та подібним клієнтам. Зазначена в договорі ціна або ціна на товар або послугу, вказана у переліку цін, може бути (але не слід вважати, що в усіх випадках обов'язково буде) окремо взятою ціною продажу цього товару або послуги.

Отже, розподіл ціни угоди пріоритетно треба здійснювати пропорційно на основі окремо взятих цін продажу, тобто цін, за якими підприємство здійснило б відокремлений продаж.

**Приклад 5:** Підприємство оголошує акцію – при придбанні товару А товар Б можна придбати протягом 3 місяців за 1 грн. В такому випадку підприємство має розрахувати вартість «звичайного пакету А+Б» з припущенням, що ці товари продаються відокремлено, визначити питому вагу вартості кожного товару в «звичайному пакеті А+Б» і розподілити вартість «маркетингового пакету А+Б (1 гривня)» на кожний товар відповідно до визначеної питомої ваги.

В результаті розрахункова ціна товару А буде меншою, ніж відокремлена ціна продажу (оскільки на нього віднесено частину знижки, наданої на товар Б), а вартість товару Б буде більшою, ніж 1 гривня, але меншою, ніж відокремлена ціна продажу цього товару. Тобто знижку розподіляють пропорційно на кожний товар в пакеті.

При продажу товару А сума отриманих грошових коштів (а це і є відокремлена ціна продажу) буде більшою, ніж розрахована його ціна у «маркетинговому пакеті А+Б (1 гривня)». Водночас будуть визнані виручка в сумі розрахованої ціни товару А, яка менша за відокремлену ціну продажу, тобто менша, ніж сума отриманих грошових коштів, а різниця між отриманими грошовими коштами і визначеною виручкою – і будуть визнані контрактні зобов'язання.

При продажу товару Б за 1 гривню сума отриманих грошових коштів буде меншою, ніж розрахована його ціна у

«маркетинговому пакеті А+Б (1 гривня)». Водночас будуть визнані виручка в сумі розрахункової ціни товару Б, яка більша за отримані грошові кошти, а різниця між визнаною виручкою і отриманими грошовими коштами буде покрита дебетуванням раніше визнаних контрактних зобов'язань.

Такий підхід застосовують у випадку наявності спостережуваних цін продажу.

Якщо окремо взяту ціну продажу неможливо спостерігати безпосередньо, то суб'єкт господарювання оцінює окремо взяту ціну продажу у сумі, яка приведе до такого розподілу ціни, який відповідає меті розподілу. Оцінюючи окремо взяту ціну продажу, суб'єкт господарювання має брати до уваги всю інформацію (у тому числі ринкові умови, характерні для підприємства чинники та інформацію про клієнта або клас клієнта), що є доступною для суб'єкта господарювання. При цьому, суб'єкт господарювання має максимально використати відкриті вхідні дані та застосовувати методи оцінки послідовно за подібних обставин.

Якщо відокремлені ціни продажу недоступні, слід застосовувати запропоновані МСФЗ 15 альтернативні методи. Серед методів, придатних для оцінки окремо взятої ціни продажу товару або послуги, є такі:

– *підхід скоригованої оцінки ринку* – суб'єкт господарювання може оцінити ринок, на якому він продає товари або послуги, та оцінити ціну, яку клієнт на цьому ринку готовий був би заплатити за ці товари або послуги. Такий підхід може також містити посилення на ціни конкурентів даного суб'єкта господарювання на подібні товари або послуги та коригування таких цін, якщо це необхідно для відображення витрат і рентабельності суб'єкта господарювання;

– *підхід «очікувані витрати плюс маржа»* – суб'єкт господарювання може скласти прогнозну оцінку своїх очікуваних витрат, пов'язаних із задоволенням зобов'язання щодо виконання, а потім додати відповідну маржу для відповідного товару або послуги.

– *залишковий підхід* – суб'єкт господарювання оцінити окремо зв'язну ціну продажу виходячи із загальної ціни операції за вирахуванням суми відкритих окремо взятих цін продажу на

інші товари або послуги, обіцяні в договорі. Однак суб'єкт господарювання може застосовувати залишковий підхід для оцінки окремо взятої ціни продажу товару або послуги, тільки якщо виконується один з таких критеріїв:

а) суб'єкт господарювання продає один і той самий товар або послугу різним клієнтам (у той самий або приблизно у той самий час) за цінами, які складають широкий діапазон значень (тобто ціна продажу сильно варіюється, оскільки представницька окремо взята ціна продажу не може бути виокремлена з числа минулих операцій або з інших відкритих для спостереження даних);

б) суб'єкт господарювання ще не встановив ціну на такий товар або послуги і цей товар або послугу раніше не продавали окремо (тобто ціна продажу є невизначеною).

Щоб оцінити окремо взяті ціни на товари або послуги, обіцяні в договорі, можливо, необхідно буде скористатися поєднанням методів, якщо окремо взяті ціни продажу двох або більшої кількості з цих товарів або послуг мають широкий діапазон значень або невизначені. Наприклад, суб'єкт господарювання може застосовувати залишковий підхід, щоб оцінити агреговану окремо взятую ціну продажу для тих обіцяних товарів або послуг, окремо взяті ціни продажу яких мають широкий діапазон значень або невизначені, а потім за допомогою іншого методу оцінити окремо взяті ціни продажу окремих товарів або послуг відносно такої оцінки загрегової окремо взятої ціни, визначеної з використанням залишкового підходу. Якщо суб'єкт господарювання застосовує поєднання методів для оцінки окремо взятих цін продажу кожного обіцяного у договорі товару або послуги, підприємство має оцінити, чи відповідатиме розподіл ціни операції за такими оцінками окремо взятих цін продажу меті розподілу та вимогам до оцінки окремо взятих цін продажу.

Тобто, якщо відокремлені ціни продажу недоступні, доведеться використовувати альтернативні методи, які включають скориговані оцінки ринку, «очікувані витрати плюс маржа», залишковий підхід або їх поєднання.

Відтак, ідентифікувавши контракт та обов'язки до виконання в ньому, визначивши його вартість та розподіливши її

на обов'язки до виконання, підприємство має право визнавати дохід (виручку) від контрактів з клієнтами.

У більшості випадків підприємства застосовуватимуть модель для обліку окремих договорів з клієнтами. Адже МСФЗ 15 визначає порядок обліку індивідуального договору з клієнтом. Однак як практичне вирішення підприємство може застосовувати МСФЗ 15 до портфеля договорів (або зобов'язань щодо виконання) з аналогічними характеристиками.

Договори об'єднують та обліковують як один договір, якщо вони:

- 1) укладені одночасно або приблизно в один і той самий час;
- 2) з одним і тим клієнтом (або пов'язаними сторонами клієнта).

Крім того, щодо цих договорів повинні виконуватися один або декілька з таких критеріїв:

- про ці договори домовлялися як про єдиний пакет з єдиною комерційною метою;
- сума компенсації, що має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни чи виконання іншого договору; або
- товари або послуги, обіцяні в договорах (або деякі товари чи послуги, обіцяні в кожному з договорів), становлять одне зобов'язання щодо виконання.

При цьому проведення переговорів за декількома договорами одночасно не є достатнім підтвердженням того, що вони являють собою єдиний договір для цілей обліку.

Для цілей МСФЗ 15 договір не існує, якщо кожна зі сторін за договором має юридичне право в односторонньому порядку розірвати повністю невиконаний договір без виплати компенсації іншій стороні (або сторонам).

Договір вважають повністю невиконаним, якщо виконуються обидві такі умови: підприємство ще не передало клієнтові жодних обіцяних товарів або послуг та підприємство ще не отримало ніякої компенсації в обмін на обіцяні товари або послуги.

Якщо договір з клієнтом не відповідає критеріям визнання, то підприємство продовжує його оцінювати, щоб визначити, чи відповідатиме він надалі таким критеріям.

У тому випадку, коли договір з клієнтом не відповідає критеріям визнання і підприємство отримує від клієнта компенсацію, то її визнають як зобов'язання, доки не відбудеться будь-яка одна з таких подій:

- підприємство не має невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів/послуг клієнтові і вся (або практично вся) компенсація, обіцяна клієнтом, була ним отримана та не підлягає відшкодуванню; або

- договір був розірваний і компенсація, отримана від клієнта, не підлягає відшкодуванню.

Залежно від фактів і обставин, пов'язаних з договором, визнане зобов'язання являє собою зобов'язання підприємства:

- або передати товари чи послуги у майбутньому;
- або відшкодувати отриману компенсацію.

У будь-якому разі зобов'язання оцінюють за сумою компенсації, отриманої від клієнта.

### **16.3. Модифікація контрактів з продажу товарів, виконання робіт або надання послуг**

У бухгалтерському обліку згідно з МСФЗ 15 слід також відображати виручку за модифікованими контрактами з продажу товарів, виконання робіт або надання послуг.

*Модифікація договору* – це зміна обсягу або ціни (чи обох) договору, затверджена сторонами договору. В деяких галузях та юрисдикціях модифікація договору може називатися внесенням змін або поправок до договору. Модифікація договору існує, коли сторони договору затвердили модифікацію, яка або створює нові, або змінює існуючі юридично обов'язкові права та обов'язки сторін договору. Модифікація договору може бути затверджена письмово, за усною домовленістю або здійснена за звичною практикою ведення бізнесу. Якщо сторони договору не затвердили модифікацію договору, то суб'єкт господарювання продовжує застосовувати МСФЗ 15 до існуючого договору, доки модифікацію договору не буде затверджено.

Модифікація договору існує, навіть якщо сторони договору не мають спільної думки щодо обсягу або ціни (чи обох)

модифікації, або якщо сторони затвердили зміну обсягу договору, але ще не визначили відповідну зміну ціни. Визначаючи, чи є права та обов'язки, які створені або змінені внаслідок модифікації, юридично обов'язковими, суб'єкт господарювання має розглянути всі відповідні факти та обставини, в тому числі умов договору та іншими доказами. Якщо сторони договору ухвалили зміни обсягу робіт за договором, але ще не визначили відповідної зміни ціни, то суб'єкт господарювання має оцінити зміну ціни операції, що виникає внаслідок цієї модифікації щодо оцінки змінної компенсації та щодо обмежувальних оцінок змінної компенсації.

Модифікацію контракту можна обліковувати як новий контракт або як зміну існуючого.

Суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору як окремих договір, якщо виконуються обидві такі умови:

- обсяг договору зріс унаслідок включення обіцяних товарів або послуг, які є відокремленими;

- ціна договору зросла на суму компенсації, яка відображає окремо взяті ціни продажу даного суб'єкта господарювання додатково обіцяних товарів або послуг та будь-які відповідні коригування такої ціни з метою відображення особливих обставин конкретного договору. Наприклад, суб'єкт господарювання може скоригувати ціну продажу окремого додаткового товару або послуги на величину знижки, яку отримує клієнт, оскільки не обов'язково, щоб суб'єкт господарювання ніс витрати, пов'язані з продажем, які він поніс би, продаючи подібний товар або послугу новому клієнтові.

**Приклад 6:** Контрактом передбачено передачу Х одиниць товару А за ціною 100 грн. Постачання здійснюється за певним графіком. У процесі постачання з'ясувалася потреба в іншому товарі Б у кількості Y одиниць за ціною 200 грн за одиницю, яка є ціною відокремленого продажу. Додатковий обсяг буде поставлено за тим же графіком. Оскільки додатковий обсяг поставок продають за окремою ціною і він відрізняється від товару за початковим контрактом, виручка по модифікації враховується як за окремим контрактом і не впливає на облік виручки за початковим контрактом. Таким чином, після



виконання зобов'язань за договором підприємство визнає дохід в сумі X по 100 грн за початковим контрактом і Y по 200 грн по модифікації.

Якщо вищенаведені умови не дотримуються, підприємство обліковує зміни як модифікований контракт.

Якщо модифікація договору не обліковується як окремий договір, то суб'єкт господарювання обліковує обіцяні товари або послуги, які ще не передані на дату модифікації договору (тобто решту обіцяних товарів або послуг) у будь-який з описаних далі способів, який є доречним:

– суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору так, ніби існуючий договір розірвано і укладено новий договір, якщо решта товарів або послуг є відокремленими від товарів або послуг, переданих на дату модифікації договору чи до такої дати. Сума компенсації, що має бути виділена на решту зобов'язань щодо виконання (або решту відокремлених товарів або послуг в одному зобов'язанні щодо виконання) у розмірі компенсації, обіцяної клієнтом (у тому числі суми, вже отримані від клієнта), яка була включена в оцінку ціни операції та яка не була визнана як дохід від звичайної діяльності; та компенсації, обіцяної як частина модифікації договору;

– суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору так, ніби вона є частиною існуючого договору, якщо решта товарів або послуг не є відокремленими і, отже, є частиною єдиного зобов'язання щодо виконання, частково задоволеного на дату модифікації договору. Вплив модифікації договору на ціну операції, а також на оцінку суб'єктом господарювання прогресу на шляху до повного здійснення зобов'язання щодо виконання визнається як коригування доходу (або як збільшення, або як зменшення доходу від звичайної діяльності) на дату модифікації договору (тобто коригування доходу від звичайної діяльності здійснюється на кумулятивній поетапній основі);

– якщо решта товарів або послуг є поєднанням попередніх підпунктів, то суб'єкт господарювання обліковує вплив модифікації на не задоволені (у тому числі частково не задоволені) зобов'язання щодо виконання у модифікованому договорі у спосіб, який відповідає цілям цього пункту.

Якщо компенсація, обіцяна в договорі, включає змінну суму, то суб'єкт господарювання має оцінити суму компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг клієнтові.

Сума компенсації може змінюватися залежно від знижок, дисконтів, відшкодувань, набраних балів, цінових поступок, стимулів, бонусів за результатами роботи, штрафів або інших подібних чинників. Обіцяна компенсація також може змінюватися, якщо право суб'єкта господарювання на компенсацію залежить від настання або ненастання певної майбутньої події. Наприклад, сума компенсації буде змінною, якщо або продукт був проданий з правом повернення, або фіксовану суму обіцяно як бонус за показники діяльності по досягненню певного рубежу.

Змінність, пов'язана з компенсацією, обіцяною клієнтом, може бути явно зазначена в договорі. Окрім як за умовами договору, обіцяна компенсація є змінною за наявності будь-якої з таких обставин:

- клієнт має обґрунтовані очікування, що впливають зі звичної практики ведення бізнесу суб'єктом господарювання, оприлюдненої політики чи конкретних заяв, щодо того, що суб'єкт господарювання прийме суму компенсації, меншу за ціну, зазначену в договорі. Тобто, передбачається, що суб'єкт господарювання запропонує цінову поступку. Залежно від юрисдикції, галузі чи клієнта, ця пропозиція може мати назву знижки, дисконту, відшкодування або кредиту;

- інші факти й обставини вказують на наявність у суб'єкта господарювання при укладенні договору з клієнтом наміру надання цінової поступки клієнтові.

Суб'єкт господарювання має оцінити суму змінної компенсації, використовуючи один із зазначених далі методів, залежно від того, який метод, за очікуванням суб'єкта господарювання, надасть кращий прогноз суми компенсації, на яку він матиме право:

1. *Очікувана вартість* – це сума зважених на ймовірність значень діапазону можливих сум компенсації. Очікувана вартість може бути належною оцінкою суми змінної компенсації, якщо

суб'єкт господарювання має велику кількість договорів з подібними характеристиками.

2. *Найімовірніша сума* – це одне, найімовірніше значення у діапазоні можливих сум компенсації (тобто один найімовірніший результат договору). Найімовірнішою сумою може бути відповідна оцінка величини змінної компенсації, якщо договір має тільки два можливих результати (наприклад, суб'єкт господарювання або отримує бонус за показники діяльності, або ні).

Оцінюючи вплив невизначеності на суму змінної компенсації, на яку суб'єкт господарювання матиме право, суб'єкт господарювання має застосовувати один метод послідовно протягом терміну дії договору. Крім того, суб'єкт господарювання має розглянути всю інформацію (за минулі періоди, поточну та прогнозу), що є доступною для суб'єкта господарювання, та виявити кількість можливих сум компенсації. Інформація, яку суб'єкт господарювання використовує для визначення суми змінної компенсації, як правило, схожа на інформацію, яку керівництво суб'єкта господарювання використовує у процесі подання заявок і пропозиції для участі у торгах, а також при встановленні цін на обіцяні товари або послуги.

Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання щодо відшкодування, якщо він отримує компенсацію від клієнта та сподівається відшкодувати клієнту частину або всю суму компенсації. *Зобов'язання щодо відшкодування* оцінюється за сумою отриманої компенсації (або дебіторської заборгованості), на яку, як передбачає суб'єкт господарювання, він не матиме права (тобто суми, не включені в ціну операції). Зобов'язання щодо відшкодування (та відповідна зміна ціни операції і, отже, *договірне зобов'язання*) слід оновлювати в кінці кожного звітного періоду з метою відображення зміни обставин.

Обмеження оцінок змінної компенсації полягає в наступному:

1. Суб'єкт господарювання включає в ціну операції частину або всю суму змінної компенсації лише, якщо існує висока ймовірність того, що коли невизначеність, пов'язана зі змінною компенсацією, буде в основному вирішена, значного

відновлення суми визнаного кумулятивного доходу від звичайної діяльності не відбудеться.

