

**Віталій Чудовець,
Ірина Жураковська**

ФІНАНСОВИЙ ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ

Навчальний посібник

**Луцький НТУ
Луцьк – 2018**

УДК 657.37(075.8)
Ч-84

*Рекомендовано Луцьким національним технічним
університетом
(протокол засідання вченої ради від 30.05.2018 р. №10)*

Рецензенти:

А.М. Шворак, доктор екон. наук, професор
(Східноєвропейський національний університет імені Лесі Українки)

В.П. Ліщук, доктор екон. наук, професор
(Тернопільський національний економічний університет)

Т.В. Божидарнік, доктор екон. наук, професор
(Луцький національний технічний університет);

Чудовець В.В., Жураковська І.В. Фінансовий облік і звітність: навч. посіб. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2018. 330 с.

Фінансовий облік забезпечує формування інформації про господарську діяльність підприємства, його активи, власний капітал та зобов'язання, що є основою складання звітності підприємств. Цей посібник розкриває процес ведення обліку та складання фінансової звітності в контексті національних П(С)БО, МСБО та МСФЗ. Посібник містить шість розділів, кожен з яких має окреме тематичне і змістове наповнення.

Рекомендовано для студентів закладів вищої, а також для практикуючих бухгалтерів, бажаючих самостійно оволодівати теоретичними знаннями і практичними навичками з фінансового обліку та звітності.

УДК 657.15 (075.8)

© В.В. Чудовець, І.В. Жураковська, 2018

ЗМІСТ

Вступ	6
Розділ 1. Основи фінансового обліку в Україні	7
1.1. Зміст та завдання фінансового обліку	7
1.2. Нормативне регулювання фінансового обліку за П(С)БО	9
1.3. Розкриття основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за П(С)БО	13
1.4. Впровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні	15
1.5. Нормативне регулювання фінансового обліку за МСБО та МСФЗ	17
1.6. Розкриття основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за МСФЗ	25
1.7. Вплив видів діяльності на побудову фінансового обліку	31
<i>Питання для самоконтролю</i>	35
<i>Тести до розділу 1</i>	36
Розділ 2. Облік та відображення у звітності активів	39
2.1. Облік інвестиційної нерухомості	39
2.2. Облік одержаних векселів	45
2.3. Облік фінансових інвестицій	49
2.4. Облік гудвілу	66
2.5. Облік дебіторської заборгованості	69
2.6. Облік операцій в іноземній валюті	79
<i>Питання для самоконтролю</i>	85
<i>Тести до розділу 2</i>	85
Розділ 3. Облік та відображення у звітності власного капіталу підприємства	89
3.1. Власний капітал: поняття, класифікація та рахунки обліку	89

3.2. Особливості формування статутного капіталу підприємств різних організаційних форм	92
3.3. Облік статутного капіталу	98
3.4. Облік капіталу у дооцінках	106
3.5. Облік додаткового капіталу	114
3.6. Облік резервного капіталу	118
3.7. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)	119
3.8. Облік вилученого капіталу	121
3.9. Відображення власного капіталу за МСФЗ	122
<i>Питання для самоконтролю</i>	124
<i>Тести до розділу 3</i>	124

Розділ 4. Облік та відображення у звітності забезпечень та зобов'язань **128**

4.1. Облік цільового фінансування	128
4.2. Облік забезпечення майбутніх витрат та платежів	131
4.3. Облік розрахунків за кредитами	135
4.4. Облік зобов'язань за векселями	144
4.5. Облік зобов'язань з оренди	147
4.6. Відображення забезпечень та зобов'язань за МСБО	154
<i>Питання для самоконтролю</i>	157
<i>Тести до розділу 4</i>	158

Розділ 5. Облік та відображення у звітності доходів та витрат **161**

5.1. Відображення собівартості у фінансовому обліку	161
5.2. Облік та відображення в звітності фінансових витрат	166
5.3. Облік витрат з податку на прибуток	173
5.4. Облік доходів і витрат від зменшення корисності активів	180
<i>Питання для самоконтролю</i>	188
<i>Тести до розділу 5</i>	188

Розділ 6. Основи складання фінансової звітності	193
6.1. Концептуальна основа фінансової звітності	193
6.2. Склад та форми фінансової звітності	201
6.3. Порядок та строки подання фінансової звітності	208
6.4. Облікова політика: мета, завдання, формат представлення	212
<i>Питання для самоконтролю</i>	225
<i>Тести до розділу 6</i>	225
Список використаних джерел	228
Глосарій термінів	239
Додатки	314

ВСТУП

Невід'ємною складовою розвитку економіки України є система фінансового обліку, що забезпечує зацікавлених осіб надійною, своєчасною та корисною інформацією про господарську діяльність підприємства.

Фінансовий облік є основою бізнесу, що дозволяє не лише знати методи обліку, а й робити професійні висновки, всебічно оцінювати суттєвість подій, аналізувати господарські операції та фінансовий стан підприємства. Це підвищує вимоги до кваліфікації бухгалтерів, менеджерів, аудиторів, підприємців. Саме тому важливим є підготовка спеціалістів з бухгалтерського обліку найвищого кваліфікаційного рівня.

Для забезпечення цього передбачений навчальний посібник «Фінансовий облік і звітність», який розкриває теоретичні та практичні аспекти ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності за П(С)БО та МСФЗ.

Навчальний посібник покликаний формувати висококваліфікованого спеціаліста, здатного до розв'язання цілого комплексу управлінських завдань, що постають в діяльності суб'єкта господарювання, в тому числі щодо формування та управління показниками фінансової звітності підприємства.

Структура навчального посібника дозволяє розкрити теоретичні аспекти та практичне застосування методів обліку основних господарських операцій, активів та зобов'язань, опанувати навиками щодо використання нормативних та законодавчих актів під час розв'язання практичних задач з обліку та складання фінансової звітності.

РОЗДІЛ 1

Основи фінансового обліку в Україні

- 1.1. Зміст та завдання фінансового обліку.
 - 1.2. Нормативне регулювання фінансового обліку.
 - 1.3. Основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
 - 1.4. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.
 - 1.5. Нормативне регулювання фінансового обліку за МСБО та МСФЗ
 - 1.6. Вплив видів діяльності на побудову фінансового обліку.
-

1.1. Зміст та завдання фінансового обліку

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 року № 996-XIV (далі – Закон про бухгалтерський облік) **бухгалтерський облік** – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Визначення поняття «фінансовий облік» в законодавстві України відсутнє. Виходячи з теорії та практики обліку, **основним завданням фінансового обліку** є забезпечення користувачів фінансової звітності зрозумілою, достовірною та доречною інформацією про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Звідси, **фінансовий облік – це сукупність принципів та методів відображення інформації про активи, власний капітал, зобов'язання та господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку з метою складання фінансової звітності та прийняття рішень.**

Відповідно до частини 2 статті 3 Закону про бухгалтерський облік «Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних бухгалтерського обліку».

Інформація, отримана в системі фінансового обліку та звітності є універсальною та використовується користувачами для:

- оподаткування господарської діяльності (наприклад, інформація зі Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) безпосередньо використовується для оподаткування податком на прибутком підприємства);

- управління підприємством (наприклад, визначення наявності та стану дебіторської заборгованості та вибору стратегії роботи з покупцями, обсягу товарних запасів, стану та руху основних засобів тощо);

- оцінки якості управління;

- залучення інвесторів;

- отримання кредитів та позик;

- підтвердження фактичної можливості виконання тендерів та договірних зобов'язань;

- нарахування дивідендів тощо.

Фінансовий облік відіграє ключову роль в ефективному управлінні як на рівні окремого підприємства (макрорівні), так і на рівні національної економіки (макрорівні). Неправильна оцінка активів та зобов'язань підприємства, сформована системою фінансового обліку призводить до помилкових управлінських рішень та є безпосередньою причиною виникнення економічних криз.

Вибір методів фінансового обліку дозволяє управляти показниками фінансової звітності відповідно до поточних потреб та стратегії розвитку підприємства.

1.2. Нормативне регулювання фінансового обліку

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерство фінансів України), затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до цього Закону про бухгалтерський облік та міжнародних стандартів фінансової звітності.

Фінансовий облік в Україні здійснюється відповідно до нормативно-правових актів, які приймаються різними органами законодавчої (Верховна Рада України) та виконавчої влади (Кабінет Міністрів України, Міністерство фінансів України, Національний банк України та інші) і можуть носити обов'язковий або рекомендаційний характер.

Правові засади регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні визначає Закон про бухгалтерський облік, який поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність, а також на операції з виконання державного та місцевих бюджетів і складання фінансової звітності про виконання бюджетів з урахуванням бюджетного законодавства.

Основні нормативні акти, які регламентують фінансовий облік в Україні наведено в табл.1.1.