2. Оцінюючи, чи існує висока ймовірність того, що коли невизначеність, пов'язана зі змінною компенсацією, буде в основному вирішена, істотного відновлення суми визнаного кумулятивного доходу від звичайної діяльності не відбудеться, суб'єкт господарювання має врахувати як ймовірність такої події, так і величину відновлення доходу від звичайної діяльності. Серед чинників, які можуть збільшити зазначену ймовірність або величину сторнування доходу, зокрема, такі:

а) на суму компенсації доволі сильно впливають чинники, на які суб'єкт господарювання не може впливати. Такими чинниками можуть бути волатильність на ринку, рішення або дії третіх сторін, погодні умови та високий ризик старіння об'єкту товару або послуги;

б) передбачається, що невизначеність щодо суми компенсації не буде вирішена протягом тривалого періоду часу;

в) суб'єкт господарювання має обмежений досвід (або інше підтвердження) роботи з подібного роду договорами, або такий досвід (чи інше підтвердження) має обмежену прогнозу вартість;

г) практикою суб'єкта господарювання є або надання широкого діапазону цінових поступок, або зміна строків та умов оплати подібних договорів за подібних обставин;

г) договір передбачає велику кількість та широкий діапазон можливих сум компенсації.

## **16.4. Визнання контрактних активів та контрактних зобов'язань та порядок їх обліку**

Наявність таких об'єктів обліку як контрактних активів та контрактних зобов'язань, серед іншого, обумовлена також зміною понять дебіторська та кредиторська заборгованість. Відповідно до МСФЗ 9 безумовну дебіторську та кредиторську заборгованість визнають як активи або зобов'язання тоді, коли підприємство, яке є стороною контракту, набуває юридично закріплене право одержати грошові кошти або юридично

закріплене зобов'язання сплатити грошові кошти. Тобто визнання виручки (доходу), яке відбувається під час передачі контролю клієнтові, не обов'язково співпадає з визнанням дебіторської заборгованості (якщо юридичне право на отримання грошей не отримано).

**Договірний (або контрактний) актив** – це право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові, якщо таке право обумовлено не плином часу, а іншими чинниками (наприклад майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання).

**Приклад 7:** Підприємство згідно з контрактом поставляє послідовно товари А і Б і контроль над ними передають на дату поставки. Згідно з умовами контракту постачальник має право на отримання грошових коштів тільки після поставки товару Б. Тоді на дату поставки товару А в постачальника виникає дохід й контрактний актив, а не дебіторська заборгованість. Дебіторська заборгованість виникне лише після поставки товару Б.

За умови, що собівартість товару А становить 10000 грн, товару Б – 15000 грн, а виручка від реалізації товару А – 18000 грн, товару Б – 20000 грн, бухгалтерські проведення по реалізації товарів покупцю будуть виглядати так (табл. 16.2).

Таблиця 16.2

Облік реалізації товарів

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
На дату поставки товару А				
1	Списано собівартість реалізованого товару А	90	26	10000
2	Нараховано дохід від реалізації товару А і відображено контрактний актив	37/Контрактні активи	70	18000
На дату поставки товару Б				
3	Списано собівартість реалізованого товару Б	90	26	15000

4	Нараховано дохід від реалізації товару Б	36	70	20000
5	Відображено дебіторську заборгованість по реалізованому товару А	36	37/Контрактні активи	18000
6	Зараховано виручку за реалізовані товари А і Б	311	36	38000

**Договірне (або контрактне) зобов'язання** – це зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові, за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта. У найпростішому вигляді отримана передоплата від покупця є контрактним зобов'язанням.

**Приклад 8:** Згідно з умовами договору при придбанні обладнання (верстата) вартістю 200 тис. грн клієнт отримує ще безоплатно монтаж цього обладнання та один рік щомісячного технічного обслуговування.

Підприємство поставляє устаткування покупцю з опцією «безоплатного» технічного огляду через рік після поставки. «Безоплатний» технічний огляд не може розглядатися як послуга з нульовою вартістю, бо покупець уже сплатив за неї у складі вартості устаткування. Тому на дату поставки постачальник одночасно з отриманням грошових коштів (або дебіторської заборгованості) визнає дохід і контрактне зобов'язання, а розподіл ціни буде здійснено відповідно до моделі визнання виручки.

При цьому розглянемо два випадки:

1) спочатку підприємство отримало 100% передоплату від покупця;

2) оплату продавець отримав вже після відвантаження обладнання.

**Варіант 1.** 14 вересня 2020 року підприємство отримало аванс від покупця у розмірі 200 тис. грн.

На дату отримання коштів у кореспонденції з дебетом рахунка обліку грошових коштів визнається на всю отриману

суму (200 тис. грн) як договірне зобов'язання (К-т 681) – зобов'язання передати товари або послуги клієнтові, за які підприємство отримало компенсацію.

01.11.2020 р. відвантажили обладнання.

Відбулася передача контролю над обладнанням покупцю, тобто виникли підстави для відображення доходу. Зауважимо, що здійснюється постачання вже готового обладнання. Якщо б воно виготовлялось на замовлення клієнта (під контролем клієнта), дохід би визнавали протягом періоду (з плином часу).

Припустимо, що у підприємства є окремо взята ціна на обладнання. Вона складає 200 тис. грн. На монтаж обладнання відокремленої ціни немає. Підприємство для її визначення вирішило скористатися підходом «очікувані витрати плюс маржа». Воно визначило, що відокремлена вартість монтажу складає 10 тис. грн. Окремо взята ціна технічного обслуговування на рік дорівнює 15 тис. грн.

Здійснюємо розподіл ціни операції на основі окремо взятих цін у табл. 16.3.

Таблиця 16.3

Розподіл ціни операції на зобов'язання щодо виконання

Відокремлений товар/ послуга	Ціна операції, грн	Окремо взята ціна продажу, грн	Частка, %	Ціна після розподілу, грн
Обладнання	200000	200000	88,89 (200000/225000×100)	177780 (200000×88,89/100)
Монтаж	0	10000	4,44 (10000/225000×100)	8880 (200000×4,44/100)
Техобслуговування протягом року	0	15000	6,67 (15000/225000×100)	13340 (200000×6,67/100)
Всього	200000	225000	100	200000

Визнаємо дохід від реалізації обладнання у сумі 177780 грн. (К-т 702). І одночасно на цю суму зменшуємо договірне зобов'язання (Д-т 681).

04.11.2020 р. здійснено монтаж обладнання.

Визнаємо дохід виходячи із суми, яку визначили в табл. 16.3 – 8880 грн (К-т 703), й одночасно зменшуємо договірне зобов'язання на цю ж суму (Д-т 681).

Потім визнається дохід від технічного обслуговування. Оскільки у підприємства за договором щомісячне обслуговування протягом року, то 30.11.2020 р. визнаємо дохід у розмірі 1/12 від ціни техобслуговування, визначеної в табл. 16.3, тобто у сумі 1111,67 грн (Д-т 681, К-т 703).

І в залишку – на 30.11.2020 р. договірне зобов'язання за кредитом субрахунку 681 у сумі 12228,33 грн. Тобто це, по суті, дохід від техобслуговування, який треба визначати протягом наступних 11 місяців.

Облік договірного зобов'язання відображено в табл. 16.4.

Таблиця 16.4

Облік договірного зобов'язання

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	14.09.2020 р. Отримано аванс від клієнта	311	681	200000
2	01.11.2020 р. Відвантажено обладнання клієнтові та визнано дохід від реалізації	681	702	177780
3	04.11.2020 р. Здійснено монтаж обладнання та визнано дохід	681	703	8880
4	30.11.2020 р. Визнано дохід від технічного обслуговування за листопад 2020 року	681	703	1111,67

*Варіант 2.* 01.11.2020 р. підприємство відвантажило обладнання клієнтові.

У цьому випадку на дату відвантаження (01.11.2020 р.) визнається дохід від реалізації обладнання та дебіторську заборгованість на суму 177780 грн (Д-т 361, К-т 702). Бо



незалежно від того, що у підприємства є ще зобов'язання з монтажу та технічного обслуговування, воно має безумовне право на отримання компенсації. Якщо, наприклад, договором передбачено, що оплата може відбутися лише за умови, що виконано монтаж обладнання, тоді визнається замість дебіторської заборгованості договірний актив.

04.11.2020 р. здійснено монтаж обладнання. Аналогічно 04.11.2020 р. визнається дохід від монтажу обладнання у сумі 8880 грн: Д-т 361, К-т 703.

05.11.2020 р. отримано оплату від покупця.

У момент отримання оплати 05.11.2020 р. слід провести залік визнаної дебіторської заборгованості у сумі 186660 грн (177780+8880): Д-т 311, К-т 361. А по технічному обслуговуванню, оскільки вже отримано оплату від покупця, визнається договірне зобов'язання у сумі 13340 грн: Д-т 311, К-т 681.

Нарешті – визнається дохід від технічного обслуговування. 30.11.2020 р. відображається дохід від техобслуговування за поточний місяць у сумі 1111,67 грн (Д-т 681, К-т 703).

Облік дебіторської заборгованості за умовою прикладу 8 показано в табл. 16.5.

Таблиця 16.5

Облік дебіторської заборгованості

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	01.11.2020 р. Відвантажено обладнання клієнтові та визнано дохід від реалізації	361	702	177780
2	04.11.2020 р. Здійснено монтаж обладнання та визнано дохід	361	703	8880
3	05.11.2020 р. Отримано компенсацію за договором від клієнта	311 311	361 681	186660 13340
4	30.11.2020 р. Визнано дохід від техобслуговування за листопад 2020 року	681	703	1111,67

## 16.5. Облік гарантій у зв'язку з продажем продукту

Доволі часто підприємства надають покупцям гарантії у зв'язку з продажем деяких категорій товарів або послуг. Гарантії у зв'язку з продажем продукту (чи то товару, чи то послуги) можуть передбачатися: умовами договору; законом або звичайною практикою ведення бізнесу підприємства.

Згідно з МСФЗ 15 природа гарантійних зобов'язань у різних галузях і договорах може бути суттєво різною. МСФЗ 15 розглядає два типи гарантій:

1) гарантії, які запевняють клієнта у тому, що відповідний продукт функціонуватиме так, як передбачали сторони в узгоджених специфікаціях (так звані гарантії-запевнення або звичайні гарантії);

2) гарантії, які передбачають надання клієнтові певної послуги додатково до запевнення про те, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям (так звані гарантії-послуги або розширені гарантії).

Гарантії першого типу призначені для того, щоб захистити покупця від наявних дефектів продукту. Тобто, по суті, вони забезпечують гарантію якості. Гарантії-запевнення не передбачають надання додаткової послуги клієнтові. Тобто такі гарантії не призводять до виникнення окремого зобов'язання щодо виконання.

Витрати, понесені у зв'язку з гарантійним ремонтом або заміною продукції, є додатковими витратами на вже передані клієнтові обіцяні товари/послуги. Такі гарантії обліковують відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» як забезпечення на гарантійний ремонт. Але за умови, якщо у клієнта немає можливості придбати їх окремо. Розрахункові витрати обліковують як гарантійне зобов'язання (забезпечення) на момент передачі продукту підприємством клієнтові.

За нормами МСФЗ 15 підприємство надає гарантію-послугу, якщо:

1) клієнт має можливість придбати гарантію окремо. Наприклад, тому що про гарантію або її ціну домовляються окремо;

2) гарантія/її частина передбачає надання клієнту послуги додатково до запевнення, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям.

Така гарантія є відокремленою послугою, оскільки підприємство обіцяє надати її клієнтові додатково до продукту, функціональність якого описана у договорі. Обліковують обіцяну гарантію-послугу як зобов'язання щодо виконання. Тому частину ціни операції розподіляють на таку додаткову послугу.

Якщо підприємство обіцяє і гарантію-запевнення, і гарантію-послугу, але не може обґрунтовано обліковувати їх окремо, тоді ці гарантії обліковують разом як єдине зобов'язання щодо виконання.

Необхідно розрізнити типи гарантій. Перш за все треба з'ясувати, чи є у клієнта можливість придбати гарантію окремо. Якщо так, то це точно розширена гарантія – гарантія-послуга. Обліковують таку обіцяну гарантію (відокремлену послугу) як зобов'язання щодо виконання.

А якщо можливості придбати гарантію окремо клієнт не має, тоді визначають, чи надає вона право на щось більше, ніж гарантійне усунення недоліків продукту, що існують на момент продажу. Тобто чи забезпечує гарантія клієнтові додаткову послугу.

МСФЗ 15 пропонує враховувати, зокрема, такі чинники:

1) чи вимагається гарантія за законом? Якщо підприємство зобов'язане за законом надати гарантію, то це звичайна гарантія – гарантія-запевнення. У нього немає окремого зобов'язання щодо виконання, оскільки такі законодавчі вимоги, як правило, існують, щоб захистити клієнтів від ризику придбання дефектних продуктів;

2) тривалість гарантійного періоду. Чим довший гарантійний період, тим імовірніше обіцяна гарантія є зобов'язанням щодо виконання – гарантією-послугою;

3) характер завдань, які підприємство обіцяє виконати. Якщо підприємству необхідно виконати визначені завдання, щоб надати запевнення у тому, що продукція відповідає узгодженим специфікаціям, то вони, швидше за все, не спричиняють появи зобов'язання щодо виконання. Тобто це гарантія-запевнення.

Наведені фактори є всього лише керівництвом. Підприємство саме повинно проаналізувати кожну надану гарантію, щоб визначити, чи є вона гарантією-запевненням або ж гарантією послугою.

**Приклад 9:** Торговельне підприємство продає товар (телевізори), на який виробник дає гарантію 2 роки. За додаткову плату торговець пропонує покупцю подовжити гарантію ще на 1 рік. При цьому вартість подовженої гарантії може бути включена до ціни товару або оплачуватися окремо. Припустимо загальна ціна операції з продажу телевізора та розширеної гарантії складає 13560 грн, відокремлена ціна продажу кожного елемента 12000 грн і 1560 грн відповідно. Крім того, враховуючи попередній досвід, підприємство очікує, що понесе витрати в розмірі 1000 грн. за гарантією-запевненням для усунення дефектів, які виникнуть під час гарантійного періоду в перші 2 роки.

Додаткова гарантія включена до вартості продажу товару. Тому для цілей обліку, перш за все, необхідно розподілити ціну операції (13560 грн.) на ці дві складові: 12000 грн. і 1560 грн. Тоді у момент передачі товару покупцю в обліку будуть такі бухгалтерські записи: Д-т 301, К-т 702 на суму 12000 грн (дохід від реалізації товару), Д-т 301, К-т 681 (685) на суму 1560 грн (договірне зобов'язання).

У нашому випадку перші 2 роки гарантійного періоду вважають гарантією-запевненням, оскільки цю гарантію покупець не має можливості придбати окремо – вона забезпечена законодавством. Її обліковують відповідно до МСБО 37 через створення забезпечення на гарантійний ремонт у розмірі теперішньої (дисконтованої) вартості ремонту протягом 2 років гарантії-запевнення. Тобто на оціночну вартість ремонту (1000 грн) робиться бухгалтерський запис: Д-т 93, К-т 473. Дисконтована вартість буде меншою, ніж визначена поточна сума витрат на момент створення забезпечення. Його треба дисконтувати у кожному періоді дії гарантії (Д-т 952, К-т 473).

У міру того, як виникають фактичні витрати за гарантією-запевненням протягом 2 років після продажу телевізора, їх списують у зменшення забезпечення (Д-т 473, К-т 20, 22, 631, 651, 661, 685, ін.).

При цьому подовжена на 1 рік гарантія – це гарантія-послуга. Її обліковують як зобов'язання щодо виконання. Адже покупець фактично сплачує її окремо. Дохід від продажу такої подовженої гарантії визнають рівномірно протягом строку дії цієї подовженої гарантії (1-й рік): Д-т 681 (685), К-т 703 щомісячно у сумі 130 грн.

А витрати відображають у періоді їх фактичного понесення (здійснення гарантійного ремонту чи заміни): Д-т 93, К-т 20, 22, 631, 651, 661, 685, ін.

## **16.6. Облік надання знижок клієнтам**

Надання знижок клієнтам – найпоширеніший інструмент реалізації товарів (послуг). Розглянемо відображення різного роду знижок з урахуванням вимог МСФЗ 15.

Ціна операції (компенсація, обіцяна в договорі з клієнтом) може включати фіксовані суми, змінні суми або і ті, й інші. При цьому змінна складова може виникати, наприклад, у результаті надання знижок, відшкодування, бонусів, штрафів тощо. По суті, знижка і є тією змінною складовою ціни операції. Втім, знижка не завжди призводить до виникнення змінного компонента.

Умовно знижки можна поділити на три категорії:

1) зниження ціни (фіксована знижка). Змінна складова не виникає;

2) ретрознижка. Застосовується до товарів, відвантажених раніше, та її виникнення залежить від виконання певних умов договору;

3) бонус (подарунок або знижка на майбутню купівлю). Застосовують перспективно, на нові відвантаження.

*Зниження ціни.* Безумовна знижка, що надається клієнтові на певний товар/послугу до здійснення будь-якої дії (відвантаження або оплати), у бухгалтерському обліку сторін правочину ніяк не відображається. Наприклад, звичайний розпродаж товару, коли підприємство приймає рішення знизити продажну вартість залишка товару. Припустимо, до розпродажу вартість 100 шт. товару становила 2500 грн/шт., після переоцінки – 1200 грн/шт. При реалізації товару за новою ціною підприємство визнає дохід у момент відвантаження товару у сумі

120000 грн (1200 грн×100 шт.). У розглянутому прикладі немає невизначеності щодо часу визнання і розміру доходу. У момент укладення договору з покупцем розмір знижки був визначений. Отже, дохід від реалізації товару в обліку відображають за вирахуванням знижки у сумі компенсації, передбаченої договором.