Таблиця 1.1
Основні нормативні акти, які регламентують фінансовий облік в Україні

Назва нормативного акту	Затверджено	Статус
1	2	3
Закони України		
Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні	16.07.1999 р. № 996-XIV	обов'язковий
Постанови Кабінету Міністрів України		
Порядок подання фінансової звітності	28.02.2000 р. №419	обов'язковий
Накази Міністерства фінансів України		
План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	30.11.1999 р. № 291	обов'язковий
Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій	30.11.1999 р. № 291	обов'язковий
Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	07.02.2013 р. №73	обов'язковий
Національне П(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	27.06.2013 р. №628	обов'язковий
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	28.05.1999 р. №137	обов'язковий
П(С)БО 7 «Основні засоби»	27.04.2000 р. №92	обов'язковий
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	18.10.1999 р. №242	обов'язковий
П(С)БО 9 «Запаси»	20.10.1999 р. №246	обов'язковий
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	08.10.1999 р. №237	обов'язковий
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	31.01.2000 р. №20	обов'язковий
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	26.04.2000 р. №91	обов'язковий
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	30.11.2001 р. №559	обов'язковий
П(С)БО 14 «Оренда»	28.07.2000 р. №181	обов'язковий

Назва нормативного акту	Затверджено	Статус
1	2	3
П(С)БО 15 «Дохід»	29.11.1999 р. №290	обов'язковий
П(С)БО 16 «Витрати»	31.12.1999 р. №318	обов'язковий
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	28.12.2000 р. №353	обов'язковий
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	28.04.2001 р. №205	обов'язковий
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	07.07.1999 р. №163	обов'язковий
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	10.08.2000 р. №193	обов'язковий
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	29.02.2002 р. №147	обов'язковий
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	18.06.2001 р. №303	обов'язковий
П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	16.07.2001 р. №344	обов'язковий
П(С)БО 25 «Спрощена фінансова звітність»	25.02.2000 р. №39	обов'язковий
П(С)БО 26 «Виплати працівникам»	28.10.2003 р. №601	обов'язковий
П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	07.11.2003 р. №617	обов'язковий
П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	24.01.2005 р. №817	обов'язковий
П(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	19.05.2005 р. №412	обов'язковий
П(С)БО 30 «Біологічні активи»	18.11.2005 р. №790	обов'язковий
П(С)БО 31 «Фінансові витрати»	28.04.2006 р. №415	обов'язковий
П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	02.07.2007 р. №779	обов'язковий
П(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	26.08.2008 р. №1090	обов'язковий
П(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	30.12.2008 р. №1577	обов'язковий

Назва нормативного акту	Затверджено	Статус
1	2	3
Про примітки до річної фінансової звітності	29.11.2000 р. №302	обов'язковий
Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства	27.06.2013 р. № 635	рекомендаційний
Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності	28.03.2013 р. № 433	рекомендаційний
Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності	11.04.2013 р. № 476	рекомендаційний
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів	30.09.2003 р. №561	рекомендаційний
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів	16.11.2009 р. №1327	рекомендаційний
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів	10.01.2007 р. №2	рекомендаційний
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат	01.11.2010 р. №1300	рекомендаційний
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів	29.12.2006 р. №1315	рекомендаційний
Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи	30.12.2011 р. №1873	рекомендаційний
Положення Національного банку України		
Інструкція про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті	21.01.2004 р. №22	обов'язковий
Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні	29.12.2017 р. №148	обов'язковий

Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей мають право розробляти на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі методичні рекомендації щодо їх застосування за погодженням з центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

1.3. Розкриття основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за П(С)БО

Принцип бухгалтерського обліку – правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності.

Відповідно до статті 4 Закону про бухгалтерський облік, бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на **принципах**, наведених у табл.1.2:

Таблиця 1.2

Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності

№ з/п	Назва принципу	Визначення	Суть
1	2	3	4
1	Повне висвітлення	фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі	облік усіх господарських операцій, тобто дій або подій, які викликають зміни структури активів, власного капіталу та зобов'язань
2	Автономність	кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства	активи, внесені засновниками у статутний капітал підприємства стають його власністю. При застосуванні до засновника примусового стягнення об'єктом стягнення можуть бути лише його корпоративні права, а не майно підприємства
3	Послідовність	постійне (з року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. Зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними	визначені в обліковій політиці альтернативні методи обліку та оцінки активів, власного капіталу та зобов'язань не можуть змінюватися без належного обґрунтування.

№ з/п	Назва принципу	Визначення	Суть
		положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку у державному секторі, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності	Проведена зміна облікової політики вимагає розкриття її суті та причин, а також порівняльної інформації у примітках до фінансової звітності
4	Безперервність	оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати й надалі	інформація про наявності намірів чи обставин припинення усіх чи окремих діяльності підприємства повинна розкриватися у фінансовій звітності
5	Нарахування	доходи і витрати відображаються в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності в момент їх виникнення, незалежно від дати надходження або сплати грошових коштів;	сплата авансових платежів за товари і послуги не є витратами, а отримані аванси за реалізацію продукцію не є доходами підприємства
6	Превалювання сутності над формою	операції обліковуються відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми	при отриманні активу у фінансову оренду підприємство не набуває права власності на цей актив, але відображає його на балансі, оскільки несе усі вигоди та ризики, пов'язані з виростанням активу
7	Єдиний грошовий вимірник	вимірювання та узагальнення всіх господарських операцій	підприємства ведуть бухгалтерський облік і складають фінансову

№ з/п	Назва принципу	Визначення	Суть
		підприємства у його фінансовій звітності здійснюються в єдиній грошовій одиниці	звітність у грошовій одиниці України

Важливим при складанні фінансової звітності є дотримання критерію суттєвості. Відповідно до Національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» **суттєва інформація** – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

1.4. Впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – міжнародні стандарти) – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Відповідно до частини 1 статті 12¹ Закону про бухгалтерський облік, для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України, складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес, – підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до торгів на фондових біржах або щодо цінних паперів яких здійснено публічну пропозицію, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до Закону про бухгалтерський облік належать до великих підприємств.

Великими є підприємства, які не відповідають критеріям для середніх підприємств та показники яких на дату складання річної фінансової звітності за рік, що передує звітному, відповідають щонайменше двом із таких критеріїв:

- балансова вартість активів – понад 20 мільйонів євро;
- чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) – понад 40 мільйонів євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

Зазначені підприємства складають і подають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність органам державної влади та іншим користувачам на їх вимогу в порядку, визначеному Законом про бухгалтерський облік, на основі таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами в єдиному електронному форматі, визначеному центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерством фінансів України).

Інші підприємства самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Проблеми впровадження міжнародних стандартів в Україні необхідно розглядати в трьох основних аспектах (рис. 1.2).

Метою МСФЗ є перш за все визначення основ формування і подання фінансової звітності для зрозумілості та порівнянності її показників в різних країнах світу. Внаслідок майже повної відсутності у МСФЗ розкриття методики та техніки обліку,

підвищується варіативність підходів щодо їх впровадження в різних країнах.

Таким чином зростає значення вітчизняного досвіду ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, виникає необхідність розробки додаткового нормативного забезпечення.

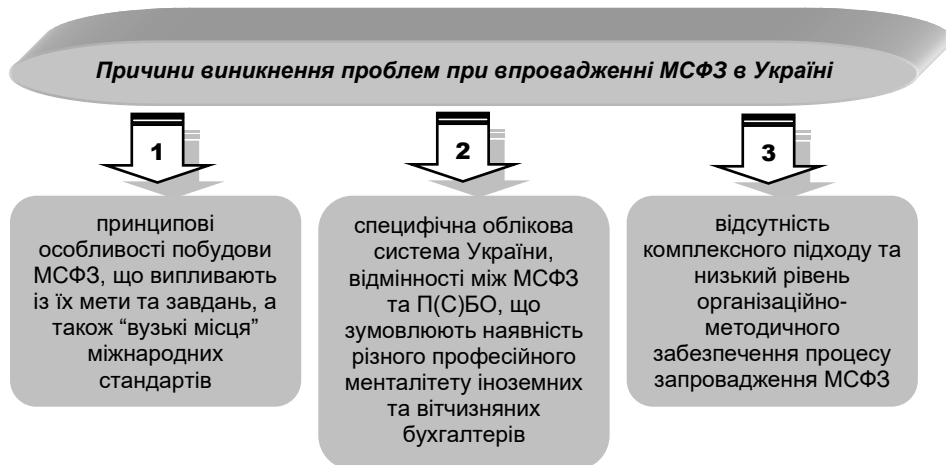


Рис. 1.2 – Причини виникнення проблем при впровадженні МСФЗ в Україні

1.5. Нормативне регулювання фінансового обліку за МСБО та МСФЗ

З урахуванням внесених Законом змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують:

обов'язково —

- підприємства, що становлять суспільний інтерес та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств),

- публічні акціонерні товариства,
- підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення,
- а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (пункт 2 Порядку подання фінансової звітності, затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419);

добровільно — інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування МСФЗ.

Основними нормативно-правовими актами, які визначають обов'язковість складання звітності за міжнародними стандартами в Україні є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV

2. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV

Міжнародні стандарти обліку і звітності - це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення КТМФЗ;
- г) Тлумачення ПКТ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності IFRS (International finance report standards)— це стандарти обліку і звітності, які видані після 2001 року Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і поєднують правила обліку європейських країн та США.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку IAS (International accounting standards) – це стандарти обліку і звітності, які видані до 2001 року Міжнародним комітетом з бухгалтерських стандартів. Всі вони будуть з часом замінені на МСФЗ. З 2005 р введено мораторій на прийняття нових стандартів IAS. Старі стандарти періодично допрацьовуються

шляхом прийняття інтерпретацій, які означають роз'яснення та відповіді на запитання користувачів

Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності (*Interpretations of International Accounting Standards*) (КТМФЗ) роз'яснюють положення МСФЗ, що містять неоднозначні або неясні рішення. Тлумачення забезпечують однаковість в застосуванні стандартів.

Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ПКТ) роз'яснюють положення МСБО, що містять неоднозначні або неясні рішення.

МСФЗ, як і МСБО, що видані раніше, але діють разом з ними, передбачають не стільки суто стандартизацію певного набору методик, скільки використання методу професійного судження, нехай навіть суб'єктивного, що для вітчизняної бухгалтерії ще недавно вважалося неприйнятним (рис. 1.3).