*Принцип «змінності».* Головний принцип обліку ретрознижок і бонусів у тому, що:

– у сумі наданих бонусів відбувається відстрочення в часі визнання доходу;

– а на суму ретрознижки дохід зменшується відразу.

Ключові моменти обліку знижок відображено в табл. 16.6.

Таблиця 16.6

Головні принципи відображення знижок в обліку

Знижка	Виникає в обліку	У сумі знижки визнають дохід за фактом	Суть такого відображення в обліку	Наслідки порушення правил
Ретро	Змінна компенсація (договірне зобов'язання)	Невиконання стороною умов договору (скасовується знижка)	Дохід визнають у тій сумі, щодо якої відсутня невизначеність в отриманні компенсації	У підприємства приховані зобов'язання і завищена виручка (дохід)
Бонус	Істотне право (зобов'язання до виконання)	Отримання додаткового товару, послуги, знижки або після завершення дії акції	Дохід відображають у той момент, коли фактично будуть понесені витрати. А істотне право показує наявність договірного зобов'язання	

*Ретрознижка.* У випадку з ретрознижками продавець не може заздалегідь точно визначити суму компенсації, яку він очікує отримати в обмін на постачання товарів або послуг. Адже розмір знижки може змінюватися залежно від настання або не настання певних подій у майбутньому, прямо прописаних у договорі або з урахуванням ділової практики, що склалася.

Якщо існує невизначеність у сумі компенсації за договором, отже, виникає змінна компенсація. Наприклад, надання знижки за обсяги придбаних клієнтом товарів, за своєчасність оплати тощо. Припустимо, підприємство відвантажило партію взуття на загальну суму 10000 грн з умовою оплати не пізніше 20 днів з дати відвантаження. При оплаті товару достроково підприємство надає знижку 5% від суми такої партії товару. Ця знижка є змінною складовою і належить до категорії ретрознижок.

Виникненням змінної компоненти можна також вважати штрафи, які не є знижками, але приводять до зниження ціни операції при невиконанні підприємством будь-яких умов договору. Припустимо, контрактом на будівництво передбачено право замовника зменшити суму винагороди підрядникові в розмірі 10% від вартості, якщо роботи будуть завершені із запізненням. Розмір винагороди залежить від своєчасності виконання контракту. Отже, ціна операції містить змінну компоненту, яка буде визнана доходом після завершення робіт за умови їх виконання в установленний строк.

*Оцінка змінної компенсації.* Якщо контракт містить змінну компоненту компенсації, підприємство повинне оцінити її величину. МСФЗ 15 пропонує два методи оцінки суми змінної компенсації: метод очікуваної вартості та метод найімовірнішої величини.

Вибір залежить від того, який зі способів краще прогнозує суму компенсації, право на яку підприємство отримає. При цьому до ціни операції частину або всю суму змінної компенсації включають тільки в тому випадку, коли існує висока ймовірність, що при подальшому усуненні невизначеності не відбудеться істотного коригування доходу. Інакше кажучи, підприємство не

може визнати дохід у сумі більшій, ніж воно з високою мірою ймовірності розраховує отримати.

Наприклад, продавець після відвантаження товару в сумі 10000 грн (без урахування ПДВ) може надати знижку 10% покупцеві за виконання протягом двох місяців певного обсягу закупівель. Якщо за судженнями продавця покупець з великою ймовірністю виконає необхідні умови, то відсоток очікуваної знижки застосовується відразу – при визнанні поточного доходу.

Розглянемо, як це виглядає в бухгалтерських записах (табл. 16.7).

Таблиця 16.7

Варіанти відображення ретрознижки в обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
Якщо за судженнями підприємства клієнт виконає необхідні умови:				
1	У поточному періоді:			
	Визнано дохід за відвантаженням товаром за мінусом 10% знижки	361	701	9000
	Відображено договірне зобов'язання в сумі розрахункової ретро-знижки (10000-9000). Існує висока ймовірність надання знижки	361	685	1000
2	У періоді, на який припадає виконання зобов'язань:			
	– умови виконано:			
	Надано знижку	685	361	1000
	Отримано компенсацію від клієнта	311	361	9000
	– умови не виконано:			
	Визнано дохід – знижка не застосовується	685	701	1000
	Отримано компенсацію від клієнта	311	361	10000
Якщо за судженнями підприємства клієнт не виконає необхідних умов:				
1	У поточному періоді:			
	Визнано дохід за відвантаженням товаром без	361	701	10000



	застосування знижки. Змінну компоненту не визнаємо			
2	Усупереч очікуванням клієнт виконав умови. У періоді виконання умов:			
	Отримано компенсацію від клієнта	311	361	9000
	Зменшено дохід на суму наданої знижки	704	361	1000

*Розподіл ретрознижки.* При визнанні доходу слід ідентифікувати зобов'язання (товар, послугу, партію), тобто установити їх кількість. І для кожного із цих зобов'язань у складі контракту визначити окрему ціну. При цьому сукупність цін за всіма зобов'язаннями становитиме повну ціну операції за контрактом.

Відповідно якщо підприємство надає знижку за контрактом, то суму наданої знижки розподіляють на кожний компонент зобов'язань пропорційно цінам кожного з компонентів з урахуванням їх відносної автономності. Припустимо, контракт включає відвантаження двох позицій товару: кондиціонер і телевізор. Ретрознижка – 8 %.

Розподіл ретрознижки між зобов'язаннями представлено в табл. 16.8.

Таблиця 16.8

Розподіл ретрознижки між зобов'язаннями

Контракт включає	Ціна операції, грн	Загальна знижка за контрактом, грн	Розподілена знижка (змінна компонента), грн	Загальна ціна операції з урахуванням знижки, грн
Телевізор	36000	4480 (8 %)	2880	33120
Кондиціонер	20000		1600	18400
Разом	56000	4480 (8 %)	4480*	51520**

\* Відображаємо договірне зобов'язання.  
\*\* Визнаємо в обліку дохід.

Якщо існують об'єктивні обставини, що свідчать про те, що знижка відноситься до конкретного компонента зобов'язань за договором, то може бути доцільним застосувати знижку саме до цього компонента зобов'язання.

*Бонуси.* У ситуації з бонусами різниця полягає в тому, що покупець авансом оплачує товари або послуги, які можуть бути отримані ним у майбутньому. Принцип будь-якої бонусної програми полягає в наданні покупцеві так званого «істотного права» (тобто матеріального права) придбати безоплатно або за зниженою ціною товар/послугу додатково до основної покупки. При цьому жодних додаткових контрактів оформляти не потрібно. Інакше кажучи, істотне право – це право, яке в клієнта не з'явилося б без первісної купівлі.

В обліку підприємство його розглядає як окреме зобов'язання щодо виконання. Тільки після передачі додаткових товарів/послуг або після закінчення строку дії такої акції/пропозиції підприємство визнає дохід. У результаті, найчастіше, застосування МСФЗ 15 призводить до відстрочення визнання доходу (виручки) доти, доки додаткові товари або послуги не будуть передані клієнтові в обмін на бонуси.

Припустимо, фітнес-центр пропонує кожному клієнтові, який придбає річний абонемент, право на 10 хвилин безоплатного плавання з дельфінами. Ціна 10 хвилин плавання з дельфінами – 2000 грн. Вартість річного абонементу – 18000 грн. Істотне право – 10 хвилин безоплатного плавання з дельфінами. Загальна ціна операції становить 18000 грн. При цьому ціну операції підприємство розподіляє на кожне зобов'язання щодо виконання пропорційно цінам їх відокремленого продажу (табл. 16.9).

Таблиця 16.9

Розподіл ціни операції на два зобов'язання

Зобов'язання щодо виконання	Ціна відокремленого продажу, грн	Розподіл ціни операції, грн
Річний абонемент	18000	16200 (18000/20000×18000)
Істотне право	2000	1800 (2000/20000×18000)
Разом	20000	18000

Визнається дохід за фактом надання послуг, тобто щомісячно відображаємо тільки 1350 грн (16200 грн/12 міс.) за місяць тренувань. Коли клієнт використовує право на 10 хвилин плавання з дельфінами, підприємство визнає дохід і від цієї послуги. У бухгалтерському обліку це виглядає так (табл. 16.10).

Таблиця 16.10

Відображення істотного права в обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
1	Оплачено річний абонемент за програмою лояльності:			
	Отримано гроші від клієнта за річний абонемент	311	681	18000
2	Надано послугу за місяць (щомісячний запис):			
	Відображено дохід за місяць тренувань (16200 грн/12 міс.)	361	703	1350
	Відображено договірне зобов'язання за істотним правом (1800 грн/12 міс.)	361	685	150
	Відображено залік заборгованостей	681	361	1500
3	За фактом використання клієнтом істотного права:			
	Підприємство визнає дохід від безоплатної послуги*	685	703	1800
* Навіть якщо клієнт так і не скористається безоплатною послугою, підприємство після закінчення дії права на цю послугу (акції) все одно визнає дохід. Одночасно буде запис: Д-т 361, К-т 685 – на решту відкладеного доходу за істотним правом.				

Як видно, замість щомісячного визнання доходу від послуг протягом 12 місяців у розмірі 1500 грн на місяць (18000 грн/12 міс.), а потім нульового доходу за безоплатною послугою підприємство щомісячно платну послугу (1350 грн) відображає як дохід, а частину безоплатної послуги (150 грн) – як істотне право. По суті, підприємство визнає дохід без його збільшення на ціну додаткових товарів/послуг (тобто без урахування ціни істотного права).

## 16.7. Облік інших доходів

У результаті використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами виникає дохід у вигляді:

а) відсотків – плати за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання;

б) роялті – плати за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм;

в) дивідендів – розподілу прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.

Суб'єкт господарювання визнає *дохід від роялті* на основі продажів або на основі використання, обіцяний в обмін на ліцензію на інтелектуальну власність, тільки тоді, коли (або у міру того, як) відбудеться пізніша з таких подій:

а) здійснення подальшого продажу або використання;

б) зобов'язання щодо виконання, на яке розподіляється, повністю або частково, роялті на основі продажів або на основі використання, задоволене (або частково задоволене).

Вимога щодо роялті на основі продажів або на основі використання застосовується, коли роялті стосуються лише ліцензії на інтелектуальну власність, або коли ліцензія на інтелектуальну власність є переважним елементом, до якого відноситься роялті (наприклад, ліцензія на інтелектуальну власність може бути переважним елементом, до якого відноситься роялті, коли суб'єкт господарювання має обґрунтоване очікування, що клієнт відніс значно більшу вартість на ліцензію, ніж на інші товари чи послуги, до яких відноситься роялті).

Коли ця вимога виконується, дохід від роялті на основі продажів або на основі використання повинен бути повністю визнаний. Якщо вимога не виконується, то вимоги щодо змінної компенсації застосовуються до роялті на основі продажів або на основі використання.

*Угоди про продаж з подальшим викупом* – це договір, за яким суб'єкт господарювання продає актив, а також обіцяє або має опціон (або у тому самому договорі, або в іншому договорі)

на викуп цього активу. Викупленим активом може бути актив, який був спочатку проданий клієнту, актив, який є практично той самий, що і проданий клієнтові, або інший актив, компонентом якого є актив, спочатку проданий клієнтові.

Загалом, угоди про продаж з подальшим викупом бувають трьох видів:

а) зобов'язання суб'єкта господарювання викупити актив (форвард);

б) право суб'єкта господарювання викупити актив (опціон «кол»);

в) зобов'язання суб'єкта господарювання викупити актив на вимогу клієнта (опціон «пут»).

Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання або право викупу активу (форвард або опціон кол), то клієнт не отримує контроль над активом, оскільки клієнт обмежений у своїй здатності направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від нього, навіть якщо клієнт фізично володіє цим активом. Тому суб'єкт господарювання обліковує такий договір або як:

а) оренду відповідно до МСФЗ 16 «Оренда», якщо суб'єкт господарювання може або повинен викупити актив за суму, меншу, ніж початкова ціна продажу цього активу, окрім випадків, коли такий договір є частиною операції продажу або зворотної оренди. Якщо договір є частиною операції продажу або зворотної оренди, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати цей актив та визнає фінансове зобов'язання для будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання обліковує таке фінансове зобов'язання відповідно до МСФЗ 9;

б) угоду про фінансування, якщо суб'єкт господарювання може або повинен викупити актив за суму, яка дорівнює або більша, ніж початкова ціна продажу цього активу.

Порівнюючи ціну викупу з ціною продажу, суб'єкт господарювання має розглянути часову вартість грошей.

Якщо угода про продаж з подальшим викупом є угодою про фінансування, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати актив та разом з тим визнає фінансове зобов'язання щодо будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання визнає різницю між сумою компенсації,

отриманої від клієнта, та сумою компенсації, яка повинна бути виплачена клієнту у вигляді відсотків і, якщо необхідно, як витрати на опрацювання та утримання (наприклад, страхування).

Якщо термін реалізації опціону спливає і опціон лишився нереалізованим, то суб'єкт господарювання припиняє визнання зобов'язання та визнає дохід.

Якщо суб'єкт господарювання має зобов'язання викупити актив на вимогу клієнта (опціон «пут») за ціною, нижчою, ніж початкова ціна продажу цього активу, то суб'єкт господарювання має розглянути при укладенні договору, чи має клієнт сильний економічний стимул для реалізації такого права. Реалізація клієнтом такого права приводить до того, що клієнт насправді сплачує суб'єктові господарювання компенсацію за право використання зазначеного активу протягом певного періоду часу. Тому, якщо клієнт має сильний економічний стимул реалізувати це право, суб'єкт господарювання має обліковувати цю угоду як оренду відповідно до МСФЗ 16, окрім випадків, коли такий договір є частиною операції продажу або зворотної оренди. Якщо договір є частиною операції продажу або зворотної оренди, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати цей актив та визнає фінансове зобов'язання для будь-якої компенсації, отриманої від клієнта. Суб'єкт господарювання обліковує таке фінансове зобов'язання відповідно до МСФЗ 9.

Щоб визначити, чи має клієнт сильний економічний стимул для реалізації свого права, суб'єкт господарювання має розглянути різні чинники, у тому числі співвідношення між ціною викупу та очікуваною ринковою вартістю активу на дату викупу та час до закінчення терміну реалізації права. Наприклад, якщо очікується, що ціна викупу значно перевищить ринкову вартість активу, то це може означати, що клієнт має сильний економічний стимул реалізувати опціон «пут».

Якщо клієнт не має сильного економічного стимулу реалізувати своє право за ціною, нижчою, ніж початкова ціна продажу активу, то суб'єкт господарювання обліковує цю угоду так, ніби це був продаж продукту з правом повернення.

Якщо ціна викупу активу дорівнює або вища, ніж початкова ціна продажу і більша, ніж очікувана ринкова вартість активу, то договір є фактично угодою про фінансування. Якщо

ціна викупу активу дорівнює або вища, ніж початкова ціна продажу і менша або дорівнює очікуваній ринковій вартості активу, і клієнт не має сильного економічного стимулу для реалізації свого права, тоді суб'єкт господарювання обліковує цю угоду так, ніби це продаж продукту з правом повернення. Порівнюючи ціну викупу з ціною продажу, суб'єкт господарювання має врахувати часову вартість грошей.

Якщо час реалізації опціону сплинув і опціон лишився нереалізованим, суб'єкт господарювання припиняє визнання зобов'язання і визнає дохід.

Якщо суб'єкт господарювання поставляє продукцію іншій стороні (наприклад, дилеру або дистриб'ютору) для продажу кінцевим споживачам, то суб'єкт господарювання має оцінити, чи отримує інша сторона контроль над продуктом у цей момент часу. Продукція, доставлена іншій стороні, може зберігатися відповідно до угоди про реалізацію товару, якщо ця інша сторона не отримала контроль над продукцією. Відповідно, суб'єкт господарювання не визнає доходу, здійснивши поставку продукції іншій стороні, якщо поставлена продукція утримується для реалізації.

Показниками того, що дана угода є угодою про реалізацію, є, зокрема, таке:

а) продукція контролюється суб'єктом господарювання, доки не відбувається визначена подія, наприклад, продаж продукції клієнтові дилера, або доки не спливе визначений термін;

б) суб'єкт господарювання може вимагати повернення продукції або передачі продукції третій особі (наприклад, іншому дилеру);

в) дилер не має безумовного зобов'язання заплати за продукцію (хоча він може бути зобов'язаний внести певну суму).

*Угода про зберігання та продаж* – це договір, за яким суб'єкт господарювання виставляє клієнту рахунок за продукт, але суб'єкт господарювання зберігає фізичне володіння продуктом, доки він не буде переданий клієнтові у якийсь момент часу в майбутньому. Наприклад, клієнт може вимагати від суб'єкта господарювання укладення такого договору через

відсутність у клієнта вільного місця для продукту або через затримки у виробничих графіках клієнта.

Суб'єкт господарювання має визначити, коли він задовольняє його виконання зобов'язання з передачі продукту шляхом оцінки, коли клієнт отримує контроль над цим продуктом. Для деяких договорів контроль передається або коли продукція поставляється на територію замовника, або коли продукція відвантажується, залежно від умов договору (в тому числі умов доставки та відвантаження). Однак у деяких договорах клієнт може отримати контроль над продукцією навіть при тому, що ця продукція залишається у фізичному володінні суб'єкта господарювання. У такому випадку клієнт спроможний направляти використання продукції та отримувати практично всі інші вигоди від продукції, навіть якщо він вирішив не реалізовувати свого права на фізичне володіння цією продукцією. Отже, суб'єкт господарювання не контролює продукції – він надає клієнтові послуги зберігання активу клієнта.