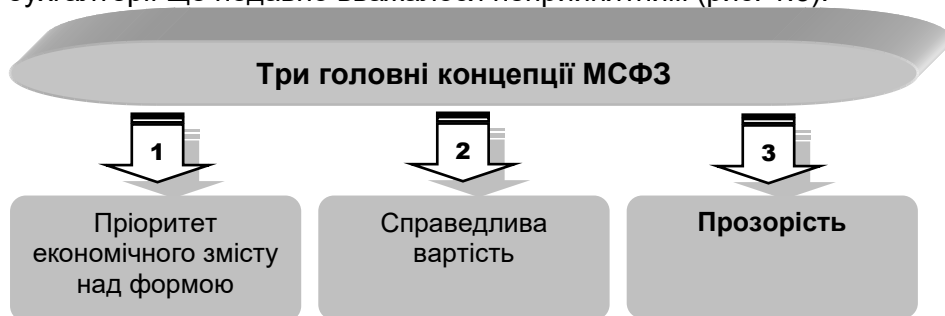


Рис.1.3 – Головні концепції МСФЗ

В основу вітчизняних П(С)БО покладено правила обліку та звітності міжнародних стандартів з врахуванням певних особливостей, найбільше їх в частині обліку витрат. Тому майже кожний П(С)БО має аналог МСБО або МСФЗ, що дозволяє досить легко здійснити пошук потрібного стандарту.

Нижче наведено перелік діючих стандартів і їх існуючі українські аналоги (табл. 1.3), а також перелік діючих тлумачень (табл. 1.4).

Таблиця 1.3

Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку, які використовуються в Україні

Міжнародні стандарти фінансової звітності		Вітчизняний аналог	
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності		
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій	П(С)БО 34	Платіж на основі акцій
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу	П(С)БО 19	Об'єднання підприємств
МСФЗ 4	Страхові контракти		
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	П(С)БО 27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	П(С)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСФЗ 8	Операційні сегменти	П(С)БО 29	Фінансова звітність за сегментами
МСФЗ 9	Фінансові інструменти	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність	НП(С)БО 2	Консолідована фінансова звітність
МСФЗ 11	Спільна діяльність		
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання		
МСФЗ 13	Оцінка справедливої вартості		
МСФЗ 14	МСФЗ 14 Відстрочені рахунки тарифного регулювання		
МСФЗ 15	Виручка за угодами з покупцями	П(С)БО 15	Дохід
МСФЗ 16	Оренда	П(С)БО 14	Оренда
МСФЗ 17	Договори страхування		

Міжнародні стандарти фінансової звітності		Вітчизняний аналог	
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку			
МСБО 1	Подання фінансової звітності	НП(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності
МСБО 2	Запаси	П(С)БО 9	Запаси
		П(С)БО 16	Витрати
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів	НП(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	П(С)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах
МСБО 10	Події після звітного періоду		
МСБО 11	Будівельні контракти	П(С)БО 18	Будівельні контракти
МСБО 12	Податки на прибуток	П(С)БО 17	Податок на прибуток
МСБО 16	Основні засоби	П(С)БО 7	Основні засоби
МСБО 17	Оренда	П(С)БО 14	Оренда
		П(С)БО 15	Дохід
МСБО 18	Дохід	П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість
МСБО 19	Виплати працівникам	П(С)БО 26	Виплати працівникам
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	П(С)БО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики	П(С)БО 31	Фінансові витрати
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони	П(С)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	П(С)БО 26	Виплати працівникам
МСБО 27	Консолідована та окрема фінансова звітність		
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства	П(С)БО 12	Фінансові інвестиції
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	П(С)БО 22	Вплив інфляції
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСБО 33	Прибуток на акцію	П(С)БО 24	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність		

Міжнародні стандарти фінансової звітності		Вітчизняний аналог	
МСБО 36	Зменшення корисності активів	П(С)БО 28	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	П(С)БО 11	Зобов'язання
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу		
МСБО 38	Нематеріальні активи	П(С)БО 8	Нематеріальні активи
МСБО 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	Сільське господарство	П(С)БО 30	Біологічні активи
	International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities	П(С)БО 25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва

Таблиця 1.4

Тлумачення до МСФЗ та МСБО

Тлумачення	
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях
КТМФЗ 2	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти
КТМФЗ 4	Визначення, чи містить угода оренду
КТМФЗ 5	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку - відходів електричного та електронного обладнання
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"
КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності
КТМФЗ 12	Послуги за угодами про концесію
КТМФЗ 13	Програми лояльності клієнта
КТМФЗ 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія

Тлумачення	
КТМФЗ 15	Угоди про будівництво об'єктів нерухомості
КТМФЗ 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю
КТМФЗ 17	Виплати негрошових активів власникам
КТМФЗ 18	Передачі активів від клієнтів
КТМФЗ 19	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу
ПКТ-7	Введення євро
ПКТ-10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю
ПКТ-15	Операційна оренда: заохочення
ПКТ-25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів
ПКТ-27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду
ПКТ-29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації
ПКТ-31	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами
ПКТ-32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

Для роз'яснення положень міжнародних стандартів розроблено їх тлумачення по окремих суттєвих аспектах. В основному тлумачення стосуються одного стандарту, але бувають і такі, які зазначаються в декількох з них. Текст стандартів містить посилання на тлумачення (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Перелік міжнародних стандартів і відповідних тлумачень

Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО)		Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО)
Номер	Назва	
1	2	3
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях	МСБО 1 "Подання фінансової звітності"; МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"; МСБО 16 "Основні засоби"; МСБО 23 "Витрати на позики"; МСБО 36 "Зменшення корисності активів"; МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи".

Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО)		Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО)
Номер	Назва	
1	2	3
КТМФЗ 2	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти	МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання"; МСФЗ 9 "Фінансові інструменти".
КТМФЗ 4	Визначення, чи містить угода оренду	МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"; МСБО 16 "Основні засоби" МСБО 17 "Оренда"; МСБО 38 "Нематеріальні активи" ; КТМФЗ 12 "Послуги за угодами про концесію".
КТМФЗ 5	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію	МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"; МСБО 27 "Консолідована та окрема фінансова звітність"; МСБО 28 "Інвестиції в асоційовані підприємства"; МСБО 31 "Частки у спільних підприємствах"; МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи"; МСФЗ 9 "Фінансові інструменти";
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку - відходів електричного та електронного обладнання	МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"; МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"	МСБО 12 "Податки на прибуток"; МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції".
КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності	МСФЗ 9 "Фінансові інструменти"; МСБО 34 "Проміжна фінансова звітність"; МСБО 36 "Зменшення корисності активів"; МСФЗ 9 "Фінансові інструменти".

1.6. Розкриття основних принципів бухгалтерського обліку та фінансової звітності за МСФЗ

Згідно МСБО, звітність має відповідати не принципам, а якісним характеристикам. **Якісні характеристики фінансової звітності** є тими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів. Вони застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансовій звітності.

Основні якісні характеристики наведено на рис. (рис.1.4).

В звітності необхідно прагнути досягнення збалансованості всіх характеристик для забезпечення мети фінансових звітів. 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, вчасною та зрозумілою.



Рис. 1.4. Якісні характеристики фінансових звітів за МСБО

Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання.

Доречною є фінансова інформація, яка може змінити рішення користувачів.

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.

Щоби бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати відповідні явища, - вона повинна також *правдиво подавати явища*, які вона призначена подавати. Щоби бути досконало правдивим опис повинен мати три характеристики. Він має бути повним, нейтральним та вільним від помилок.

Повний опис охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення.

Нейтральний опис не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації.

Вільний від помилок означає, що немає помилок або пропусків в описі явища. У такому контексті вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях.

Зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість - це якісні характеристики, які збільшують корисність інформації, яка є доречною та правдиво поданою..

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.

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.

Своєчасність означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно, так щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення.

Класифікація, характеристика та подання інформації ясно і стисло робить її **зрозумілою**.

В процесі підготовки фінансової звітності лежить **два базових припущення**, які розкрито в МСБО 1 «Подання фінансової звітності»:

1. **Принцип нарахування** (accrual basis)

2. **Принцип безперервності діяльності** (going concern)

(рис. 1.5.)

Порівняння якісних характеристик фінансової звітності Концептуальної основи з вітчизняним законодавством наведено в табл.1.6.



Рис.1.5. Базові припущення фінансової звітності за МСБО

Таблиця 1.6

Порівняння принципів обліку і якісних характеристик фінансової звітності законодавства України з МСФЗ

Економічний зміст принципу, характеристики, припущення	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Концептуальна основа, МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
1	2	3
Принципи		
Кожне підприємство розглядається, як юридична особа, відокремлена від власників та інших контрагентів	Принцип автономності підприємства	-
Оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим і залишатиметься діючим найближчим часом	Принцип безперервності діяльності	Основне припущення - безперервність діяльності
Розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою визначення фінансових результатів та складання фінансової звітності (за місяць, квартал, рік)	Принцип періодичності	-
Усі об'єкти оцінюються за вартістю, виходячи з витрат на їх придбання або виробництво	Принцип історичної (фактичної) собівартості	-
Для визначення фінансового результату звітного періоду слід порівнювати доходи звітного періоду з витратами на їх отримання	Принцип нарахування відповідності	-
Доходи і витрати відображаються в обліку й звітності в момент їх виникнення, незважаючи на час отримання або сплати коштів	доходів і витрат	Припущення - - нарахування
Фінансова звітність повинна містити усю інформацію, яка може вплинути на поведінку користувача	Принцип повного висвітлення	Додаткова якісна характеристика правдивого подання - повнота
Постійне використання підприємством обраних принципів та способів обліку	Принцип послідовності	Вимога до фінансової звітності
Запобігання заниження оцінки зобов'язань та витрат, а також завищення оцінки активів й доходів підприємства	Принцип обачності	

Економічний зміст принципу, характеристики, припущення	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Концептуальна основа, МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
1	2	3
Операції та інші події повинні відобразитися в обліку виходячи з їх сутності, а не тільки виходячи з їх юридичної форми	Принцип превалювання сутності над формою	Додаткова характеристика достовірності - превалювання сутності над формою
Узагальнення й вимір усіх операцій підприємства в єдиному грошовому вимірнику	Принцип єдиного грошового вимірника	-
Якісні характеристики		
Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації	Якісна характеристика - зрозумілість	Посилювальна якісна характеристика - зрозумілість
Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події	Якісна характеристика - доречність	Основоположна якісна характеристика - доречність
Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекошень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності	Якісна характеристика - достовірність	Основоположна якісна характеристика – правдиве подання
Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом	Якісна характеристика - зіставність	Посилювальна якісна характеристика - зіставність

Економічний зміст принципу, характеристики, припущення	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Концептуальна основа, МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
1	2	3
(посадовою особою) відповідно до установчих документів		
Фінансові звіти повинні надавати тільки ту інформацію, яка є суттєвою для користувача під час прийняття рішення на основі звітності (МСФЗ)	Вимога до елементів фінансової звітності	Основоположна якісна характеристика - суттєвість
Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до цього Національного положення (стандарту), у разі якщо стаття відповідає таким критеріям: інформація є суттєвою; оцінка статті може бути достовірно визначена. (НП(С)БО 1)		
За умови надмірної затримки з надання звітної інформації вона може втратити свою доречність	-	Посилювальна якісна характеристика- своєчасність
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.	-	Додаткова якісна характеристика правдивого подання – вільність від помилок
Можливість перевірки допомагає заповнити 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.	-	Посилювальна якісна характеристика – можливість перевірки

Економічний зміст принципу, характеристики, припущення	НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	Концептуальна основа, МСБО 1 «Подання фінансової звітності»
1	2	3
Кількісно визначена інформація - не єдина оцінка, яка може бути перевірена. Цілий ряд можливих величин та відповідні ймовірності також можна перевірити		

Зміст основних принципів за міжнародними стандартами та НП(С)БО є близькими, але групування їх має відмінності. У Концептуальній основі наведено два основоположні припущення – безперервності та нарахування. В НП(С)БО також наведено вказані принципи, але не як основоположні, а як пересічні принципи у числі десяти принципів ведення обліку і складання звітності. Окремі принципи (обачності, превалювання сутності над формою, повного висвітлення) у міжнародних стандартах віднесено до якісних характеристик фінансової звітності. Такі характеристики фінансової звітності, як доступність, доречність, достовірність, порівнянність наводяться як у Концептуальній основі, так і у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Поза увагою вітчизняних стандартів залишились такі якісні характеристики як можливість перевірки та своєчасність, які зумовлюють деякі відмінності у представленні інформації у звітності, крім того вимоги до суттєвості статей звітності також мають національні обмеження.

1.7. Вплив видів діяльності на побудову фінансового обліку

В сучасних умовах фінансовий облік як складова бухгалтерського обліку є не лише процесом виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам, але й виступає ефективним

інструментом управління господарськими процесами. При цьому спостерігається тісний взаємозв'язок обліку та господарської діяльності підприємства, що носить двосторонній характер (господарська діяльність є одночасно предметом обліку та фактором, що визначає його зміст).

В економіці має місце різне трактування господарської діяльності підприємства.

Відповідно до Господарського кодексу України під **господарською діяльністю** розуміють діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямовану на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність.

Закон України «Про ліцензування видів господарської діяльності» від 02.03.2015 р. №222-VII визначає виключний перелік видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню та встановлює уніфікований порядок їх ліцензування.

При здійсненні господарської діяльності та її відображенні у фінансовій, статистичній та податковій звітності підприємства важливе значення має **код виду економічної діяльності (далі – КВЕД)**, який обирається підприємством відповідно до Національного класифікатору України «Класифікація видів економічної діяльності» (ДК 009:2010), затвердженого наказом Державного комітету України з питань технічного регулювання та споживчої політики від 11.10.2010 р. №457 і зазначається в установчих документах.

В Податковому кодексі України **господарська діяльність** розглядається як діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами.

В основі системи фінансового обліку та звітності закладений поділ господарської діяльності на види, який враховується при:

- **виборі рахунків обліку** (наприклад, для обліку доходів і витрат за різними видами діяльності призначені окремі синтетичні рахунки);

- **побудові фінансової звітності** (наприклад, звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) розкриває інформацію про доходи, витрат та фінансові результати в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності; звіт про рух грошових коштів – відображає надходження і вибуття грошових коштів (грошей) протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності).

З облікової точки зору **вид діяльності** – це сукупність операцій, згрупованих за визначеною ознакою: участю у них певної групи активів чи необхідністю або частотою їх проведення на окремому підприємстві.

Види діяльності, що передбачені Національним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», наведені на рис.1.6.

Звичайна діяльність					
Операційна			Інша діяльність		
Основна			Інша операційна	Інвестиційна	Фінансова
<i>виробництво</i>	<i>управління</i>	<i>збут</i>	<i>операції, що супроводжують основну діяльність</i>	<i>вкладання коштів</i>	<i>залучення коштів</i>

Рис. 1.6 – Класифікація видів господарської діяльності

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення. Вона включає в себе операційну та іншу діяльність.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей).

Виходячи із змісту звичайної, операційної та основної діяльності під **іншою операційною діяльністю** варто розуміти діяльність, що супроводжує основну і нерозривно із нею пов'язана. До цього виду діяльності безпосередньо відносяться наступні операції:

- реалізації іноземної валюти, інших оборотних активів;
- переоцінка запасів;
- отримання та виплата штрафів, пені та неустойок;
- операційна оренда активів;
- списання кредиторської заборгованості;
- нарахування та списання безнадійних боргів;
- безоплатне одержання активів;
- проведення досліджень та розробок та інше.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів (грошей).

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства. Вона пов'язана з формуванням, розміщенням і використанням власного капіталу, залученням і використанням коштів зі сторони, сплатою відсотків за позички, отриманням відсотків по депозитах, дивідендів тощо.

Зв'язок видів діяльності, рахунків обліку та статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) наведено в табл.1.7.

Таблиця 1.7

Зв'язок видів діяльності, рахунків обліку та статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід)

Діяльність		Рахунок обліку	Стаття Звіту про фінансові результати	Код рядка	
Звичайна	операційна	основна	70	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000
			90	Собівартість реалізованої продукції(товарів, робіт, послуг)	2050
		інша операційна	92	Адміністративні витрати	2130
			93	Витрати на збут	2150
			71	Інші операційні доходи	2120
			94	Інші витрати операційної діяльності	2180
	інша діяльність	інвестиційна	72	Доход від участі в капіталі	2200
			74	Інші доходи	2240
			96	Втрати від участі в капіталі	2255
			97	Інші витрати	2270
		фінансова	73	Інші фінансові доходи	2220
			95	Фінансові витрати	2250

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ І ТЕСТИ

Питання для самоконтролю:

1. Мета та завдання фінансового обліку.
2. Нормативне забезпечення фінансового обліку.
3. Принципи бухгалтерського обліку.
4. Суттєвість в фінансовому обліку.
5. Види господарської діяльності.
6. Класифікація підприємств.
7. Міжнародні стандарти фінансової звітності.
8. Проблеми при впровадженні міжнародних стандартів фінансової звітності.

Тести:

1. Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснює:

- a) Кабінет Міністрів України;
- b) Міністерство фінансів України;
- c) Міністерство юстиції України;
- d) Державна служба статистики України;
- e) підприємство самостійно.

2. Нормативний акт є обов'язковим для виконання, якщо він:

- a) видається у формі положення (стандарту);
- b) зареєстрований в Мін'юсті;
- c) затверджується Президентом України;
- d) затверджується Верховною Радою України;
- e) видається у формі наказу.

3. Вкажіть чинні нормативний акти, які регламентують фінансовий облік в Україні:

- a) П(С)БО 3 «Звіт про фінансові результати»;
- b) П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів»;
- c) П(С)БО 5 «Звіт про власний капітал»;
- d) П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності»;
- e) усі відповіді правильні.

4. Який із принципів непередбачений Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?

- a) повне висвітлення;
- b) послідовність;
- c) нарахування;
- d) історична (фактична) собівартість;
- e) превалювання сутності над формою.

5. Відповідно до Національного П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» суттєва інформація – це інформація:

- а) відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності;
- б) без наявності якої не можна скласти фінансову звітність;
- в) подання якої вимагається контролюючими органами;
- г) про фінансові результати підприємства;
- д) яка, розкривається в примітках до річної фінансової звітності.

6. Яка величина суттєвості встановлена нормативними актами?

- а) 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, всіх зобов'язань і власного капіталу;
- б) 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства;
- в) 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства;
- г) 10 відсоткове відхилення залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості;
- д) непередбачена нормативними актами та визначається підприємством самостійно.

7. В Податковому кодексі України господарська діяльність розглядається як діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання:

- а) прибутку;
- б) фінансового результату;
- в) доходу;
- г) дивідендів;
- д) інвестицій.

8. Який вид діяльності непередбачений Національним П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»?

- а) основна;
- б) інша операційна;
- в) інвестиційна;

- d) фінансова;
- e) надзвичайна.

10. Здача в оренду приміщення виробничим підприємством належить до наступної діяльності:

- a) основної;
- b) іншої операційної;
- c) фінансової;
- d) інвестиційної;
- e) немає правильної відповіді.

Розділ 2

Облік та відображення у звітності активів

- 2.1. Облік інвестиційної нерухомості
- 2.2. Облік дебіторської заборгованості за вексельними операціями
- 2.3. Облік фінансових інвестицій
- 2.4. Облік гудвілу
- 2.5. Облік дебіторської заборгованості
- 2.6. Облік іноземної валюти

2.1. Облік інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Операційна нерухомість – власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

На дату балансу інвестиційна нерухомість може обліковуватися:

- за справедливою вартістю, якщо її можна достовірно визначити;
- або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення.