Додатково для того, щоб клієнт отримав контроль над продукцією в угоді про зберігання та продаж, необхідно, щоб виконувалися всі наведені далі критерії:

а) причина укладення угоди про зберігання та продаж має бути суттєвою (наприклад, клієнт звернувся з проханням укласти таку угоду);

б) продукція повинна бути ідентифікованою окремо, як така, що належить клієнтові;

в) продукція у даний час має бути готовою для фізичної передачі клієнту;

г) суб'єкт господарювання не може мати можливості використовувати продукцію або направляти її іншому клієнту.

Якщо суб'єкт господарювання визнає дохід від продажу продукції на підставі угоди про зберігання та продаж, то він має розглянути, чи залишилися у нього зобов'язання щодо виконання, на які суб'єкт господарювання має розподілити частину ціни операції.

Прийняття активу клієнтом може вказувати на те, що клієнт отримав контроль над активом. Положення про прийняття активу клієнтом дозволяють клієнту скасувати договір або вимагати від суб'єкта господарювання вжити відповідних



заходів, якщо товар або послуга не відповідає узгодженій специфікації. Суб'єкт господарювання має враховувати такі положення, оцінюючи момент часу, коли клієнт отримує контроль над товаром або послугою.

Якщо суб'єкт господарювання може об'єктивно визначити, що контроль над товаром або послугою був переданий клієнтові відповідно до специфікацій, узгоджених у договорі, то прийняття клієнтом є формальністю, яка не вплине на визначення суб'єктом господарювання моменту часу, коли клієнт отримав контроль над товаром або послугою. Наприклад, якщо положення про прийняття клієнтом ґрунтується на виконанні умови щодо визначеного розміру чи ваги, суб'єкт господарювання зможе визначити, чи виконуються ці критерії, до отримання підтвердження про прийняття клієнтом. Досвід роботи суб'єкт господарювання з договорами щодо подібних товарів або послуг може надати докази того, що товар або послуга надані клієнтові відповідно до узгоджених специфікацій у договорі. Якщо дохід від звичайної діяльності визнається до прийняття клієнтом, то суб'єкт господарювання все одно має розглянути, чи залишилися інші зобов'язання щодо виконання (наприклад, встановлення обладнання) та оцінити, чи обліковувати їх окремо.

Однак, якщо суб'єкт господарювання не може об'єктивно визначити, що товар або послуга надані клієнтові відповідно до узгоджених у договорі специфікацій, то суб'єкт господарювання не зможе дійти висновку, що клієнт отримав контроль, доки суб'єкт господарювання не отримає підтвердження прийняття клієнтом. Причина цього полягає у тому, що за таких обставин суб'єкт господарювання не може визначити, що клієнт має можливість направляти використання товару або послуги та отримати практично всі інші вигоди від товару або послуги.

Якщо суб'єкт господарювання поставляє продукти клієнту для випробування та оцінки, а клієнт не брав на себе зобов'язання сплатити будь-яку компенсацію до закінчення періоду випробування, то контроль над продуктом не переходить до клієнта, доки або клієнт не прийме товар або доки не сплине період випробування.

**Дивіденди** – розподіл прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до їхніх внесків капіталу певного класу.

Дивіденди від фінансових інвестицій визнають через прибутки/збитки при дотриманні таких умов:

- право підприємства на одержання виплат є ідентифікованим;
- існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов’язані з дивідендами, будуть отримані підприємством;
- сума до отримання може бути достовірно оцінена.

Коли інвестиції є асоційованими і обліковуються за методом участі в капіталі, згідно з МСБО 28 «Облік інвестицій в асоційовані підприємства» отримані дивіденди зменшують балансову вартість інвестицій.

Коли дивіденди на інвестиції в цінні папери, які надають право власності, було оголошено з чистого прибутку до того, як підприємство їх придбало, тільки частина дивідендів, оголошених з чистого прибутку після придбання, визнаються як дохід від дивідендів. Відповідно до МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» частина дивідендів, що залишилася (до придбання), вираховується із собівартості інвестиції. У дійсності складно здійснити розподіл між дивідендами, оголошеними з чистого прибутку до або після придбання. Коли розподіл буде довільний, дивіденди, як правило, визнаються як дохід.

## **16.8. Розкриття інформації про дохід у фінансовій звітності**

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

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

Вимоги щодо розкриття інформації стосуються, перш за все, доходів від договорів з клієнтами. Вони покликані забезпечити розкриття суб'єктом господарювання достатньої інформації, яка би давала користувачам фінансової звітності змогу характер, суму, час і невизначеність доходів від звичайної діяльності і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. Для досягнення цієї мети, суб'єкт господарювання має розкрити якісну і кількісну інформацію про все перелічене далі:

- свої договори з клієнтами;
- суттєві судження, а також зміни в судженнях, здійснені при застосуванні МСФЗ 15 до таких договорів;
- будь-які активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору з клієнтом.

Суб'єкт господарювання має розглянути, який рівень деталізації необхідний для досягнення мети розкриття інформації та скільки уваги слід приділити кожній з численних вимог. Суб'єкт господарювання здійснює агрегацію чи дезагрегацію розкривної інформації так, щоб корисна інформація не виявилася прихованою або внаслідок включення великої кількості несуттєвих деталей, або внаслідок агрегації елементів, які мають суттєво різні характеристики.

Суб'єкт господарювання може не розкривати інформацію відповідно до МСФЗ 15, якщо він надав інформацію відповідно до іншого Стандарту.

За договорами з клієнтами суб'єкт господарювання розкриває всі зазначені далі суми за звітний період, якщо ці суми не подаються окремо у звіті про сукупний дохід відповідно до інших Стандартів:

- дохід, визнаний як дохід від договорів з клієнтами, який суб'єкт господарювання має розкривати окремо від інших джерел доходу від звичайної діяльності;
- будь-які збитки внаслідок зменшення корисності, визнані (відповідно до МСФЗ 9) за будь-якою дебіторською заборгованістю або договірними активами, що виникають внаслідок договорів суб'єкта господарювання з клієнтами, які (збитки) суб'єкт господарювання має розкривати окремо від збитків від зменшення корисності внаслідок інших договорів.

Суб'єкт господарювання дезагрегує дохід від звичайної діяльності, визнаний від договорів з клієнтами, за категоріями, які відображують вплив економічних чинників на природу, суму, час і невизначеність доходу від звичайної діяльності та грошових потоків. Вибираючи категорії, які будуть використані для дезагрегації доходу від звичайної діяльності, суб'єкт господарювання застосовує настанови, викладені в МСФЗ 15.

Отже, рівень деталізації доходу для цілей даного розкриття залежить від фактів і обставин, що стосуються договорів суб'єкта господарювання з клієнтами. Деяким суб'єктам господарювання, можливо, необхідно буде використати більше ніж один тип категорії для досягнення мети, поставленої щодо дезагрегації доходу. Інші суб'єкти господарювання можуть досягти зазначеної мети, користуючись лише одним типом категорії для дезагрегації доходу.

Вибираючи тип категорії (або категорій), щоб використати при дезагрегації доходу, суб'єкт господарювання має розглянути, як інформація про дохід суб'єкта господарювання була представлена для інших цілей, у тому числі в:

а) розкриттях інформації, поданих не у фінансовій звітності (наприклад, в релізах про доходи, річних звітах та презентаціях інвесторам);

б) інформації, яку регулярно аналізує головна особа, яка приймає рішення з операційних питань, для оцінки фінансової діяльності операційних сегментів;

в) іншій інформації, подібній до типів інформації, що використовується суб'єктом господарювання або користувачами фінансової звітності суб'єкта господарювання для оцінки фінансових результатів суб'єкта господарювання або для прийняття рішень про розподіл ресурсів.

Приклади можливих доречних категорій:

а) тип товару або послуги (наприклад, основні виробничі лінії);

б) географічний регіон (наприклад, країна або регіон);

в) ринок або тип клієнта (наприклад, державні та недержавні клієнти);

г) тип договору (наприклад, договори з фіксованою ціною та договори з оплатою робочого часу та витрат на матеріали);

г) тривалість договору (наприклад, короткострокові і довгострокові договори);

д) час передачі товарів або послуг (наприклад, дохід від товарів або послуг, переданих клієнтам у певний момент часу, і дохід від реалізації товарів або послуг, переданих з плином часу);

е) канали продажу (наприклад, товари, які продаються безпосередньо клієнтам, і товари, які продаються через посередників).

Крім того, суб'єкт господарювання розкриває інформацію, достатню для того, щоб користувачі фінансової звітності могли зрозуміти взаємозв'язки між розкритою інформацією про дезагрегований дохід від звичайної діяльності та інформацією про дохід від звичайної діяльності, що розкривається за кожним звітним сегментом, якщо суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 8 «Операційні сегменти».

За залишками за договорами суб'єкт господарювання розкриває всю зазначену далі інформацію:

а) залишки дебіторської заборгованості, договірних активів і договірних зобов'язань за договорами з клієнтами на початок та на кінець періоду, якщо ці дані не представлені окремо або розкриті деінде;

б) дохід від звичайної діяльності, визнаний у даному звітному періоді, який був включений у залишок договірною зобов'язання на початок даного періоду;

в) дохід від звичайної діяльності, визнаний у даному звітному періоді від зобов'язання щодо виконання, задоволеного (або частково задоволеного) у попередні періоди (наприклад, зміни ціни операції).

Суб'єкт господарювання має пояснити, яким чином час задоволення його зобов'язань щодо виконання пов'язаний з типовим терміном сплати, а також які наслідки мають ці чинники на залишки за договірними активами та договірними зобов'язаннями. Такі пояснення можуть містити якісну інформацію.

Суб'єкт господарювання має надати пояснення щодо суттєвих змін залишків договірних активів і договірних

зобов'язань протягом звітного періоду. Таке пояснення має включати якісну та кількісну інформацію. Прикладами зміни залишків договірних активів і договірних зобов'язань суб'єкта господарювання, зокрема, є:

а) зміни внаслідок об'єднання бізнесу;

б) кумулятивні поетапні коригування доходу від звичайної діяльності, які впливають на відповідний договірний актив або договірне зобов'язання, у тому числі коригування, пов'язані зі зміною оцінки прогресу, зміною оцінки ціни операції (у тому числі будь-які зміни оцінки того, чи є попередня оцінка змінної компенсації обмеженою) або модифікацією договору;

в) зменшення корисності договору;

г) зміна часових меж перетворення права на компенсацію у безумовне (тобто перекласифікації договірного активу у дебіторську заборгованість);

ґ) зміна часових меж, у яких має бути задоволене зобов'язанням щодо виконання (тобто для визнання доходу від звичайної діяльності, який виникає внаслідок договірного зобов'язання).

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про свої зобов'язання щодо виконання у договорах з клієнтами, у тому числі опис всього переліченого далі:

а) коли суб'єкт господарювання як правило задовольняє свої зобов'язання щодо виконання (наприклад, за фактом відвантаження, при доставці, коли послуги надаються або післязавершення надання послуг), у тому числі, коли зобов'язання щодо виконання задовольняються в угодах про зберігання та продаж;

б) суттєві умови оплати (наприклад, коли, як правило, настає час здійснення оплати, чи має договір значний компонент фінансування, чи є сума компенсації змінною та чи є оцінка змінної компенсації, як правило, обмеженою відповідно до вимог);

в) характер товарів або послуг, які суб'єкт господарювання пообіцяв передати, виділяючи будь-які зобов'язання щодо виконання з метою організувати замість іншої сторони передачу товарів або послуг (тобто, якщо суб'єкт господарювання діє як агент);

г) зобов'язання щодо повернення, відшкодування та інші подібні зобов'язання;

г) види гарантій і пов'язаних з ними зобов'язань.

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію про свої решту зобов'язань щодо виконання:

а) агрегована сума ціни операції, розподілена на зобов'язання щодо виконання, які лишилися не задоволеними (або частково задоволеними) станом на кінець звітного періоду;

б) пояснення того, коли суб'єкт господарювання сподівається визнати як дохід від звичайної діяльності суму, розкрити відповідно до пункту 120(а) стандарту, яку суб'єкт господарювання має розкрити будь-яким з таких способів:

– на кількісній основі з використанням тимчасових діапазонів, які будуть найкраще відповідати тривалості решти зобов'язань щодо виконання;

– за допомогою якісної інформації.

Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом і не розкривати інформації стосовно зобов'язання щодо виконання, якщо виконується будь-яка з таких умов:

а) зобов'язання щодо виконання є частиною договору, початкова очікувана тривалість якого не перевищує одного року;

б) суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності від задоволення зобов'язання щодо виконання відповідно до пункту Б16 стандарту.

Суб'єкт господарювання має надати пояснення з використанням якісної інформації того, чи застосовує практичний прийом та чи не включена якась компенсація за договорами з клієнтами в ціну операції і, отже, не включена до інформації, що розкривається відповідно до пункту 120 стандарту. Наприклад, оцінка ціни операції не включатиме будь-які попередні оцінки змінної компенсації, які є обмеженими.

Суб'єкт господарювання розкриває судження, а також зміни в судженнях, зроблені при застосуванні МСФЗ 15, які істотно впливають на визначення величини та часу отримання доходу від звичайної діяльності від договорів з клієнтами. Зокрема, суб'єкт господарювання має пояснити судження, а також зміни в судженнях, використаних при визначенні обох таких величин:

- часу задоволення зобов'язання щодо виконання ;
- ціна операції та суми, що розподіляються на зобов'язання щодо виконання.

Стосовно зобов'язань щодо виконання, які суб'єкт господарювання задовольняє з плином часу, суб'єкт господарювання має розкривати наступне:

а) методи, використані для визнання доходу від звичайної діяльності (наприклад, опис застосованих методів оцінки за ресурсами або методів за результатами даних та як ці методи застосовуються);

б) пояснення того, чому застосовані методи забезпечують достовірне відображення передачі товарів або послуг.

Стосовно зобов'язань щодо виконання, які суб'єкт господарювання задовольняє з плином часу, суб'єкт господарювання має розкривати істотні судження, зроблені при оцінці часу, коли клієнт отримує контроль над обіцяними товарами або послугами.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про методи, вхідні дані та припущення, використані щодо:

а) визначення ціни операції, яка включає в себе, зокрема, оцінку змінної компенсації, коригування компенсації з урахуванням впливу часової вартості грошей та оцінку негрошової компенсації;

б) оцінки того, чи є оцінка змінної компенсації обмеженою;

в) розподіл ціни операції, у тому числі оцінки окремо взятих цін продажу обіцяних товарів чи послуг, а також розподіл знижок та змінної компенсації на конкретні частини договору (якщо це застосовно);

г) оцінювання зобов'язань щодо повернення, відшкодування та інших подібних зобов'язань.

Суб'єкт господарювання має описати щодо активів, визнаних внаслідок понесення витрат для отримання або виконання договору з клієнтом обидва такі моменти:

– судження, зроблені при визначенні суми витрат, понесених для отримання або виконання договору з клієнтом;

– метод, використаний суб'єктом господарювання для визначення амортизації за кожний звітний період.



Суб'єкт господарювання розкриває всю зазначену далі інформацію:

а) залишки активів на початок періоду, визнаних внаслідок понесення витрат на отримання або виконання договору з клієнтом, за основними категоріями активів (наприклад, витрати на отримання договорів з клієнтами, витрати до укладення договору та витрати на оформлення договору);

б) суму амортизації та будь-яких збитків від зменшення корисності, визнані у звітному періоді.

Якщо суб'єкт господарювання вирішує скористатися практичним прийомом про існування значного компонента фінансування або про додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору, суб'єкт господарювання має розкрити цей факт.

#### *Список використаних джерел по темі 16:*

1. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_009#Text) (дата звернення: 15.03.2021).

2. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15\\_ukr-compressed.pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/IFRS-15_ukr-compressed.pdf) (дата звернення: 15.03.2021).

3. Визнання доходу за МСФЗ 15: ключові моменти. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105334.html> (дата звернення: 15.03.2021).

4. Сергій Rogozний, Ольга Карпачова. П'ять кроків обліку виручки, або як визначити дохід за новим МСФЗ 15. *Все про бухгалтерський облік*. № 95. 18.10.2017. С. 25-27.

5. Олена Харламова. Виручка за контрактами з клієнтами: головні новації МСФЗ 15. *Все про бухгалтерський облік*. № 37. 19.04.2019. С. 43-48.

6. Облік гарантій у зв'язку з продажем продукту. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105341.html> (дата звернення: 15.03.2021).

7. Знижки до і після продажу. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2019/november/issue-91/article-105342.html> (дата звернення: 15.03.2021).

## **Перелік питань для самоконтролю**

1. Що таке дохід?
2. Які з'являються об'єкти обліку при здійсненні реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)?
3. Коли суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»?
4. Коли суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності?
5. Перелічите умови визнання доходу від договорів з клієнтами.
6. Як визначається ціна угоди?
7. Які є альтернативні методи оцінки окремо взятої ціни продажу товару (послуги)?
8. Як слід визнавати дохід від зобов'язання щодо виконання, які задовольняються з плином часу?
9. Що таке модифікація договору?
10. Як можна облічувати модифікацію договору?
11. Розкрийте сутність та порядок обліку контрактних активів.
12. Як облічуються контрактні зобов'язання?
13. Які є типи гарантій у зв'язку з продажем продукту? Дайте їм характеристику.
14. Розкрийте порядок обліку гарантій у зв'язку з продажем продукту.
15. Які виділяють категорії знижок клієнтам?
16. Як ведеться облік надання знижок клієнтам?
17. Як визнається дохід від роялті?
18. Як в бухгалтерському обліку враховуються угоди про продаж з подальшим викупом?
19. Як облічуються угоди про зберігання?
20. Як відображаються в бухгалтерському обліку отримані дивіденди?
21. Яку інформацію про доходи слід розкривати у фінансовій звітності?

## 17. ОБЛІК ВИТРАТ

- 17.1. Визначення та визнання витрат.
- 17.2. Класифікація витрат.
- 17.3. Облік операційних витрат.
- 17.4. Облік витрат на позики.
- 17.5. Розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності.
- 17.6. Облік податку на прибуток.

### 17.1. Визначення та визнання витрат

Згідно з Концептуальною основою фінансової звітності **витрати** – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Витрати визнаються у бухгалтерському обліку, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти. Це фактично означає, що визнання витрат відбувається одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів (наприклад, нарахування сум до виплати працівникам або амортизація обладнання).

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та її розкриття в фінансовій звітності в національній системі стандартизації визначає окремий стандарт – НП(С)БО 16 «Витрати». МСФЗ не передбачають жодного облікового стандарту, окремо присвяченому витратам підприємства. Оскільки в МСФЗ відсутні стандарти, що регулюють облік та подання у фінансовій звітності витрат, підприємствам необхідно в обліковій політиці обов'язково визначитися, до якої категорії витрат відноситимуться ті чи інші витрати та яким чином їх треба облічувати.

Перш за все витрати на підприємстві виникають під час здійснення виробничого процесу та його обслуговування. Від величини виробничих витрат, а також від розміру витрат на збут та на адміністративні цілі суттєво залежать фінансові результати діяльності кожного підприємства.

Важливою ділянкою є виробничий облік. У межах управлінського (виробничого) обліку визначають собівартість продукції (робіт, послуг). Система виробничого обліку – це система обліку, що забезпечує калькулювання і контроль собівартості об'єктів витрат.

Процес визначення собівартості певного об'єкта витрат називається калькулюванням. Об'єктом витрат є предмет або сегмент діяльності, що потребує окремого вимірювання пов'язаних з ним витрат. Об'єктами витрат можуть бути вид продукції, виріб, послуга, проект, марка, підрозділ, діяльність тощо.

Крім витрат операційної діяльності, існують витрати фінансової та інвестиційної діяльності.

## **17.2. Класифікація витрат**

Головним об'єктом аналізу в процесі управління є витрати. Тому класифікація витрат є дуже важливою для розуміння того, як на них впливати.

Міжнародні стандарти передбачають різні варіанти класифікації витрат. Для вирішення конкретного завдання споживачі внутрішньої інформації визначають відповідну класифікацію витрат. Тобто в основу класифікації витрат в управлінському обліку покладено принцип: різні витрати для різних цілей.

В бухгалтерському (фінансовому) обліку слід виділити, перш за все, той напрям класифікації витрат, який пов'язаний з оцінкою запасів та визначенням фінансового результату. Крім цього в управлінському обліку розрізняють класифікацію витрат для прийняття рішень та контролю виконання.

У фінансовому обліку розрізняють витрати операційної діяльності та інші витрати. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності,

які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю.

МСБО 1 передбачає можливість вибору класифікації витрат у звіті про прибутки та збитки – функціональній або за економічною суттю. Так, операційні витрати можуть класифікуватися згідно з їх характером (поелементно) та відповідно до їх функцій (постатейно).

Суб'єкт господарювання за характером витрат може виділити такі класи: амортизація; придбання матеріалів; транспортні витрати; виплати працівникам; витрати на рекламу. В МСБО 1 наведено приклад класифікації за методом характеру витрат: зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва; сировина та витратні матеріали; витрати на виплати працівникам; витрати на амортизацію; інші витрати.

Відповідно до функцій витрати класифікують як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Цей підхід може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції може вимагати довільного розподілу та значного судження. Прикладами таких витрат є: собівартість реалізації; витрати на збут; адміністративні витрати; інші витрати.

Вибір між методом функції витрат та методом характеру витрат залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру суб'єкта господарювання. Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися (прямо чи непрямо), якщо зміниться рівень реалізації або виробництва суб'єкта господарювання. Оскільки кожен метод подання має переваги для різних типів суб'єктів господарювання, тому треба обирати те подання, яке є достовірним і більш доречним. Проте, оскільки інформація про характер витрат є корисною для прогнозування майбутніх грошових потоків, розкриття додаткової інформації вимагається тоді, коли застосовується класифікація витрат за функцією.

На практиці не всі витрати безпосередньо пов'язані з виробництвом або придбанням товарів. Тому у бухгалтерському обліку для визначення собівартості продукції або товарів розрізняють витрати на продукцію (виробничі витрати) та

витрати періоду. *Витрати на продукцію* – це витрати, пов’язані з виробництвом або придбанням товарів для реалізації. У виробничій сфері до таких витрат належать усі витрати (матеріали, заробітна плата виробничих працівників, амортизація обладнання тощо), пов’язані з функцією виробництва продукції. Так, *витрати на переробку запасів* охоплюють витрати, прямо пов’язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають постійні та змінні виробничі накладні витрати, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію.

Якщо у виконавця послуг є запаси, вони оцінюються за витратами на їх виробництво. Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включаючи керівний персонал, і з відповідних накладних витрат. Оплата праці та інші витрати, пов’язані з персоналом відділу збуту та загальним адміністративним персоналом, не включаються до собівартості, а визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені. Собівартість запасів постачальника послуг не включає величину прибутку або накладні витрати, що не розподіляються і часто включаються в ціни, встановлені постачальниками послуги.

*Витрати періоду* – це витрати, що не включають у собівартість запасів і розглядають як витрати того періоду, в якому вони були здійснені. Підприємства, що виробляють продукцію, вважають такими витратами витрати на здійснення всіх інших функцій (управління, маркетинг, дослідження тощо) вартісного ланцюжка. У звіті про прибуток витрати періоду включають до складу операційних витрат.

Прикладами витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, є такі:

а) понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;

б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва;

в) адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

г) витрати на продаж.

Важливою рисою витрат у виробничій і невиробничій сфері є характер їхнього зв'язку з певним об'єктом: продуктом, підрозділом тощо. Залежно від характеру цього зв'язку витрати класифікують на прямі і непрямі. *Прямі витрати* – це витрати, які можна віднести безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Відповідно, *непрямі витрати* – це витрати, що не можна віднести безпосередньо до певного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом. Одні й ті самі витрати можуть бути одночасно прямими і непрямими щодо різних об'єктів. Наприклад, амортизація верстатів та опалення цеху є прямими витратами щодо цього цеху, але непрямими витратами щодо окремих видів продукції, яка виробляється в цьому цеху.

Виробничі витрати традиційно поділяють на основні та виробничі накладні. *Основні витрати* – це сукупність прямих витрат на виробництво продукції. Це прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці та інші прямі витрати. *Виробничі накладні витрати* – це витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можна віднести до певних виробів економічно доцільним шляхом. У вітчизняній бухгалтерській практиці такі витрати називають загальновиробничими. Прикладом виробничих накладних витрат є непряма заробітна плата, витрати на утримання і ремонт будівель, приміщень, устаткування, амортизація і страхування основних засобів, орендна плата, оплата комунальних послуг тощо.

За ступенем реагування на зміни у діяльності підприємства витрати поділяють на постійні та змінні. *Постійні витрати* – це витрати, що залишаються незмінними в разі зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Прикладом постійних витрат є амортизація за прямолінійним методом, орендна плата, заробітна плата відповідному персоналу підприємства тощо. *Змінні витрати* – це витрати, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності (або іншого фактора витрат). Типовим прикладом змінних витрат є прямі

матеріальні витрати, відрядна заробітна плата працівників, амортизація за методом суми одиниць продукції тощо.

### 17.3. Облік операційних витрат

На підприємствах виробничої сфери витрати на продукцію називають виробничими витратами, а витрати періоду – невиробничими витратами. Невиробничі витрати охоплюють витрати на управління, збут продукції, дослідження і розробки та інші функції бізнесу. В Україні склад виробничих і невиробничих витрат визначає НП(С)БО 16 «Витрати». До невиробничих витрат віднесено: собівартість реалізації; адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати. Такі витрати списуються прямо на фінансові результати.

Виробничий процес пов'язаний з випуском продукції (наданням послуг, виконанням робіт). У бухгалтерському обліку слід відображати витрати на безпосередньо виробництво та інші функції. Якщо з виробництва одержують декілька видів продукції, постає також питання розподілу витрат на конкретні види продукції. Собівартість об'єктів витрат визначають в межах системи виробничого обліку.

Підприємство може застосовувати різні підходи до калькулювання витрат при складанні зовнішньої та внутрішньої звітності. При складанні зовнішньої звітності традиційно застосовують калькулювання повних витрат. *Калькулювання повних витрат* – метод калькулювання, що передбачає включення до собівартості всіх (змінних і постійних) виробничих витрат. З метою складання внутрішніх звітів і прийняття поточних рішень застосовують калькулювання змінних витрат. *Калькулювання змінних витрат* – це метод калькулювання, що передбачає включення у собівартість лише змінних виробничих витрат.

На підприємствах, де процес виробництва автоматизований, виробничі витрати можуть мати тільки два елементи: прямі матеріальні витрати та виробничі накладні витрати.

Так, згідно з МСБО 2, витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва,



наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. *Постійні виробничі накладні витрати* – це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу. *Змінні виробничі накладні витрати* – це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.

Розподіл постійних виробничих накладних витрат на витрати, пов'язані з переробкою, базується на нормальній потужності виробничого устаткування. *Нормальна потужність* – це очікуваний рівень виробництва, якого можна досягти в середньому протягом кількох періодів або сезонів за звичайних обставин, якщо взяти до уваги зменшення потужності, що виникає в результаті запланованого обслуговування виробництва. Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності. Сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, не зростає внаслідок низького рівня виробництва або простоїв. Нерозподілені накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені. У періоди надзвичайно високого рівня виробництва сума постійних накладних витрат, розподілених на кожну одиницю виробництва, зменшується так, щоб запаси не оцінювалися вище собівартості. Змінні виробничі накладні витрати розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей.

Якщо підприємство досягає показника нормальної потужності, то нерозподілених виробничих накладних витрат не виникає.

Щоб одержати дані, необхідні для розподілення загальновиробничих накладних витрат, підприємство повинно зібрати і проаналізувати велику кількість інформації. Однак така

робота проводиться лише один раз, а саме: при визначенні облікової політики (якщо, звичайно, підприємство не збирається її змінювати). При цьому коефіцієнт розподілу постійних загальновиробничих накладних витрат є обліковою оцінкою, зміна якої відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» не вимагає ретроспективного коригування фінансової звітності за попередні періоди.

Постійні виробничі накладні витрати списуються двома методами:

- до складу витрат на переробку списуються постійні розподілені виробничі витрати;

- постійні нерозподілені виробничі витрати визнаються витратами того періоду, у якому вони понесені.

Усі загальновиробничі витрати, які накопичуються за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», наприкінці звітного місяця закритимуться таким чином:

- змінні виробничі накладні витрати: Д-т 23, К-т 91;

- постійні розподілені виробничі витрати: Д-т 23, К-т 91;

- постійні нерозподілені виробничі витрати: Д-т 94, 90, К-т 91.

Для роздільного обліку постійних та змінних виробничих накладних витрат підприємства можуть відкривати субрахунки до рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», наприклад, такі як 911 «Змінні загальновиробничі витрати» та 912 «Постійні загальновиробничі витрати».

Таким чином, істотною відмінністю МСБО від НП(С)БО є те, що: відповідно до вимог МСБО постійні нерозподілені виробничі витрати є витратами звітного періоду; відповідно до вимог НП(С)БО постійні нерозподілені виробничі витрати списуються до складу собівартості реалізованої продукції, що виникає на момент одержання доходів від реалізації готової продукції, товарів, робіт (послуг), тобто фактично не є витратами звітного періоду, а визнаються у витратах на момент визнання доходів від реалізації.

**Приклад 1:** Виробничі накладні витрати підприємства за звітний рік становлять 480000 грн.; передбачені у планах – 490000 грн. За звітний рік відпрацьовано 70000 машино-годин при запланованому обсязі 80000.

Розподіл виробничих накладних витрат представлено в табл. 17.1.

Таблиця 17.1

Розрахунок розподілу виробничих накладних витрат

№ з/П	Зміст операції	Порядок розрахунку
1	Визначення ставки розподілу витрат відповідно до плану	490000 грн/80000 маш.-год.=6,125 грн/маш.-год.
2	Розрахунок суми розподілених фактичних витрат	6,125 грн/маш.-год.×70000 маш.-год.=428750 грн. Ця сума списується на рахунок незавершеного виробництва
3	Розрахунок суми нерозподілених фактичних витрат	480000 грн–428750 грн=51250 грн. Сума нерозподілених витрат списується на витрати періоду

Результатом виробничого процесу можуть бути кілька продуктів, що виробляються одночасно. Це відбувається, наприклад, коли виготовляється спільна продукція або коли є основний та побічний продукти.

Якщо витрати на переробку кожного продукту неможливо визначити окремо, вони розподіляються на продукти на основі раціональної та послідовної бази розподілу. Наприклад, розподіл може базуватися на відповідній ціні продажу кожного продукту – на етапі виробничого процесу, коли продукти вже можна відокремити один від одного, або на момент завершення виробництва продукту. За своїм характером вартість більшості побічних продуктів є несуттєвою. В таких випадках їх часто оцінюють за чистою вартістю реалізації і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. В результаті балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Виробничі витрати можуть бути збільшені на витрати на позики. МСБО 23 «Витрати на позики» ідентифікує обмежені обставини, коли витрати на позики включаються в собівартість запасів.

У цілому собівартість виробленої продукції розраховується з урахуванням зміни залишків незавершеного

виробництва. Щоб визначити собівартість готової продукції, необхідно до залишка незавершеного виробництва на початок періоду додати витрати на виробництво протягом періоду і відняти залишок незавершеного виробництва на кінець періоду.

Собівартість реалізованої продукції визначають з урахуванням залишків запасів. Собівартість реалізованої продукції дорівнює вартості запасів готової продукції на початок періоду плюс собівартість виробленої продукції і мінус запаси готової продукції на кінець періоду.

Собівартість продажу складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, нерозподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів. Обставини суб'єкта господарювання можуть також виправдати включення інших витрат, таких як витрати на збут. Тобто, в особливих випадках допускається включення витрат на збут до собівартості реалізації.

**Приклад 2:** За III квартал 2020 р. витрати підприємства «Мрія» становили:

- амортизація необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві, – 15000 грн;
- сировина та матеріали для виробництва – 200000 грн;
- зарплата основного виробничого персоналу – 100000 грн;
- нарахування на заробітну плату основного виробничого персоналу (ЄСВ) – 37700 грн;
- резерв відпусток виробничого персоналу – 20000 грн;
- послуги сторонніх організацій для основного виробництва – 23300 грн;
- заробітна плата адміністративного персоналу – 35000 грн;
- нарахування на зарплату адміністративного персоналу (ЄСВ) – 13200 грн;
- витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах підприємства – 22000 грн;
- витрати на рекламу та маркетинг – 35000 грн.

Крім вищезазначених витрат сума загальновиробничих витрат за III квартал 2020 р., акумульована на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», становила 90000 грн, з них: на

субрахунку 911 «Постійні загальновиробничі витрати» – 60000 грн; на субрахунку 912 «Змінні загальновиробничі витрати» – 30000 грн.

Відповідно до облікової політики підприємства базою розподілу постійних загальновиробничих витрат є заробітна плата робітників основного виробництва, при цьому: суму зарплати робітників основного виробництва за нормальної потужності прийнято в розмірі 80000 грн; суму постійних загальновиробничих витрат за нормальної потужності прийнято в розмірі 20000 грн.

За III квартал 2020 р. реалізовано готової продукції на суму 320000 грн при її собівартості 200000 грн.

Необхідно відобразити господарські операції в системі бухгалтерського обліку.

Спочатку визначимо витрати на переробку. Відповідно до МСБО 2 витрати на переробку включають прямі витрати, зокрема:

- амортизацію необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві, – 15000 грн;
- сировину та матеріали для виробництва – 200000 грн;
- зарплату основного виробничого персоналу – 100000 грн;
- нарахування на заробітну плату основного виробничого персоналу (ЄСВ) – 37700 грн;
- резерв відпусток виробничого персоналу – 20000 грн;
- послуги сторонніх організацій для основного виробництва – 27300 грн.

Усього виробничих витрат – 400000 грн (15000+200000+100000+37700+20000+27300).

Заробітна плата адміністративного персоналу в сумі 35000 грн і нарахування на зарплату адміністративного персоналу (ЄСВ) – 13200 грн (усього – 48200 грн) включаються до адміністративних витрат і визнаються витратами звітного періоду.

Витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції на складах підприємства в сумі 22000 грн і витрати на рекламу та маркетинг – 35000 грн (усього – 57000 грн)

включаються до витрат на збут і визнаються витратами звітнього періоду.

Змінні загальновиробничі витрати із субрахунку 912 у сумі 30000 грн у повному обсязі включаються до складу витрат на переробку.

Постійні загальновиробничі витрати із субрахунку 911 розподіляються до складу витрат на переробку на підставі коефіцієнта розподілу, що визначається як відношення суми постійних загальновиробничих витрат при нормальній потужності до суми зарплати робітників основного виробництва при нормальній потужності й становитиме 0,25 (20000/80000).

Таким чином, сума постійних розподілених загальновиробничих витрат становитиме 25000 грн (100000 грн (зарплата основного виробничого персоналу за звітний період)×0,25).

Сума постійних нерозподілених загальновиробничих витрат становитиме 35000 грн (60000–25000).