Якщо підприємство обере оцінку за справедливою вартістю, то на кожен дату балансу сума збільшення або

зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відобразатиметься у складі іншого операційного доходу або інших витрат від операційної діяльності відповідно.

Відповідно до п. 19 П(С)БО 32 оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

Сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу відображається у складі іншого операційного доходу або інших витрат операційної діяльності відповідно.

При визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості підприємства до неї входять усі об'єкти основних засобів, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний комплекс і в сукупності генерують грошові потоки. Така інвестиційна нерухомість в обліку відображається як окремий об'єкт, що генерує грошові кошти.

Стационарно встановлені об'єкти основних засобів (ліфти, кондиціонери тощо), вартість яких врахована при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, обліковуються в позабалансовому обліку за первісною вартістю. Усі інші активи, які використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, господарський інвентар, офісна техніка тощо), оцінюються за первісною (переоціненою) вартістю і відображаються в обліку відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 7.

Якщо буде обрано оцінку **за первісною вартістю**, то об'єкт інвестиційної нерухомості підлягатиме амортизації за одним із методів, наведених у п. 28 П(С)БО 7.

Згідно з п. 18 П(С)БО 32 інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, **переоцінці не підлягає**.

На дату балансу інвестиційна нерухомість може обліковуватися двома методами, вибір одного з яких зазначається в обліковій політиці підприємства:

1) **за справедливою вартістю**, якщо її можна достовірно визначити. При цьому методі на кожен дату балансу сума збільшення або зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості відобразатиметься у складі іншого операційного доходу (субрахунок 710 «Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») або інших витрат від операційної діяльності (субрахунок 940 «Витрати від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю») відповідно.

Відповідно до п. 19 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості в подібному стані за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу та не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості і відповідні майбутні вигоди у зв'язку з майбутніми витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

Приклад 2.1

Підприємство здає в операційну оренду офісне приміщення, первісна вартість якого становить 1 200 000 грн, справедлива вартість на початок звітного місяця – 1 400 000 грн, на кінець – 1 440 000 грн, залишкова вартість на початок звітного місяця – 1 000 000 грн, сума амортизації за місяць – 10 000 грн. В обліковій політиці передбачений метод обліку інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, оренда є основною діяльністю підприємства.

Визначити балансову вартість приміщення на кінець звітного місяця.

Розв'язок:

1. Відображено збільшення справедливої вартості приміщення на кінець звітного місяця:

Дт 100 «Інвестиційна нерухомість» – Кт 710 ««Дохід від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю» – 40 000 грн

2. Балансова вартість приміщення на кінець звітного місяця становить 1 440 000 грн.

Нарахування амортизації об'єкта інвестиційної нерухомості, що обліковується за первісною вартістю відображається за кредитом **субрахунку 135 «Знос інвестиційної нерухомості»**.

Якщо обрано оцінку **за первісною вартістю**, то об'єкт інвестиційної нерухомості підлягатиме амортизації за одним із методів, наведених у п. 28 П(С)БО 7 «Основні засоби». Згідно з п. 18 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість», інвестиційна нерухомість, що обліковується за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації, з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення, **переоцінці не підлягає**.

Приклад 2.2

Підприємство здає в операційну оренду офісне приміщення, первісна вартість якого становить 1 200 000 грн, справедлива вартість – 1 400 000 грн, залишкова вартість на початок звітного місяця – 1 000 000 грн, сума амортизації за місяць – 10 000 грн. В обліковій політиці передбачений метод обліку інвестиційної нерухомості за первісною вартістю, оренда не є основною діяльністю підприємства.

Визначити балансову вартість приміщення на кінець звітного місяця.

Розв'язок:

1. Нараховуємо амортизацію об'єкта інвестиційної нерухомості за поточний місяць:

**Дт 949 «Інші витрати операційної діяльності» – Кт 135
«Знос інвестиційної нерухомості» – 10 000 грн**

2. Визначаємо балансову вартість приміщення на кінець звітного місяця:

$$1\ 000\ 000 - 10\ 000 = 990\ 000\ \text{грн}$$

Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»

Основні розбіжності щодо обліку інвестиційної нерухомості за П(С)ЮО 32 та МСБО «Інвестиційна нерухомість» наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Відмінності в обліку та відображенні у звітності
інвестиційної нерухомості за міжнародними стандартами та
П(С)БО**

Питання	П(С)БО 32	МСБО 40
Нерухомість, що використовується підприємством (власником)	Операційна нерухомості	Нерухомість, зайнята власником.
Альтернативний підхід до класифікації інвестиційної нерухомості	Не передбачено	Суть альтернативного підходу: нерухомість, яку орендар утримує на умовах операційної оренди, може бути класифікована та відображена в його обліку як інвестиційна за умови, що ця нерухомість відповідає б визначенню інвестиційної й орендар використовує модель справедливої вартості, визначену пунктами 33-35 МСБО 40.
Земля, призначена для майбутнього, але ще не визначеного використання	Спеціальні положення відсутні	Визнається інвестиційною нерухомістю. (пп. «б» пункт 8 МСБО 40)
Незвершене будівництво інвестиційної нерухомості	Заборонено визнавати актив на етапі будівництва як інвестиційну	На етапі будівництва (поліпшення) визнається інвестиційною (пп. «г» пункт 8 МСБО 40)

Питання	П(С)БО 32	МСБО 40
	нерухомість (п. 5.4)	
Первісна оцінка при спорудженні або поліпшенні нерухомості	Собівартість у повній сумі витрат на створення або поліпшення (п.11,14 П(С)БО32)	Собівартість не збільшується на суми понаднормативних витрат матеріалів, оплати праці та інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості (п 23 МСБО 40)
Наступна оцінка	1) за справедливою вартістю (якщо) її можна достовірно визначити); 2) за первісною вартістю за мінусом амортизації і втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності»	1) за справедливою вартістю (якщо вона піддається достовірній оцінці); 2) на основі собівартості згідно з МСБО 16 «Основні засоби» (метод ідентичний до методу за первісною вартістю, наведеного в П(С)БО 7 «Основні засоби»). При цьому слід припускати, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю (§ 53 МСБО 40)
Наступний облік за моделлю справедливої вартості	П(С)БО 32 вимагає припинити визнання за справедливою вартістю, якщо немає можливості її достовірної оцінки (п. 17)	Нерухомість необхідно продовжувати обліковувати за справедливою вартістю до моменту вибуття (або до того, коли вона стане такою, що займається власником, або почне поліпшуватися з метою продажу у звичайній діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними (§ 55 МСБО 40)
Облік як інвестиційної нерухомості сукупності об'єктів, що використовуються разом з нею	П(С)БО 32 вимагає обліковувати стаціонарні об'єкти, що входять до комплексу (ліфти, кондиціонери), вартість яких	МСФЗ вимагає уникати подвійного обліку активів або зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю. У зв'язку із цим компоненти, що входять до єдиного комплексу, який генерує грошовий потік, та враховані під час визначення його справедливої

Питання	П(С)БО 32	МСБО 40
	<p>враховано при визначенні справедливої вартості інвестнерухомості, за балансом за первісною вартістю. Вартість інших активів, що використовуються разом з інвестнерухомістю (меблі, офісна техніка), відображає в обліку як окремі об'єкти за методом первісної вартості згідно з П(С)БО 7</p>	<p>вартості, не можуть обліковуватись як окремих активів. Наприклад, якщо офісне приміщення здають в оренду разом із меблями, до справедливої вартості офісу зазвичай включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включають до справедливої вартості інвестнерухомості, суб'єкт господарювання не визнає їх як окремих активів (пп. «б» § 50 МСБО 40)</p>

2.2. Облік одержаних векселів

Одним із засобів платежу, який може застосовуватись при розрахунках між суб'єктами господарювання є вексель.

Одержані векселі зберігаються у касі підприємства або передаються на зберігання банку. На всі векселі, що зберігаються на підприємстві, складаються описи, де вказуються назва платника, сума і строк погашення заборгованості по векселю. При погашенні заборгованості, забезпеченої вексями, в опису робиться відповідна помітка і вказуються дата виписки банку або іншого належного документа.

Якщо одержані підприємством векселі передаються на зберігання банку, то в реєстрах аналітичного обліку робиться помітка про відповідний документ, одержаний від банку.

Поточна дебіторська заборгованість за відвантажену продукцію, яка забезпечена вексями, обліковується на рахунок 34 «Короткострокові векселі одержані», довгострокова – 182 «Довгострокові векселі одержані»).

Векселі відображаються у балансі за номінальною вартістю. До статті “Векселі одержані” включається заборгованість за векселями, строк оплати за якими не настав. Сума нарахованих відсотків за звітний період по векселю, який підлягає оплаті в наступному періоді, переноситься на статтю “Дебіторська заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів”. Відповідно до цієї суми повинен бути визнаний дохід за відсотками.

Винагороди, сплачені банку за послуги по зберіганню векселів, відносяться на рахунок 949 «Інші витрати операційної діяльності».

Бланки векселів є бланками суворої звітності, для обліку використовується позабалансовий рахунок 08 «Бланки суворого обліку». Аналітичний облік на цьому рахунку ведеться за видами бланків.

Для обліку векселів отриманих використовуються рахунки, наведені в табл. 2.2.