Відображення господарських операцій у бухгалтерському обліку підприємства «Мрія» наведено в табл. 17.2.

Таблиця 17.2

Облік операційних витрат

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн.
		Д-т	К-т	
1	Відображено нарахування амортизації необоротних активів, які беруть безпосередню участь у виробництві	23	13	15000
2	Відображено списання сировини та матеріалів у виробництво	23	20; 22; 28	200000
3	Відображено нарахування зарплати основного виробничого персоналу	23	661	100000
4	Відображено нарахування ЄСВ на суму заробітної плати основного виробничого персоналу	23	651	37700

5	Відображено резерв відпусток виробничого персоналу	23	471	20000
6	Оприбутковано послуги сторонніх організацій для основного виробництва	23	631	27300
7	Відображено нарахування зарплати адміністративного персоналу	92	661	35000
8	Відображено нарахування ЄСВ на суму заробітної плати адміністративного персоналу	92	651	13200
9	Списано пакувальні матеріали для затарювання готової продукції	93	20; 22	22000
10	Списано витрати на рекламу та маркетинг	93	631	35000
11	Оприбутковано готову продукцію з незавершеного виробництва на склад	26	23	200000
12	Відображено реалізацію готової продукції	36	70	320000
13	Відображено списання собівартості готової продукції	90	26	200000
	На 30.09.2020 р.:			
14	Відображено списання змінних загальновиробничих витрат	23	912	30000
15	Відображено списання постійних розподілених загальновиробничих витрат	23	911	25000
16	Відображено списання постійних нерозподілених загальновиробничих витрат	94 (90)	911	35000

#### 17.4. Облік витрат на позики

Порядок обліку та розкриття інформації про витрати на позики встановлено Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики» (МСБО 23). У НП(С)БО замість

терміна «витрати на позики» використано термін «фінансові витрати».

**Витрати на позики** – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати. Це означає, що витрати на позики, залучені з метою придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу (така мета зазвичай прописується в договорі позики), включаються до первісної вартості цього активу. Витрати на позики, залучені для інших цілей (наприклад, на поповнення обігових коштів), включаються до складу фінансових витрат.

*Кваліфікований актив* – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

Витрати на позики можуть включати:

- витрати на сплату відсотків, обчислені за допомогою методу ефективного відсотка, як описано в МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;

- фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою та визнані згідно з МСФЗ 16;

- курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на сплату відсотків.

Залежно від обставин, перелічені далі активи можуть бути кваліфікованими активами:

- запаси в незавершеному виробництві, які мають тривалий операційний цикл – іншими словами, технологія виробництва яких становить від декількох місяців до декількох років. Наприклад, це виробництво з метою подальшої реалізації кораблів, літаків, вин, кон'яків, деяких видів сирів та інших активів;

- виробничі суб'єкти господарювання – будівництво будинків, споруд, кар'єрів, шахт, виготовлення та монтаж устаткування для власних потреб;



- електростанції;
- нематеріальні активи – програмні продукти, карти розвідки запасів корисних копалин, технології, фільми та інші нематеріальні активи, що вимагають тривалого часу їх створення. Відображаються у складі незавершених капітальних інвестицій у нематеріальні активи;
- інвестиційна нерухомість – будинки, які потребують добудови, реконструкції, реставрації, іншого поліпшення і перебувають у розпорядженні власника винятково з метою одержання орендних платежів та (або) приросту капіталу у зв'язку зі збільшенням його справедливої вартості, але не для виробництва товарів, робіт, послуг або адміністративної діяльності.

Тобто відмітною рисою кваліфікаційного активу є те, що він не завершений і на його завершення потрібні час і значні кошти, що веде до залучення позик. У свою чергу, витрати на залучення цих позик підлягають відображенню у складі первісної вартості таких кваліфікаційних активів.

Фінансові активи та запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу, не є кваліфікованими активами. Активи, готові для використання за призначенням або для реалізації, коли вони придбані, не є кваліфікованими активами.

Суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу як частина собівартості цього активу. Суб'єкт господарювання визнає інші витрати на позики як витрати в тому періоді, у якому вони були понесені.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати на позики капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і що ці витрати можна достовірно оцінити. Якщо суб'єкт господарювання застосовує МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», то він визнає як витрати ту частину витрат на позики, яка є компенсацією інфляції протягом того ж періоду.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є тими витратами на позики, яких можна було б уникнути, якби не робилися витрати на кваліфікований актив. Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікованого активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікованого активу, можна легко ідентифікувати.

**Приклад 3:** ТОВ «Мрія» в січні отримало в банку кредит 200000 грн на створення кваліфікаційного активу (виготовлення та монтаж устаткування). Термін використання кредиту 12 місяців, ставка відсотка за користування – 15% річних. Виготовлення та монтаж устаткування розпочалося в лютому, завершилося в листопаді. Виробнича собівартість устаткування (без фінансових витрат) складає 600000 грн.

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює:

$$200000 \times 0,15 \times 10/12 = 25000 \text{ грн.}$$

Сума фінансових витрат, яка визнається витратами звітного періоду (січень та грудень), дорівнює:

$$200000 \times 0,15 \times 2/12 = 5000 \text{ грн.}$$

Відображення в обліку капіталізації фінансових витрат представлено в табл. 17.3.

Таблиця 17.3

Відображення в обліку капіталізації фінансових витрат

Місяць	№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
			Д-т	К-т	
Січень	1	Отримано кредит у банку	311	601	200000
	2	Нараховано відсотки по кредиту	951	684	2500
	3	Сплачено відсотки по кредиту	684	311	2500
Лютий – листопад	4	Відображено витрати на виробництво та монтаж устаткування	151	20, 22, 13, 661, 651, 91, інші	600000

	5	Нараховано та сплачено відсотки по кредиту	951 684	684 311	25000 25000
	6	Витрати на сплату відсотків віднесено до виробничої собівартості устаткування	151	951	25000
	7	Оприбутковано устаткування	10	151	625000
Грудень	8	Нараховано та сплачено відсотки по кредиту	951 684	684 311	2500 2500
	9	Відображено погашення кредиту	601	311	200000
	10	Віднесено на фінансовий результат фінансові витрати	792	951	5000

Може бути важко визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікованим активом і визначити позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають, наприклад, при централізованій координації діяльності суб'єкта господарювання з фінансування. Труднощі можуть також виникати, якщо група використовує різні боргові інструменти з різними ставками відсотка і позичає ці кошти іншим суб'єктам господарювання групи на різних умовах. Інші ускладнення спричиняються використанням позик, наданих в іноземній валюті або пов'язаних з нею, якщо група функціонує в умовах високого рівня інфляції й обмінний курс коливається. У результаті визначення суми витрат на позики, яка безпосередньо пов'язана з придбанням кваліфікованого активу, ускладнюється – і треба діяти на основі судження.

Якщо кошти позичаються спеціально з метою отримання кваліфікованого активу, то суб'єкт господарювання визначає суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації щодо цього активу, як фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного прибутку від тимчасового інвестування цих позичених коштів.

У результаті фінансових заходів, спрямованих на отримання кваліфікованого активу, суб'єкт господарювання може отримати позичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позики, до використання цих коштів повністю або частково на отримання кваліфікованого активу. За таких обставин кошти (в очікуванні їх використання) часто тимчасово інвестуються на отримання кваліфікованого активу. Визначаючи суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний прибуток, отриманий від таких коштів, вираховують із суми витрат на позики.

**Приклад 4:** Підприємство запозичило 1 млн грн для фінансування будівництва нового цеху. Частина цих коштів була інвестована у ринкові цінні папери, що принесло підприємству 100 тис. грн. Відсотки, сплачені за позику, становили 250 тис. грн. Отже, сума відсотків, що підлягає капіталізації, дорівнює 150 тис. грн (250000–100000).

Якщо кошти позичені взагалі й використовуються з метою отримання кваліфікованого активу, то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначати шляхом застосування норми капіталізації до витрат на цей актив. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики щодо всіх позик суб'єкта господарювання, не погашених протягом періоду. Однак підприємство має вилучити із цих розрахунків витрати на позики, здійснені спеціально для одержання кваліфікаційного активу, допоки значною мірою всі заходи, необхідні для підготовки активу до передбачуваного використання або реалізації, не завершать.

Суму витрат на цільову позику, яку можливо капіталізувати, визначають як суму відсоткових витрат на цільову позику з вирахуванням інвестиційного доходу від тимчасового вкладення цих коштів.

Відсоткові витрати на позики загального призначення, дозволені для капіталізації, обчислюють за нормою капіталізації до витрат на кваліфікаційний актив.

Порядок визначення витрат на кваліфікаційний актив МСБО 23 не встановлює, але визначає лише умови. Витрати на кваліфікований актив мають включати лише ті витрати, результатом яких є сплата грошових коштів, передача інших

активів або прийняття зобов'язань під певний відсоток. Витрати зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та грантів, отриманих у зв'язку з активом. Водночас середня балансова вартість активу протягом періоду (з урахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики), як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді. Тому керівництву підприємства необхідно застосувати судження для розрахунку середніх витрат на об'єкт. Наприклад, це може бути період використання капітальних вкладень.

Порядок визначення витрат на кваліфікаційний актив (середній або на звітну дату) закріплюють в обліковій політиці.

Тобто, для цілей капіталізації відсотків позики поділяють на два типи:

1) спеціальні (цільові) позики – позики, які залучаються спеціально з метою придбання/створення конкретного кваліфікаційного об'єкта основних засобів;

2) позики загального призначення – позики, які залучені підприємством для спільних цілей, але фактично використовуються повністю або частково (крім цих інших цілей) для фінансування придбання/створення кваліфікаційного об'єкта основних засобів.

Витрати за цільовою позикою з метою отримання кваліфікаційного активу, що підлягають капіталізації, визначають як суму фактично понесених витрат за цією позикою протягом певного періоду за вирахуванням будь-якого інвестиційного доходу від тимчасового інвестування цих запозичених коштів (§ 12 МСБО 23).

Відсоткові витрати за позиками загального призначення, що підлягають капіталізації, розраховують шляхом застосування норми капіталізації до витрат на кваліфікаційний об'єкт основних засобів (§ 14 МСБО 23). При цьому розрахунок не залежить ні від того, які конкретно позики загального призначення використовувалися для фінансування кваліфікаційного активу – наприклад, об'єкта основних засобів, ні в якій частці це відбувалося.

Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат за позиками стосовно всіх позик підприємства

(крім цільових), що залишилися непогашеними протягом періоду. За вимогами МСБО 23 сума витрат на позики, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати загальну суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду.

**Приклад 5:** Підприємство протягом року інвестувало у будівництво виробничого цеху 2500 тис. грн, з яких 350 тис. грн є кредиторською заборгованістю на кінець року.

Позиковий капітал включає:

– короткостроковий кредит – 300 тис. грн (річна ставка відсотку – 15%);

– довгостроковий кредит – 1000 тис. грн (річна ставка відсотку – 20%).

Для визначення витрат на позики, що підлягають капіталізації, розрахуємо норму капіталізації:

$$(300 \times 0,15 + 1000 \times 0,2) / (300 + 1000) = 0,188.$$

Отже, норма капіталізації дорівнює 18,8%.

Далі визначимо середню балансову вартість кваліфікаційного активу за звітний рік:

$$(2500 - 350) / 2 = 1075 \text{ тис. грн.}$$

Виходячи з цього, до вартості будівництва виробничого цеху слід включити витрати на позики в сумі:

$$(1075000 \times 18,8\%) / 100\% = 202100 \text{ грн.}$$

Сума витрат на позики не перевищує фактичні витрати на позики (245 тис. грн).

У бухгалтерському обліку віднесення витрат на позики, що підлягають капіталізації, по виробничому цеху, який будується, буде відображатися по дебету рахунка 15 «Капітальні інвестиції» та кредиту субрахунка 952 «Інші фінансові витрати».

Якщо балансова вартість або очікувана остаточна вартість кваліфікованого активу перевищує суму його очікуваного відшкодування або чисту вартість реалізації, тоді балансова вартість списується повністю або частково згідно з вимогами інших Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. За певних обставин сума повного або часткового списання сторнується згідно з іншими Міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.

Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати на позики як частину собівартості кваліфікованого активу у дату початку капіталізації. Датою початку капіталізації є дата, коли суб'єкт господарювання вперше виконує всі умови, наведені нижче, а саме:

а) він поніс витрати, пов'язані з активом;

б) він поніс витрати на позики;

в) він веде діяльність, необхідну для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу.

Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікованого активу.

Суб'єкт господарювання може понести витрати на позики, понесені протягом тривалого періоду, коли він призупиняє діяльність, необхідну для підготовки активу до його передбаченого використання або продажу. Такі витрати є витратами, пов'язаними з утриманням частково завершених активів, і не підлягають капіталізації. Проте суб'єкт господарювання, як правило, не призупиняє капіталізацію витрат на позики протягом періоду, коли він веде значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат на позики у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до його передбаченого використання або реалізації. Наприклад, капіталізація триває протягом більш тривалого періоду, ніж звичайний період повені, внаслідок чого затримується будівництво мосту за умови, що такий високий рівень води є звичайним у період спорудження мосту для відповідного географічного регіону.

Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати на позики, якщо по суті, вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена.

Актив, як правило, вважається готовим до його передбаченого використання або реалізації, якщо будівництво активу завершено, хоч адміністративна підготовка ще ведеться. Якщо треба завершити незначні деталі, скажімо, змінити інтер'єр

згідно з вимогами покупця або користувача, діяльність щодо активу вважається завершеною.

При цьому витрати за позиками, понесені в період між завершенням створення кваліфікаційного об'єкта і його продажем, відносять на витрати періоду. Актив у цей час не амортизують. Проте його тестують на предмет знецінення згідно з нормами МСБО 36.

Якщо суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікованого активу частинами і кожна частина може використовуватися, коли ще ведеться будівництво інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат на позики, якщо він завершив, головним чином, усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до її запланованого використання або реалізації.

Суб'єкти господарювання з кількома спорудами, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікованого активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших. Прикладом кваліфікованого активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий суб'єкт господарювання, наприклад сталеливарний завод, виробничий цикл якого складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці.

## **17.5. Розкриття інформації про витрати у фінансовій звітності**

Незавершене виробництво належить в бухгалтерському обліку до запасів і тому у балансі (звіті про фінансовий стан), як мінімум, у статті «Запаси» буде відображатися вартість незавершеного виробництва. Суб'єкт господарювання може подавати додаткові рядки статей, заголовки та проміжні підсумки у цьому звіті, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану підприємства.

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



а) у єдиному звіті про прибутки та збитки; або

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

Інформацію, яку слід подавати у звіті про сукупні доходи або у примітках, регламентує МСБО 1. Якщо статті доходу або витрат є суттєвими, суб'єкт господарювання повинен розкривати їх характер та суму окремо.

Обставини, які ведуть до окремого розкриття інформації статей доходу та витрат, включають:

а) списання запасів до чистої вартості реалізації або списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;

б) реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;

в) вибуття об'єктів основних засобів;

г) вибуття інвестицій;

г) припинена діяльність;

д) урегулювання судових позовів;

е) інші сторнування забезпечень.

Згідно з МСБО 23 суб'єкт господарювання розкриває у примітках до фінансової звітності:

– суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;

– норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації.

## **17.6. Облік податку на прибуток**

Одним з найважливіших завдань, яких очікує від головного бухгалтера керівництво підприємства та власники, є завчасний розрахунок податків та пошук оптимальної моделі оподаткування.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати, доходи, активи і зобов'язання з

податку на прибуток та її розкриття у фінансовій звітності в Україні регулюється Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток».

Як відомо, податок на прибуток, розрахований вітчизняними суб'єктами господарювання за податковою декларацією, та витрати з податку, що підлягають відображенню у Звіті про фінансові результати, збігаються не завжди через наявність великої кількості визначених у ПКУ податкових різниць. Тому прийнято розділяти поточний податок на прибуток (той, що визначений відповідно до податкового законодавства) та податкові витрати (поточний податок, скоригований на вплив тимчасових податкових різниць).

Згідно з ПКУ *тимчасові різниці* – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

1) такими, що підлягають оподаткуванню. Це тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку або збитку майбутніх періодів спричинятимуть виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається;

2) такими, що підлягають вирахуванню. Тимчасові різниці, які мають протилежне значення.

Щодо першого типу різниць виникають відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ). Вони є сумами податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць. Другий тип різниць призводить до виникнення відстрочених податкових активів (ВПА). Це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;
- перенесення не використаних податкових збитків на майбутні періоди;
- перенесення не використаних податкових пільг на майбутні періоди.

В Україні підприємства з річним доходом менше 20 млн грн. мають право не вираховувати податкові різниці (з 23.05.2020 р. було збільшено з 20 до 40 млн грн межу, яка поділяє

підприємства на високдохідників і малодохідників). Вони сплачують податок з облікового прибутку до оподаткування, маючи при цьому право на визнання відстроченого активу щодо податкових збитків. Окремі з них, а також сільськогосподарські товаровиробники мають право обрати спрощену систему оподаткування згідно з розділом XIV ПКУ. Відповідно і відстрочені податки у їх звіті про фінансовий стан (балансі) не виникають.

Решта підприємств повинна на кожен звітну дату (щоквартально) визначати податкові різниці, які виникають при:

- 1) нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ);
- 2) формуванні резервів (забезпечень) (ст. 139 ПКУ);
- 3) здійсненні фінансових операцій (ст. 140 ПКУ).

Облік податків на прибуток за міжнародною стандартизацією регулюється Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток» (МСБО 12). Метою цього Стандарту є розкриття облікового підходу до податків на прибуток.