Таблиця 2.2

Рахунки обліку векселів одержаних

Рахунок обліку			
код	назва	призначення	порядок ведення
182	Довгострокові векселі одержані	ведеться облік векселів, одержаних на забезпечення довгострокової дебіторської заборгованості	за дебетом відображається виникнення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості, за кредитом – погашення (списання) довгострокової дебіторської заборгованості
341	Короткострокові векселі, одержані в національній валюті	ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими	за дебетом відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів у
342	Короткострокові векселі, одержані в іноземній валюті	ведеться облік заборгованості покупців, замовників та інших дебіторів за відвантажену продукцію (товари), виконані роботи, надані послуги та за іншими	за дебетом відображається отримання векселя за продані товари (роботи, послуги) та за іншими операціями, за кредитом – отримання коштів у

Рахунок обліку			
код	назва	призначення	порядок ведення
		операціями, яка забезпечена вексялями	погашення векселів, погашення отриманим векселем кредиторської заборгованості, продаж вексяля третій стороні
373	Розрахунки за нарахованими доходами	ведеться облік нарахованих відсотків за вексялями, які підлягають отриманню	за відображається виникнення дебіторської заборгованості, за кредитом – її погашення чи списання
732	Відсотки одержані	узагальнюється інформація про відсотки за вексялями	за кредитом рахунку відображається визнана сума доходу, за дебетом – списання кредитового обороту на рахунок 79 «Фінансові результати»
977	Інші витрати	ведеться облік суми дисконту вексяля	за дебетом відображається сума визнаних витрат, за кредитом – списання на рахунок 79 «Фінансові результати»

Приклад 2.3

12.01.2018 року підприємство продало товари покупцю на суму 360 000 грн (в тому числі ПДВ), собівартість якого складає 250 000 грн. 01.03.2018 року в погашення дебіторської заборгованості покупця було отримано простий безвідсотковий вексель строком на 2 місяці, номінал якого становить 360 000 грн. Вексель було повністю погашено покупцем 30.04.2018 року.
Відобразити здійснені вексельні операції на рахунках обліку.

Розв'язок:

12.01.2018 року

Відображено собівартість реалізованих товарів:

Дт 902 «Собівартість реалізованих товарів» – Кт 281 «Товари на складі» – 250 000 грн

Визнано дохід від реалізації товарів:

Дт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – Кт 702 «Дохід від реалізації товарів» – 360 000 грн

Нараховано зобов'язання з ПДВ:

Дт 702 «Дохід від реалізації товарів» – Кт 641 «Розрахунки за податками» – 60 000 грн

01.03.2018 року

В погашення дебіторської заборгованості покупця отримано вексель:

Дт 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті» – Кт 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями» – 360 000 грн

30.04.2018 року

Погашено вексель покупцем (векселедавцем):

Дт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – Кт 341 «Короткострокові векселі, одержані в національній валюті» – 360 000 грн

Згідно класифікації МСФЗ, вексель є фінансовим інструментом, яким у МСФЗ та МСБО присвячено п'ять стандартів, а саме:

- МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»;
- МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (для підприємств, які не застосовують МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності);
- МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»;
- МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Усі п'ять стандартів визначають порядок визнання і подальшого обліку фінансових інструментів на кожному етапі їх «життя» у балансі та відображення результатів такого обліку у фінансовій звітності підприємства на відповідну звітну дату.

Поняття фінансового інструменту наведено у п. 11 МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», відповідно до якого **фінансовий інструмент**— це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

Фінансовий актив — це будь-який актив, що є грошовими коштами; інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання; контрактним правом отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив, або обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими; контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними акціями (частками).

Вексель належить до фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю. Тобто це фінансові активи, які утримуються до погашення і мають граничний термін погашення.

Основні визначення, що стосуються амортизованої собівартості, наведено у п. 9 МСБО 39.

2.3. Облік фінансових інвестицій

Відповідно до П(С)БО 13 «Фінансові інструменти», **фінансові інвестиції** – активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивідендів тощо), зростання вартості капіталу або інших вигод для інвестора.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про фінансові інвестиції та її розкриття у фінансовій звітності визначає П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», згідно з яким **порядок обліку фінансових інвестицій залежить від:**

- 1) строку інвестування;
- 2) ступеня ліквідності;
- 3) форми інвестицій;

4) намірів інвестора щодо цих інвестицій;
5) характеру взаємовідносин між інвестором і об'єктом інвестування.

Залежно від строку інвестування та ступеня ліквідності розрізняють фінансові інвестиції:

- 1) довгострокові;
- 2) поточні.

Поточні фінансові інвестиції – це інвестиції на строк, що не перевищує один рік, які можуть бути вільно реалізовані в будь-який момент (субрахунок 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»). З метою обліку і звітності з їх складу виділяють еквіваленти грошових коштів.

Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошових коштів і які характеризуються незначним ризиком зміни їх вартості (субрахунок 351 «Еквіваленти грошових коштів»).

Довгострокові фінансові інвестиції – це інвестиції на період більше одного року, а також усі інвестиції, які не можуть бути вільно реалізовані у будь-який момент (рахунок 14 «Довгострокові фінансові інвестиції»).

Поточні та довгострокові інвестиції можуть бути перетворені у інструменти капіталу (акції, паї, частки тощо), боргові інструменти (облігації, векселі) та похідні фінансові інструменти.

Залежно від намірів інвестора фінансові інвестиції поділяють на інвестиції:

- 1) призначені для продажу;
- 2) утримувані до погашення;
- 3) доступні для продажу.

Залежно від характеру взаємовідносин між інвестором і об'єктом інвестування розрізняють інвестиції:

- 1) пов'язаним сторонам;
- 2) непов'язаним сторонам.

Пов'язані сторони – це особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони **контролювати** іншу

або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і операційних рішень іншою стороною.

Контроль – вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності (П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»).

Материнське (холдингове) підприємство – підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство – підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Спільна діяльність – господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Суттєвий вплив – повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики.

Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

У випадку суттєвого впливу підприємство – об'єкт інвестування є асоційованим підприємством.

В табл. 2.3 наведено порядок відображення фінансових інвестицій на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Таблиця 2.3

Фінансові інвестиції на рахунках обліку та у звітності

Види фінансових інвестицій	Рахунок (субрахунок)	Стаття (рядок) балансу (звіту про фінансовий стан)
Довгострокові	141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капітал»	Довгострокові фінансові інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств (1030)
	142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»	Інші фінансові інвестиції (1035)
	143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»	
Поточні	352 «Інші поточні фінансові інвестиції»	Поточні фінансові інвестиції (1160)
Еквіваленти грошових коштів	351 «Еквіваленти грошових коштів»	Грошові кошти та їх еквіваленти (1165)

Фінансові інвестиції первісно оцінюють та відображають у бухгалтерському обліку за їх **собівартістю**, складається з ціни її придбання, комісійних винагород, мита, податків, зборів, обов'язкових платежів та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням фінансової інвестиції.

Приклад 2.4

Підприємство стало учасником ПАТ шляхом підписки на його акції в сумі 600 000 грн. та оплатило витрати, пов'язані з реєстрацією, в сумі 10 000 грн. та консультаційні послуги – 15 000 грн.

Розв'язок:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 600 000 грн.
 Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 10 000 грн.
 Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - Кт 685 «Розрахунки з іншими кредиторами» - 15 000 грн

Собівартість фінансової інвестиції, придбаної шляхом обміну на цінні папери власної емісії, визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

Приклад 2.5

ПАТ «Енергія» придбало 10 % акцій ПрАТ «Альфа» в обмін на 5 % акцій власної емісії, щодо ціни яких існує наступна інформація на дату придбання: номінальна вартість акцій ПАТ «Енергія» – 20 000 грн., справедлива – 25 000 грн.

Розв'язок:

Оскільки ПАТ «Енергія» придбало лише 10 % акцій об'єкта інвестування (менше 20 %) та немає інших свідчень суттєвого впливу чи контролю, то зазначені підприємства є непов'язаними сторонами (143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»).

Крім того, відповідно до П(С)БО 12, собівартість фінансової інвестиції придбаної шляхом обміну на цінні папери власної емісії визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

На дату реєстрації акціонерного товариства «Енергія»:

Дт 46 «Неоплачений капітал» – Кт 401 «Статутний капітал» –
 $20000/0,05 = 400\ 000$ грн.

На дату придбання:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – Кт 46 «Неоплачений капітал» – 20 000 грн.

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – Кт 421 «Емісійний дохід» – $25\ 000 - 20\ 000 = 5\ 000$ грн.

Приклад 2.6

ПАТ «Енергія» придбало 10 % акцій ПрАТ «Альфа» в обмін на 5 % акцій власної емісії, щодо ціни яких існує наступна інформація на дату придбання: номінальна вартість акцій ПАТ «Енергія» – 20 000 грн., справедлива – 16 000 грн.

Розв'язок:

Оскільки ПАТ «Енергія» придбало лише 10 % акцій об'єкта інвестування (менше 20 %) та немає інших свідчень суттєвого

впливу чи контролю, то зазначені підприємства є непов'язаними сторонами (143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»).

Крім того, відповідно до П(С)БО 12, собівартість фінансової інвестиції придбаної шляхом обміну на цінні папери власної емісії визначається за справедливою вартістю переданих цінних паперів.

На дату реєстрації акціонерного товариства «Енергія»:

Дт 46 «Неоплачений капітал» – Кт 401 «Статутний капітал» – $20000/0,05 = 400\ 000$ грн.

На дату придбання:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – Кт 46 «Неоплачений капітал» – 20 000 грн.

Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» - Кт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 20 000 – 16 000 = 4 000 грн.

Собівартість фінансової інвестиції, придбаної шляхом обміну на інші активи, визначається за справедливою вартістю цих активів.

Приклад 2.7

Підприємство придбало облігації (номінальна вартість 100 000 грн.), випущені в обмін на обладнання (балансова вартість 150 000 грн., знос 70 тис. грн., справедлива вартість 90 000 грн.)

Розв'язок:

Дт 131 «Знос основних засобів» - Кт 104 «Машини та обладнання» - 70 000 грн

Дт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» - Кт 104 «Машини та обладнання» - 80 000 грн.

Дт 943 «Собівартість реалізованих виробничих запасів» - Кт 286 «Необоротні активи та групи вибуття, утримувані для продажу» - 80 000 грн.

Відображено придбання облігацій в обмін на основні засоби:

Дт 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам» - Кт 712 «Дохід від реалізації інших оборотних активів» - 90 000 грн.

Дивіденди, відсотки, роялті та рента, що підлягають отриманню за фінансовими інвестиціями, відображаються як

фінансовий дохід інвестора, крім випадків, коли такі надходження не відповідають критеріям визнання доходу, встановленим Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 15 «Дохід».

Фінансові інвестиції (крім інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення або обліковуються методом участі в капіталі) **на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.**

Як впливає з положень П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» справедлива вартість фінансових інвестицій у цінні папери визначається за їх поточною ринковою вартістю, а за неможливості – виходячи з експертної оцінки.

Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» **ринкова вартість фінансової інвестиції** – це сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

При цьому сума збільшення або зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату балансу (крім інвестицій, що обліковуються за методом участі в капіталі) відображається відповідно у складі **інших доходів** (рахунок 746 «Інші доходи») або **інших витрат** (975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій») інвестора.

Приклад 2.8

12 травня 2017 року підприємство з метою подальшого перепродажу протягом 12 місяців з дати придбання придбало 10 000 акцій ПрАТ за 40 тис. грн.

Існує наступна інформація про справедливу вартість інвестицій на дату балансу:

30.06.2017 р. – 4,5 грн. за акцію;

30.09.2017 р. – 4,3 грн. за акцію;

31.12.2017 р. – 4,6 грн. за акцію;

14 січня 2018 року підприємство реалізувало фінансові інвестиції за 50 000 грн.

Розв'язок:

Придбані інвестиції є поточними, оскільки придбані з метою

подальшого перепродажу протягом 12 місяців з дати придбання (352 «Інші поточні фінансові інвестиції»).

На дату придбання (12.05.2017 р.)

Дт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 40 000 грн

Відповідно до П(С)БО 12 фінансові інвестиції (крім тих, що утримуються до їх погашення або обліковуються методом участі в капіталі) на дату балансу відображаються за справедливою вартістю.

На дату балансу (30.06.2017 р.)

Дт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – Кт 746 «Інші доходи»
– (4,5-4,0) x 10000 = 5000

На дату балансу (30.09.2017 р.)

Дт 975 «Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій» – Кт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – (4,3-4,5) x 10000 = 2 000
грн

На дату балансу (31.12.2017 р.)

Дт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» – Кт 746 «Інші доходи»
– (4,6-4,3) x 10 000 = 3 000 грн.

На дату продажу (14.01.2018 р.):

Списано собівартість реалізованих фінансових інвестицій:

Дт 971 «Собівартість реалізованих фінансових інвестицій» – Кт 352 «Інші поточні фінансові інвестиції» 40 000 + 5 000 – 2 000 + 3 000 = 46 000 грн або 4,6 x 10 000 = 46 000 грн

Визнано дохід від реалізації фінансових інвестицій:

377 «Розрахунки з іншими дебіторами» – 741 «Дохід від реалізації фінансових інвестицій» – 50 000 грн.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення, відображаються на дату балансу за амортизованою собівартістю.

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за **методом участі в капіталі**, крім випадків, наведених у пунктах 17 і 22 П(С)БО 12.

Фінансові інвестиції, що утримуються підприємством до їх погашення (наприклад, облігації), відображаються на дату балансу за **амортизованою собівартістю фінансових інвестицій**.

Різниця між собівартістю та вартістю погашення фінансових інвестицій (**дисконт** або **премія** при придбанні) амортизується інвестором протягом періоду з дати придбання до дати їх погашення за методом ефективної ставки відсотка.

Метод ефективної ставки відсотка – метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Ефективна ставка відсотка – ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Сума амортизації дисконту або премії нараховується одночасно з нарахуванням відсотка (доходу від фінансових інвестицій), що підлягає отриманню, та відображається у складі **інших фінансових доходів** (733 «Інші доходи від фінансових операцій») або **інших фінансових витрат** (952 «Інші фінансові витрати») з одночасним збільшенням або зменшенням балансової вартості фінансових інвестицій відповідно.

Фінансові інвестиції в асоційовані і дочірні підприємства та в спільну діяльність зі створенням юридичної особи (спільного підприємства) на дату балансу відображаються за вартістю, що визначена за **методом участі в капіталі**, крім випадків, наведених у пунктах 17 і 22 П(С)БО 12.

Метод участі в капіталі – метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Фінансові інвестиції, що обліковуються за методом участі в капіталі, на дату балансу відображаються за вартістю, що

визначається з урахуванням зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування, крім тих, що є результатом операцій між інвестором і об'єктом інвестування.

Балансова вартість фінансових інвестицій:

1) збільшується (зменшується) на суму, що є часткою інвестора в чистому прибутку (збитку) об'єкта інвестування за звітний період, із включенням цієї суми до складу доходу (втрата) від участі в капіталі;

2) зменшується на суму визнаних дивідендів від об'єкта інвестування;

3) збільшується (зменшується) на частку інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування за звітний період (крім змін за рахунок чистого прибутку (збитку) із включенням (виключенням) цієї суми до іншого додаткового капіталу інвестора або до додаткового вкладеного капіталу (якщо зміна величини власного капіталу об'єкта інвестування виникла внаслідок розміщення (викупу) акцій (часток), що привело до виникнення (зменшення) емісійного доходу об'єкта інвестування). Якщо сума зменшення частки капіталу інвестора в сумі зміни загальної величини власного капіталу об'єкта інвестування (крім змін за рахунок чистого збитку) більше іншого додаткового капіталу або додаткового вкладеного капіталу інвестора (якщо зменшення величини власного капіталу об'єкта інвестування виникло внаслідок викупу акцій (часток), що призвело до зменшення емісійного доходу об'єкта інвестування), то на таку різницю зменшується (збільшується) нерозподілений прибуток (непокритий збиток).

Балансова вартість інвестицій в асоційоване підприємство зменшується на суму зменшення корисності інвестиції.

Зменшення балансової вартості фінансових інвестицій відображається в бухгалтерському обліку тільки на суму, що не призводить до від'ємного значення вартості фінансових інвестицій. Фінансові інвестиції, що внаслідок зменшення їх балансової вартості досягають нульової вартості, відображаються в бухгалтерському обліку у складі фінансових інвестицій за нульовою вартістю.

Якщо інвестор (контрольний учасник, інвестор асоційованого підприємства) вносить або продає активи спільному, асоційованому підприємству відповідно і передає значні ризики та вигоди, пов'язані з їх володінням, то у складі фінансових результатів звітного періоду відображається лише та частина прибутку (збитку), яка припадає на частку інших інвесторів спільного, асоційованого підприємства відповідно.

Сума прибутку (збитку) від внеску або продажу спільному, асоційованому підприємству активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу спільним, асоційованим підприємством цього активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

Якщо інвестор (контрольний учасник, асоційоване підприємство) придбав активи відповідно в спільного, асоційованого підприємства, то сума прибутку (збитку) об'єкта інвестування від цієї операції, що припадає на частку інвестора, відображається лише після перепродажу цих активів іншим особам або в періодах амортизації придбаних необоротних активів.

12 січня 2017 року ТОВ «Альфа» придбало 35% акцій ПАТ «Сфера» за 200 000 грн. За результатами 2017 року відбулися наступні зміни у власному капіталі об'єкта інвестування:

Приклад 2.9

Назва рядка Балансу	Код рядка балансу	На 01.01.2017	На 31.12.2017	Суть зміни складової капіталу
Капітал у дооцінках	1405	40 000	50 000	за рахунок дооцінки основних засобів на 10 000 грн,
Додатковий капітал	1410	20 000	25 000	безкоштовного отримання нематеріальних активів на 5 000 грн
Нерозподілені прибутки	1420	250 000	300 000	господарська діяльність

(непокриті збитки)				
--------------------	--	--	--	--

Крім цього існує наступна додаткова інформація:
 За 2017 рік прийнято рішення про виплату дивідендів у сумі 20 000 грн.
 У складі нерозподіленого прибутку за 2017 рік є прибуток від реалізації товарів ПАТ «Сфера» ТОВ «Альфа» у сумі 10 000 грн (половина цих товарів була реалізована ПАТ «Альфа» третім сторонам).

Розв'язок:

12.01.2017 р.

Придбано акції:

141 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 200000 грн.

31.12.2017 р.

Відображено прибуток, отриманий об'єктом інвестування у 2017 році за виключенням операції з продажу товарів інвестору:

141 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 721 «Дохід від інвестицій в асоційовані підприємства» – $(50000 - 10000/2) * 0,35 = 15750$ грн.

Відображено збільшення іншого додаткового капіталу об'єкта інвестування за рахунок дооцінки основних засобів:

141 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 411 «Дооцінка (уцінка) основних засобів» – $10000 * 0,35 = 3500$ грн.

Відображено збільшення додаткового капіталу об'єкта інвестування за рахунок безкоштовного отримання основних засобів:

141 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – 424 «Безоплатно одержані необоротні активи» – $5000 * 0,35 = 1750$ грн.

Відображено виплату дивідендів за 2017 рік:

373 «Розрахунки за нарахованими доходами» – 141 «Інвестиції непов'язаним сторонам» – $20000 * 0,35 = 7000$ грн.