Принциповим питанням обліку податків на прибуток є визначення того, як обліковувати поточні та майбутні податкові наслідки:

- а) майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані в звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання;
- б) операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності суб'єкта господарювання.

Природним для визнання активу чи зобов'язання є те, що суб'єкт господарювання, що звітує, передбачає відшкодувати або компенсувати балансову вартість активу чи зобов'язання. Якщо є ймовірність того, що відшкодування або компенсація балансової вартості такого активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування або компенсації, суб'єкт господарювання, згідно з вимогами цього Стандарту, визнає відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими обмеженими винятками.

Згідно з вимогами МСБО 12 суб'єкт господарювання веде облік податкових наслідків операцій та інших подій у такий самий спосіб, як і облік самих операцій та інших подій. Отже, якщо операції та інші події визнані у прибутку або збитку, то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися у прибутку або збитку. Якщо операції та інші події визнані поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі), то будь-який пов'язаний з ними податковий вплив повинен також визнаватися поза прибутком або збитком (в іншому сукупному прибутку або, відповідно, безпосередньо у власному капіталі). Подібно до цього, визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань при об'єднанні бізнесу впливає на суму гудвілу, що виникає внаслідок такого об'єднання, або на суму визнаного прибутку від вигідної покупки.

У цьому Стандарті також розглядається визнання відстрочених податкових активів, що виникають від невикористаних податкових збитків або невикористаних податкових пільг, подання податків на прибуток у фінансовій звітності та розкриття інформації про податки на прибуток.

Податки на прибуток включають також інші податки, зокрема податки на дивіденди, які підлягають сплаті суб'єктові господарювання, що звітує, дочірнім, асоційованим чи спільним підприємством.

Терміни, використовувані в МСБО 12, мають такі значення:

*Обліковий прибуток* – прибуток або збиток за період до врахування податкових витрат.

*Оподаткований прибуток (податковий збиток)* – прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).

*Податкові витрати (податковий дохід)* – загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.

*Поточний податок* – сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.

*Відстрочені податкові зобов'язання* – суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

*Відстрочені податкові активи* – 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;
- в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

*Тимчасові різниці* – це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

а) тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинить виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається; або

б) тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів спричинить виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається.

*Податкова база активу або зобов'язання* – це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання.

*Податкові витрати (податковий дохід)* охоплюють поточні податкові витрати (поточний податок на прибуток) і відстрочені податкові витрати (відстрочений податок на прибуток).

*Податкова база активу* – це сума, яка буде вирахована для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні

вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Приклади розрахунку податкової бази активів:

1. Собівартість машини становить 100 тис. грн. Для цілей оподаткування амортизація на суму 30 тис. грн уже була вирахувана в поточному та попередніх періодах, решта суми буде вирахувана в майбутніх періодах як амортизація або як вирахування після вибуття. Дохід, що виникає від використання машини, підлягає оподаткуванню, і будь-який прибуток від вибуття машини підлягатиме оподаткуванню, а будь-який збиток від вибуття вираховуватиметься для цілей оподаткування. Отже, податкова база машини становить 70 тис. грн.

2. Балансова вартість процентів, що підлягають отриманню, становить 150 тис. грн. Відповідний процентний дохід оподатковуватиметься на касовій основі. Податкова база процентів, що підлягають отриманню, дорівнює нулю.

3. Балансова вартість торговельної дебіторської заборгованості становить 200 тис. грн. Відповідний дохід уже було включено в оподатковуваний прибуток (податковий збиток). Податкова база торговельної дебіторської заборгованості становить 200 тис. грн.

*Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню по відношенню до цього зобов'язання в майбутніх періодах. У випадку доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.*

Приклади розрахунку податкової бази зобов'язань:

1. Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 100 тис. грн. Відповідні витрати вираховуватимуться для цілей оподаткування на касовій основі. Податкова база нарахованих витрат становить нуль.

2. Балансова вартість кредиторської заборгованості за позикою становить 300 тис. грн. Погашення позики не матиме податкових наслідків. Податкова база позики становить 300 тис. грн.

МСБО 12 не містить положень, які стосуються постійних податкових різниць.

Поточний податок за поточний і попередні періоди слід визнавати як зобов'язання на суму, що не була сплачена. Якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як актив.

Вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, необхідно визнавати як актив.

Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від:

- а) первісного визнання гудвілу,
- б) первісного визнання активу чи зобов'язання в операції,

яка:

– не є об'єднанням бізнесу;

– не має під час здійснення жодного впливу ні на обліковий, ні на оподаткований прибуток (податковий збиток).

Проте щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також пов'язаних з частками в спільних підприємствах, відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог МСБО 12.

Природним при визнанні активу є те, що його балансова вартість буде відшкодована у вигляді економічних вигід, які суб'єкт господарювання отримає в майбутніх періодах. Якщо балансова вартість активу перевищує його податкову базу, сума економічних вигід, що підлягає оподаткуванню, перевищить суму, яку дозволятиметься вирахувати для цілей оподаткування. Така різниця є тимчасовою різницею, що підлягає оподаткуванню, а зобов'язання виплатити остаточні податки на прибуток у майбутніх періодах є відстроченим податковим зобов'язанням. Оскільки суб'єкт господарювання відшкодовує балансову вартість активу, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується, і суб'єкт господарювання матиме оподатковуваний прибуток. Це робить можливим втрату

економічної вигоди суб'єктом господарювання у вигляді податкових платежів. Отже, МСБО 12 вимагає визнання всіх відстрочених податкових зобов'язань, за винятком певних обставин, зазначених у параграфах 15 та 39.

**Приклад 6:** Собівартість активу становить 150 тис. грн, його балансова вартість – 100 тис. грн. Кумулятивна амортизація для цілей оподаткування – 90 тис. грн, ставка оподаткування – 25 %.

Податкова база активу становить 60 тис. грн (собівартість дорівнює 150 тис. грн за вирахуванням кумулятивної податкової амортизації, яка становить 90 тис. грн). Для відшкодування балансової вартості, яка становить 100 тис. грн, суб'єкт господарювання має заробити оподатковуваний прибуток, який дорівнює 100 тис. грн, але зможе лише вирахувати податкову амортизацію 60 тис. грн. Отже, суб'єкт господарювання сплатить податок на прибуток 10 тис. грн (40 тис. грн за ставкою 25 %), коли він відшкодує балансову вартість активу. Різниця між балансовою вартістю 100 тис. грн і податковою базою 60 тис. грн становить тимчасову різницю 40 тис. грн, що підлягає оподаткуванню. Таким чином, суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання 10 тис. грн (40 тис. грн за ставкою 25 %), яке становить собою податки на прибуток, котрі він сплатить, коли відшкодує балансову вартість активу.

Тимчасові різниці також виникають, коли:

а) придбані ідентифіковані активи та прийняті зобов'язання при об'єднанні бізнесу визнаються за їхньою справедливою вартістю згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», але відповідні коригування для цілей оподаткування не здійснюються;

б) активи переоцінюються, але відповідне коригування для цілей оподаткування не здійснюється;

в) при об'єднанні бізнесу виникає гудвіл;

г) податкова база активу або зобов'язання після первісного визнання відрізняється від його первісної балансової вартості, наприклад, коли суб'єкт господарювання отримує вигоду від державних грантів, що не підлягають оподаткуванню і пов'язані з активами;



г) балансова вартість інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства чи частки у спільних підприємствах відрізняється від податкової бази інвестицій або часток участі.

Тимчасова різниця може виникнути після первісного визнання активу чи зобов'язання, наприклад, якщо частина або вся собівартість активу не підлягатиме вирахуванню для цілей оподаткування. Метод обліку таких тимчасових різниць залежить від характеру операції, яка призвела до первісного визнання активу:

а) при об'єднанні бізнесу суб'єкт господарювання визнає відстрочене податкове зобов'язання чи актив, а це впливає на суму гудвілу або прибутку від вигідної покупки, який він визнає;

б) якщо операція впливає на обліковий або оподаткований прибуток, суб'єкт господарювання визнає будь-яке відстрочене податкове зобов'язання чи актив і остаточні відстрочені податкові витрати або дохід у прибутку або збитку;

в) якщо операція не є об'єднанням бізнесу і не впливає ні на обліковий прибуток, ні на оподаткований прибуток, суб'єкт господарювання визнавав би (у разі відсутності обмежень) остаточне відстрочене податкове зобов'язання або актив та коригував би балансову вартість активу чи зобов'язання на таку саму величину. Подібне коригування зробить фінансову звітність менш прозорою, а тому МСБО 12 забороняє суб'єктові господарювання визнавати остаточне відстрочене податкове зобов'язання чи актив як при первісному, так і при подальшому визнанні. Крім того, суб'єкт господарювання не визнає подальших змін невизнаного відстроченого податкового зобов'язання чи активу при амортизації активу.

Відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, якщо є ймовірним, що буде отримано оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від первісного визнання активу або зобов'язання в операції, яка:

– не є об'єднанням бізнесу;

– не впливає під час здійснення операції ні на обліковий прибуток, ні на оподаткований прибуток (податковий збиток).

Однак у випадку тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню і відносяться до інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також до часток участі в спільних підприємствах, відстрочений податковий актив слід визнавати відповідно до Стандарту.

Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на наступні періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг за умови, якщо є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, за рахунок якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

Поточні податкові зобов'язання (активи) за поточний і попередній періоди слід оцінювати за сумою, яку передбачається сплатити податковим органам (відшкодувати у податкових органів) із застосуванням ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати в період реалізації активу чи погашення зобов'язання, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, що діють або превалюють до кінця звітного періоду.

Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати до прибутку або збитку за період, окрім випадків, коли податки виникають від:

а) операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді поза прибутком або збитком чи в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі;

б) об'єднання бізнесу.

Отже, відстрочені податки треба розраховувати таким чином:

1) порівняти показники бухгалтерського балансу з оцінкою його статей за даними податкового обліку й розрахувати різницю між ними. Саме такі різниці беруть участь у подальшому

розрахунку відстрочених податків, але тільки за умови, якщо вони мають тимчасовий характер;

2) розрахувати відстрочені податкові активи (ВПА) та відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ). Для цього потрібно помножити розраховані величини тимчасових різниць (що, відповідно, підлягають вирахуванню й оподаткуванню) на ставку податку на прибуток, яка діє наступного року;

3) порівняти отримані суми ВПА та ВПЗ:

– якщо ВПА > ВПЗ, то різницю між їх значеннями відобразити в рядку «Відстрочені податкові активи» Звіту про фінансовий стан;

– якщо ВПЗ > ВПА – у рядку «Відстрочені податкові зобов'язання» Звіту про фінансовий стан.

У консолідованій звітності ВПА і ВПЗ показують розгорнуто.

На підставі розрахованих даних обчислюють бухгалтерський прибуток (БП) за такою формулою:

$$\text{БП} = \text{Поточний податок на прибуток} + \Delta\text{ВПЗ} - \Delta\text{ВПА}.$$

Облік відстрочених податкових активів ведеться на рахунку 17 «Відстрочені податкові активи», а відстрочених податкових зобов'язань – на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». Нарахування облікового податку на прибуток відображається за дебетом рахунка 98 «Податок на прибуток» і кредитом субрахунка 641 «Розрахунки за податками».

Поточний податок є сумою податку на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період. По суті, це – сума податку, зазначена підприємством у декларації з податку на прибуток, який розрахований відповідно до чинного податкового законодавства.

Облік поточного податку не є складним. Сума податку до сплати визнається у фінансовій звітності як зобов'язання. Якщо величина фактично сплаченого податку за звітний та попередні періоди перевищує суму, що підлягає сплаті за такі періоди, то перевищення визнається як актив. Надміру сплачений податок може виникнути, наприклад, унаслідок того, що:

– податок на прибуток до сплати за звітний рік виявиться меншим, ніж податок за три квартали (через збиткову діяльність

підприємства з метою оподаткування у IV кварталі року), при цьому сума податку за три квартали буде вже сплачена до бюджету у відповідний термін;

– загальна сума сплачених щомісячних авансових внесків з податку на прибуток виявиться вищою, ніж зобов'язання з податку за період.

Витрати (доходи) з поточному податку визнаються у складі прибутку/збитку за період.

**Приклад 7.** Станом на 31.12.2020 р., до проведення бухгалтерської переоцінки, основні засоби платника мали наступні показники:

– первісна вартість в бухгалтерському обліку – 500000 грн;

– знос в бухгалтерському обліку – 300000 грн;

– балансова (залишкова) вартість основних засобів в бухгалтерському обліку – 200000 грн (станом на 31.12.2019 р. – 330000 грн);

– залишкова вартість основних засобів в податковому обліку – 400000 грн (станом на 31.12.2019 р. – 430000 грн).

Сума дооцінки балансової (залишкової) вартості основних засобів, визнана в іншому сукупному доході станом на 31.12.2020 р. – 800000 грн (перша дооцінка).

Сума нарахованої амортизації в 2021 році:

– в бухгалтерському обліку (виходячи з дооціненої вартості основних засобів) – 350000 грн, в тому числі амортизація дооцінки в 2021 році – 280000 грн;

– в податковому обліку – 80000 грн.

Балансова (залишкова) вартість основних засобів станом на 31.12.2021 р.:

– в бухгалтерському обліку – 650000 грн;

– в податковому обліку – 320000 грн.

Розглянемо бухгалтерські проведення щодо ВПА та ВПЗ щодо основних засобів в бухгалтерському обліку платника податку у 2020-2021 рр. (табл. 17.4).

Таблиця 17.4

## Бухгалтерські проведення щодо ВПА та ВПЗ щодо основних засобів в бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		Д-т	К-т	
2020 рік				
1	Визнано зміни у ВПА за 2020 рік за рахунок різниці в строках амортизації основних засобів (без урахування дооцінки): $(400000 - 200000) \times 18\% = 36000$ грн; ВПА на 31.12.2020 р. мінус $(430000 - 330000) \times 18\% = 18000$ ; ВПА на 31.12.2019 р.	17	981	18000
2	Визнано дооцінку основних засобів	10	411	800000
3	Визнано ВПЗ на 31.12.2020 р. з дооцінки $(800000 \times 18\%)$	411	54	144000
4	Згорнуто ВПА та ВПЗ станом на 31.12.2020 р. Сальдована сума ВПЗ на 31.12.2020 р. – 108000 грн відповідає 18% різниці між переоціненою балансовою вартістю в бухгалтерському обліку та залишковою податковою вартістю на 31.12.2020 р. (перевірка: $(1000000 - 400000) \times 18\% = 108000$ грн)	54	17	36000
2021 рік				
1	Перенесення до нерозподіленого прибутку суми дооцінки, яка відповідає нарахованій амортизації (або внаслідок припинення визнання активу, вибуття з використання або ліквідації основних засобів) – без зменшення на суму ВПЗ, визначеного за рахунок дооцінки	411	441	280000

2	Повернення до резерву дооцінки основних засобів сум ВПЗ, перенесених в кредит субрахунка 441 (280000×18%) (сторно)	411	441	50400
3	Визнано в прибутку та збитку за 2021 рік змін ВПА та ВПЗ, які утворилися внаслідок різниці в сумах та строках амортизації основних засобів в 2021 р. (різниця між балансовою вартістю на 31.12.2021 р. в бухгалтерському та податковому обліку (650000–320000)×18%=594000 грн. ВПЗ мінус 108000 грн (згорнуті ВПЗ, які були визнані щодо основних засобів станом на 31.12.2020 р.) (сторно)	981	54	486000

Розкриття в окремій фінансовій звітності платника податку за 2020-2021 рр. інформації про ВПА та ВПЗ, які відносяться до основних засобів, буде виглядати таким чином: (табл. 17.5).

Різна практика застосовується при відображенні у фінансовій звітності штрафних санкцій з податку на прибуток (штрафи, пеня). Штрафні санкції можуть обліковуватися:

– у складі витрат і зобов'язань з податку на прибуток (як невід'ємний елемент податкових виплат);

– окремо (штраф – як інші операційні витрати, пеня – як фінансові витрати).

Класифікація таких витрат визначається обліковою політикою підприємства, при цьому обрана класифікація повинна застосовуватися послідовно з періоду в період.

МСБО 12 передбачає вимоги щодо повного розкриття інформації про податок на прибуток у пояснювальній записці до річного фінансового звіту. При цьому потрібно розкрити не лише основні компоненти податкових витрат (доходу), а й взаємозв'язок між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком.

Таблиця 17.5

Розкриття в окремії фінансовій звітності платника податку за  
2020-2021 рр. інформації про ВПА та ВПЗ, грн

2020 рік					
Стаття, до якої відно сяться ВПА (ВПЗ)	На 01.01. 2020 р. ВПА (ВПЗ)	Зміни ВПА (+), ВПЗ (-) за 2020 рік, в тому числі:			На 31.12. 2020 р. ВПА (ВПЗ)
		Всього змін ВПА (ВПЗ)	В прибут ках та збит ках	У власно му капіта лі	
Основні засоби	18000	(126000)	18000	(144000)	(108000)
2021 рік					
Стаття, до якої відно сяться ВПА (ВПЗ)	На 01.01. 2021 р. ВПА (ВПЗ)	Зміни ВПА (+), ВПЗ (-) за 2021 рік, в тому числі:			На 31.12. 2021 р. ВПА (ВПЗ)
		Всього змін ВПА (ВПЗ)	В прибут ках та збитках	У власно му капіта лі	
Основні засоби	(108000)	48600	48600	-	(59400)

Окремо підлягає розкриттю інформація щодо відстрочених податкових активів та зобов'язань, визначених у балансі за кожний період. Інформація, яка розкриває взаємозв'язок між податковими витратами (доходами) та обліковим прибутком, дає можливість контролюючим органам відстежувати вплив цього співвідношення на сплату податків у майбутньому і прогнозувати надходження податку на прибуток до бюджету.

Інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу) слід розкривати окремо.

До компонентів податкових витрат (доходу) можуть належати:

- а) поточні податкові витрати (дохід);
- б) усі коригування, визнані за період щодо поточного податку попередніх періодів;
- в) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до виникнення та сторнування тимчасових різниць;

г) сума відстрочених податкових витрат (доходу), що відноситься до зміни ставок оподаткування або введення нових податків;

г) сума вигоди, що виникає від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення поточних податкових витрат;

д) сума вигоди від раніше не визнаного податкового збитку, податкової пільги або тимчасової різниці попереднього періоду, яка використовується для зменшення відстрочених податкових витрат;

е) відстрочені податкові витрати, що виникають від списання або сторнування попереднього списання відстроченого податкового активу;

е) сума податкових витрат (доходу), що відноситься до тих змін облікової політики та помилок, які включаються в чистий прибуток чи збиток згідно з МСБО 8, оскільки їх не можна обліковувати ретроспективно.

Слід також суб'єкту господарювання окремо розкривати таку інформацію:

а) сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що відображаються безпосередньо за дебетом або кредитом власного капіталу;

б) суму податку на прибуток, що відноситься до кожного компонента іншого сукупного прибутку;

в) роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком;

г) роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;

г) суму (та дату закінчення терміну використання) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими у звіті про фінансовий стан відстрочений податковий актив не визнаний;

д) сукупну суму тимчасових різниць, пов'язаних з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також із частками в спільних підприємствах, щодо яких не визнані відстрочені податкові зобов'язання;



е) для кожного типу тимчасової різниці та кожного типу невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг:

– суму відстрочених податкових активів і зобов'язань, що визнані в поданому звіті про фінансовий стан за кожний період;

– суму відстроченого податкового доходу чи витрат, що визнані у прибутку або збитку, якщо вони не є очевидними зі змін сум, визнаних у звіті про фінансовий стан;

є) щодо припиненої діяльності – податкові витрати, пов'язані з: прибутком або збитком від припинення діяльності; та прибутком або збитком від звичайної діяльності, пов'язаної з припиненою діяльністю за період, разом з поданням відповідних сум за кожний попередній період;

ж) суму податкових наслідків доходу від виплати дивідендів акціонерам суб'єкта господарювання, які були запропоновані або оголошені до моменту затвердження фінансової звітності до випуску, але не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності;

з) якщо об'єднання бізнесу, в якому суб'єкт господарювання є покупцем, спричиняє зміну в сумі, визнану для попереднього придбання ним відстроченого податкового активу, суму цієї зміни;

и) якщо відстрочені податкові вигоди, придбані при об'єднанні бізнесу, не визнаються на дату придбання, але визнаються після цієї дати, опис події або зміни в обставинах, які спричинили до визнання відстрочених податкових вигід.

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання, якщо:

а) використання відстроченого податкового активу залежить від майбутніх оподаткованих прибутків, які перевищують прибутки, що виникають від сторнування існуючих тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню;

б) суб'єкт господарювання зазнав збитків у поточному або в попередньому періоді в податковій юрисдикції, до якої відноситься відстрочений податковий актив.

### *Список використаних джерел по темі 17:*

1. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_013#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
2. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_021#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_021#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_042#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_042#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток». станом на 01.01.2012 р. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_012#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_012#Text) (дата звернення: 15.03.2021).
5. Запаси: облік відповідно до вимог МСБО. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/9071> (дата звернення: 15.03.2021).
6. Придбаємо ОЗ за позики. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2020/august/issue-69/article-110411.html> (дата звернення: 15.03.2021).
7. Витрати на позики: нюанси міжнародного обліку. URL: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/8402> (дата звернення: 15.03.2021).
8. Підбиваємо підсумки 2020 року: що потрібно зробити. URL: <https://interbuh.com.ua/ua/documents/ib/10682/135751> (дата звернення: 08.08.2021).
9. Відстрочені податки – «згортаємо» або «розгортаємо»? URL: <https://home.kpmg.ua/uk/home/media/press-releases/2020/04/vidstrocheni-podatky-zhortayemo-abo-rozhortayemo.html> (дата звернення: 08.07.2021).
10. Облік податку на прибуток у МСФЗ. URL: <https://online.dftk.ua/Book/«ДК»%20№25-26-2013.epub/navPoint-15> (дата звернення: 08.07.2021).

### ***Перелік питань для самоконтролю***

1. *Дайте визначення витратам.*
2. *Як класифікуються витрати в бухгалтерському обліку?*
3. *В чому полягає сутність витрат на продукцію та витрат періоду?*

4. Охарактеризуйте прямі та непрямі витрати.
5. Як ведеться облік виробничих витрат?
6. Як розподіляються виробничі накладні витрати?
7. Які може підприємство застосовувати підходи до калькулювання витрат при складанні зовнішньої та внутрішньої звітності?
8. Яким стандартом регулюється порядок обліку витрат на позики?
9. Що таке кваліфікаційний актив? Наведіть приклади кваліфікаційних активів.
10. Коли починається та припиняється капіталізація витрат на позики?
11. Як відображається в обліку капіталізація фінансових витрат?
12. Яку інформацію про витрати слід розкривати у фінансовій звітності?
13. Дайте визначення термінам «обліковий прибуток», «оподаткований прибуток», «поточний прибуток», «відстрочені податкові зобов'язання», «відстрочені податкові активи», «тимчасові різниці».
14. Коли виникають тимчасові різниці?
15. На яких бухгалтерських рахунках відображаються відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання?
16. Яку інформацію про податок на прибуток слід розкривати у фінансовій звітності?

## Рекомендована література

1. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV. станом на 14.11.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

2. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність : Закон України від 21.12.2017 р. № 2258-VIII. станом на 01.07.2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

3. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. станом на 23.07.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

4. Порядок подання фінансової звітності : затв. Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. станом на 14.11.2019 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text> (дата звернення: 15.03.2021).

5. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 15.03.2021).

6. Міжнародні стандарти фінансової звітності. URL: <https://mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti> (дата звернення: 15.03.2021).

7. Довідка щодо підготовки приміток до фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності. URL: [https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine\\_article/FZZ00107](https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00107) (дата звернення: 15.03.2021).

8. Пасько О. В. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку як ключовий суб'єкт глобального управління в сфері обліку: проблема легітимності. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/rada-z-mizhnarodnih-standartiv-buhgalterskogo-obliku-yak-klyuchoviy-sub-ekt-globalnogo->

[upravlinnya-v-sferi-obliku-problema-legitimnosti.html](#) (дата звернення: 15.03.2021).

9. Ожегова Г. О. Особливості методики складання консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами в Україні. *Молодий вчений*. № 4(31), квітень, 2016 р. С. 146-150. URL: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2016/4/36.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

10. Камінська Юлія. Наказ про облікову політику: МСФЗ-трансформація. *Бухгалтерія*. № 11(998), 12 березня 2012 р. С. 70-74.

11. Національні особливості переходу на МСФЗ та їх вплив на оподаткування. URL: <https://i.factor.ua/ukr/journals/nibu/2018/september/issue-77/article-39538.html> (дата звернення: 15.03.2021).

12. Чудовець Віталій. Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Економіст*. №12, грудень 2012 р. С. 64-63. URL: <http://terraudit.com.ua/wp-content/uploads/2016/08/Науково-практичні-проблеми-впровадження-міжнародних-стандартів-фінансової-звітності-в-Україні.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

13. Пархоменко В. М., Малюга Н. М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посібник. Київ : 2019. 120 с. URL: [http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/4061/1/Пархоменко\\_книга.pdf](http://194.44.12.92:8080/jspui/bitstream/123456789/4061/1/Пархоменко_книга.pdf) (дата звернення: 15.03.2021).

14. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посібник. Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. 360 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/bitstream/316497/18078/1/Книга%20МС.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

15. Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посібник. Харків : Видавництво «Лідер», 2016. 318 с. URL: <http://elib.hduht.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/397/3/Навчальний%20посібник.%20Облік%20і%20фінансова%20звітність%20за%20міжнародними%20стандартами.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

16. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практичний посібник. Київ : Лібра, 2001. 840 с.

17. Войнаренко М. П., Пономарьова Н. А., Замазій О. В. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту: навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 488 с.

18. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности. Москва : Инфра-М, 2003. 236 с.

19. Пономарьова Н. А. Міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти аудиту: навч. посібник. Хмельницький : ХНУ, 2008. 211 с.

20. Бабаев Ю. А., Петров А. М. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник. Москва : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. 352 с.

21. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2012. 368 с.

22. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета. Москва : Финансы и статистика, 1996. 212 с.

23. Маркус О. В. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: методичні вказівки. Луцьк : Східноєвр. нац. ун-т ім. Лесі Українки, 2015. 155 с. URL: <https://core.ac.uk/download/pdf/161264774.pdf> (дата звернення: 15.03.2021).

24. Всеукраїнська професійна бухгалтерська газета «Все про бухгалтерський облік».

25. Газета «Бухгалтерія».

26. Журнал «Вісник офіційно про податки» ДФСУ.

27. Журнал «Податки & бухгалтерський облік».

28. Журнал «Практика МСФЗ».

## ДОДАТКИ

Додаток А  
Затверджено наказом  
Міністерства фінансів України  
від 09.12.2011 р. №1591  
Зареєстровано в Міністерстві юстиції України  
28 грудня 2011 р. за № 1557/20295

### ПЛАН РАХУНКІВ

бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і  
господарських операцій підприємств і організацій

Синтетичні рахунки		Сфера застосування
Код	Назва	
<b>Клас 1. Необоротні активи</b>		
10	Основні засоби	Усі види діяльності
11	Інші необоротні матеріальні активи	Усі види діяльності
12	Нематеріальні активи	Усі види діяльності
13	Знос (амортизація) необоротних активів	Усі види діяльності
14	Довгострокові фінансові інвестиції	Усі види діяльності
15	Капітальні інвестиції	Усі види діяльності
16	Довгострокові біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
17	Відстрочені податкові активи	Усі види діяльності
18	Довгострокова дебіторська заборгованість та інші необоротні активи	Усі види діяльності
19	Гудвіл	Усі види діяльності
<b>Клас 2. Запаси</b>		
20	Виробничі запаси	Усі види діяльності
21	Поточні біологічні активи	Сільськогосподарські підприємства, підприємства інших галузей, що здійснюють сільськогосподарську діяльність
22	Малоцінні та швидкозношувані предмети	Усі види діяльності
23	Виробництво <sup>1</sup>	Усі види діяльності

24	Брак у виробництві	Галузі матеріального виробництва
25	Напівфабрикати	Промисловість
26	Готова продукція	Промисловість, сільське господарство та ін.
27	Продукція сільськогосподарського виробництва	Сільське господарство, підприємства інших галузей з підсобним сільськогосподарським виробництвом
28	Товари	Усі види діяльності
<b>Клас 3. Кошти, розрахунки та інші активи</b>		
30	Готівка	Усі види діяльності
31	Рахунки в банках	Усі види діяльності
33	Інші кошти	Усі види діяльності
34	Короткострокові векселі одержані	Усі види діяльності
35	Поточні фінансові інвестиції	Усі види діяльності
36	Розрахунки з покупцями та замовниками	Усі види діяльності
37	Розрахунки з різними дебіторами	Усі види діяльності
38	Резерв сумнівних боргів	Усі види діяльності
39	Витрати майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 4. Власний капітал та забезпечення зобов'язань</b>		
40	Зареєстрований (пайовий) капітал	Усі види діяльності
41	Капітал у дооцінках	Усі види діяльності
42	Додатковий капітал	Усі види діяльності
43	Резервний капітал	Усі види діяльності
44	Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)	Усі види діяльності
45	Вилучений капітал	Усі види діяльності
46	Неоплачений капітал	Усі види діяльності
47	Забезпечення майбутніх витрат і платежів	Усі види діяльності
48	Цільове фінансування і цільові надходження <sup>2</sup>	Усі види діяльності
49	Страхові резерви	Страхова діяльність
<b>Клас 5. Довгострокові зобов'язання</b>		
50	Довгострокові позики	Усі види діяльності
51	Довгострокові векселі видані	Усі види діяльності
52	Довгострокові зобов'язання за облігаціями	Усі види діяльності
53	Довгострокові зобов'язання з оренди	Усі види діяльності



54	Відстрочені податкові зобов'язання	Усі види діяльності
55	Інші довгострокові зобов'язання	Усі види діяльності
<b>Клас 6. Поточні зобов'язання</b>		
60	Короткострокові позики	Усі види діяльності
61	Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	Усі види діяльності
62	Короткострокові векселі видані	Усі види діяльності
63	Розрахунки з постачальниками та підрядниками	Усі види діяльності
64	Розрахунки за податками й платежами	Усі види діяльності
65	Розрахунки за страхування	Усі види діяльності
66	Розрахунки за виплатами працівникам	Усі види діяльності
67	Розрахунки з учасниками	Усі види діяльності
68	Розрахунки за іншими операціями	Усі види діяльності
69	Доходи майбутніх періодів	Усі види діяльності
<b>Клас 7. Доходи і результати діяльності</b>		
70	Доходи від реалізації <sup>3</sup>	Усі види діяльності
71	Інший операційний дохід	Усі види діяльності
72	Дохід від участі в капіталі	Усі види діяльності
73	Інші фінансові доходи	Усі види діяльності
74	Інші доходи	Усі види діяльності
76	Страхові платежі	Страхова діяльність
79	Фінансові результати	Усі види діяльності
<b>Клас 8. Витрати за елементами</b>		
80	Матеріальні витрати	Усі види діяльності
81	Витрати на оплату праці	Усі види діяльності
82	Відрахування на соціальні заходи	Усі види діяльності
83	Амортизація	Усі види діяльності
84	Інші операційні витрати	Усі види діяльності
85	Інші затрати	Усі види діяльності
<b>Клас 9. Витрати діяльності</b>		
90	Собівартість реалізації	Усі види діяльності
91	Загальновиробничі витрати	Усі види діяльності
92	Адміністративні витрати	Усі види діяльності
93	Витрати на збут	Усі види діяльності
94	Інші витрати операційної діяльності	Усі види діяльності
95	Фінансові витрати	Усі види діяльності
96	Втрати від участі в капіталі	Усі види діяльності
97	Інші витрати	Усі види діяльності

98	Податок на прибуток	Усі види діяльності
<b>Клас 0. Позабалансові рахунки</b>		
01	Орендовані необоротні активи	Усі види діяльності
02	Активи на відповідальному зберіганні	Усі види діяльності
03	Контрактні зобов'язання	Усі види діяльності
04	Непередбачені активи й зобов'язання	Усі види діяльності
05	Гарантії та забезпечення надані	Усі види діяльності
06	Гарантії та забезпечення отримані	Усі види діяльності
07	Списані активи	Усі види діяльності
08	Бланки суворого обліку	Усі види діяльності
09	Амортизаційні відрахування	Усі види діяльності

## Додаток Б

## Звіт про зміни у власному капіталі (форма модельного звіту)

Стаття	Примітки	Статутний капітал	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Капітал у дооцінках	Разом
Примітки									
Залишок на початок порівняльного періоду									
Коригування:									
Зміна облікової політики									
Виправлення помилок									
Інші зміни									
Скоригований залишок на початок порівняльного періоду									
Чистий прибуток (збиток) за порівняльний період									
Інший сукупний прибуток за порівняльний період:									
Переоцінка основних засобів									
Загальний сукупний прибуток за порівняльний період									
Розподіл прибутку в порівняльному періоді:									

Виплати власникам (дивіденди)									
Спрямування прибутку до статутного капіталу									
Відрахування до резервного капіталу									
Внески учасників в порівняльному періоді:									
Внески до капіталу									
Вилучення капіталу в порівняльному періоді:									
Викуп акцій									
Анулювання викуплених акцій									
Зменшення номінальної вартості акцій									
Інші зміни в капіталі									
Разом змін в капіталі в порівняльному періоді									
Залишок на кінець порівняльного періоду									
Коригування:									
Зміна облікової політики									
Виправлення помилок									
Інші зміни									
Скоригований залишок на									

початок звітнього періоду									
Чистий прибуток (збиток) за звітний період									
Інший сукупний прибуток за звітний період:									
Переоцінка основних засобів									
Загальний сукупний прибуток за звітний період									
Розподіл прибутку у звітному періоді:									
Виплати власникам (дивіденди)									
Спрямування прибутку до статутного капіталу									
Відрахування до резервного капіталу									
Внески учасників у звітному періоді:									
Внески до капіталу									
Вилучення капіталу у звітному періоді:									
Викуп акцій									
Анулювання викуплених акцій									

Зменшення номінальної вартості акцій									
Інші зміни в капіталі									
Разом змін в капіталі у звітному періоді									
Залишок на кінець звітного періоду									

Навчальне видання

**МАРЕНИЧ Тетяна Григорівна**

**ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ  
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Підручник

Підписано до друку 30.05.2021.  
Формат 60x84x16. Папір офсетний.  
Друк офсетний. Гарнітура Times New Roman.  
Умовн. друк. аркушів – 36,2. Обл.-вид. аркушів – 32,4.  
Наклад 300 прим.

КП «Міська друкарня»  
м. Харків, 61002, вул. Алчевських, 44.  
Свідоцтво про державну реєстрацію  
серія ДК, № 5495, від 22.08.2017 р.