МСБО 1 вимагає обов'язкового розкриття в звітності фінансових інвестицій в розрізі наступних груп:

1) фінансові активи (за винятком інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі);

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

Тому всі фінансові активи мають бути перекласифіковані згідно вказаних вище груп з врахуванням МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Порівняння підходів до ведення обліку та складання звітності з фінансовими інвестиціями згідно П(С)БО 13 «Фінансові інструменти» та однойменний МСФЗ 9 наведено в табл. 2.4.

Таблиця 2.4

Відмінності в обліку та відображенні у звітності фінансових інструментів за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 13	МСФЗ 9
Класифікація фінансових активів	– кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; – дебіторська заборгованість, не призначена для перепродажу; – фінансові інвестиції, утримувані до погашення; – фінансові активи, призначені для перепродажу; – інші фінансові активи	– фінансові активи, оцінювані за амортизованою вартістю; – фінансові активи, оцінювані за справедливою вартістю (з відображенням зміни вартості в прибутку/збитках); – неторгові пайові інструменти, оцінювані за справедливою вартістю (з відображенням зміни вартості в іншому сукупному доході)
Фінансові інструменти, що виникають із твердих контрактів	Фінансові активи, що виникають у результаті твердих контрактів на купівлю чи продаж ресурсів (робіт, послуг), відображаються в балансі після виникнення права на одержання активу	Активи, які повинні бути придбані, в результаті твердих угод на купівлю чи продаж товарів або послуг, зазвичай не визнаються доти, доки хоча б одна зі сторін не виконає дію згідно з договором (пп. «б» § Б 3.1.2 додатка Б до МСФЗ 9)
Первісна оцінка фінансових	За фактичною собівартістю (п. 30 П(С)БО 13)	За справедливою вартістю. А в разі, коли фінансових актив оцінюють не за

Питання	П(С)БО 13	МСФЗ 9
активів		справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в прибутку або збитку, плюс або мінус витрати на операцію, що прямо належать до придбання чи випуску такого фінансового активу (§ 5.1.1 МСФЗ 9)

МСБО більш ширше розглядають оцінку інвестицій та їх розкриття у звітності. П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» відповідають МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах». Основні відмінності в обліку інвестицій в асоційовані підприємства, визначені на підставі аналізу П(С)БО 12 та МСБО 28 наведено в табл.2.5.

Таблиця 2.5
Відмінності в обліку та відображенні у звітності інвестицій в асоційовані підприємства за МСФЗ та П(С)БО

Питання	П(С)БО 12	МСФЗ 28
1	2	3
Визнання суттєвого впливу	Визначення і приклади операцій суттєвого впливу	Уточнено, що 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. Якщо інший інвестор має суттєве володіння або володіє часткою більшості, то це не обов'язково є перешкодою для інвестора мати суттєвий вплив (п.6)
Виятки із правила	а) фінансові інвестиції придбані та	а) інвестиція класифікується як утримувана для продажу

Питання	П(С)БО 12	МСФЗ 28
1	2	3
застосовувати до інвестицій в асоційовані і дочірні компанії методу обліку участі в капіталі	утримуються виключно для продажу протягом дванадцяти місяців з дати придбання; б) асоційоване або дочірнє підприємство ведуть діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти інвестору протягом періоду, що перевищує дванадцять місяців.	відповідно до МСФЗ 5 «Непроточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»; б) застосовується виняток відповідно до параграфу 10 МСБО 27, який дозволяє материнському підприємству, яке також має інвестиції в асоційоване підприємство, не подавати консолідовану фінансову звітність, або в) наявне все наведене далі... (п.13).
Дата припинення використання методу участі в капіталі при оцінці інвестицій в асоційовані підприємства	Застосування методу участі в капіталі для обліку фінансових інвестицій припиняється з останнього дня місяця, в якому об'єкт інвестування не відповідає критеріям асоційованого або дочірнього підприємства.	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, як це визначено в МСБО 31
Збитки інвестора в асоційованому підприємстві	Положення відсутні	Якщо частка інвестора у збитках асоційованого підприємства дорівнює його частці в асоційованому підприємстві або перевищує її, інвестор припиняє визнання своєї частки подальших збитків.

Облік інвестицій в спільні підприємства регулюється П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах», а також Інтерпретація ПКТ 13 «Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: не грошові внески

контролюючих учасників». Відмінності в підходах до обліку інвестицій в спільні підприємства наведено в табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Відмінності в обліку та відображенні у звітності інвестицій в спільні підприємства за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО	МСФЗ
Визначення спільного контролю як основної ознаки ідентифікації спільної діяльності	Спільний контроль – розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності. Критерію одноголосного рішення немає	Спільний контроль – погоджений контрактом розподіл контролю над економічною діяльністю, який існує лише в тому випадку, якщо стратегічні фінансові та операційні рішення вимагають одноголосної згоди сторін угоди
Види спільної діяльності	Визначено за формальним юридичним критерієм: 1. Спільна діяльність зі створенням юридичної особи. 2. Спільна діяльність без створення юридичної особи	Визначено за організаційним критерієм з урахуванням предмета спільної діяльності: 1. Спільно контрольовані операції. 2. Спільно контрольовані активи. 3. Спільно контрольовані суб'єкти господарювання (спільні підприємства)
Окрема звітність по спільній діяльності	Складається в обов'язковому порядку для будь-якої спільної діяльності без створення юридичної особи оператором такої спільної діяльності	Обов'язковості складання для спільно контрольованих операцій і спільно контрольованих активів не передбачено (17 і 23 МСБО 31). Спільні підприємства складають звітність у загальному порядку (28 МСБО 31)
Вклади до спільної діяльності без створення юридичної особи	В обліку учасника відображаються як збільшення дебіторської заборгованості.	Облікової ідентифікації не регламентовано
Метод пропорційної	Застосовується всіма учасниками спільної	Застосовується лише контролюючими учасниками в

Питання	П(С)БО	МСФЗ
консолідації	діяльності без створення юридичної особи	спільно контрольованих суб'єктах господарювання
Метод пропорційної консолідації: формати звітності	Учасник спільної діяльності показує свої частки в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах СД у складі відповідних статей (пап. 19,20 П(С)БО 12)	Можлива альтернатива: 1. Контролюючий учасник відображає у власній фінансовій звітності свої частки в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання окремими статтями. 2. Контролюючий учасник відображає свої частки в активах, зобов'язаннях, доходах і витратах спільно контрольованого суб'єкта господарювання, поєднуючи з аналогічними статтями власної звітності (п 34 МСБО 31)
Метод участі в капіталі	Повинен застосовуватися всіма учасниками спільної діяльності зі створенням юридичної особи (п. 11 П(С)БО 12).	Може застосовуватися контролюючими учасниками в спільно контрольованих суб'єктах господарювання (п 38 МСБО 31)

Також слід враховувати, що на відміну від П(С)БО 12 МСБО 27, 28 і 31 не вимагають обов'язкового застосування методу обліку участі в капіталі для відображення фінансових інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства в окремій фінансовій звітності інвестора (материнського підприємства, контролюючого учасника тощо).

Оцінка фінансових інвестицій згідно з МСБО наведена в табл.2.7.

Таблиця 2.7
Оцінка фінансових інвестицій згідно з МСБО

Стандарт	Фінансова звітність	Метод оцінки інвестицій
1	2	3
МСБО 28	Консолідована	Метод участі в капіталі

Стандарт	Фінансова звітність	Метод оцінки інвестицій
1	2	3
	фінансова звітність інвестора	
	Окрема фінансова звітність інвестора, який подає також консолідовану звітність	<ul style="list-style-type: none"> • за собівартістю • метод участі в капіталі • згідно з МСБО 39 як доступний для продажу фінансовий актив
	Окрема фінансова звітність інвестора, який не подає також консолідовану звітність	<ul style="list-style-type: none"> • за собівартістю • метод участі в капіталі • згідно з МСБО 39 як доступний для продажу фінансовий актив або як фінансовий актив, утримуваний для операцій
МСБО 27	Окрема фінансова звітність материнського підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • за собівартістю • метод участі в капіталі згідно з МСБО 28 • як доступні для продажу фінансові активи згідно з МСБО 39
МСБО 31	Окрема фінансова звітність контролюючого учасника	<ul style="list-style-type: none"> • за собівартістю • метод участі в капіталі • справедлива вартість
	Консолідована фінансова звітність	пропорційна консолідація (базовий підхід) <ul style="list-style-type: none"> • метод участі в капіталі (дозволений альтернативний підхід)

2.4. Облік гудвілу

Відповідно до П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» якщо підприємство придбало чисті активи іншого підприємства, що ліквідується, то, починаючи з дати придбання покупець відображає в балансі активи та зобов'язання придбаного підприємства та будь-який гудвіл.

Гудвіл – перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату балансу (**або** перевищення

вартості придбання над вартістю придбаних ідентифікованих чистих активів).

Чисті активи – активи підприємства за вирахуванням зобов'язань.

В обліку визначення гудвілу проводиться за допомогою бухгалтерського розрахунку, що складається на підставі передавального акту і договору купівлі-продажу, перед підписанням якого вивчаються наступні документи:

- 1) інвентаризаційні документи;
- 2) Баланс (Звіт про фінансовий стан);
- 3) звіт аудитора та експерта з оцінки майна;
- 4) перелік боргових прав та зобов'язань та ін.

Порядок визначення справедливої вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань наведено в Додатку до П(С)БО 19.

Необхідно зауважити, що норми П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» **не поширюється на гудвіл**, тобто він не є нематеріальним активом.

Для узагальнення інформації щодо гудвілу призначений **рахунок 191 «Гудвіл»**, - за дебетом якого відображається вартість гудвілу, що виникає при придбанні іншого підприємства, за кредитом – втрати від зменшення корисності гудвілу і сума списаного гудвілу.

**Приклад
2.10**

Підприємство «А» придбало майно ліквідованого підприємства «Б» за 450 000 грн. При цьому справедлива вартість активів, власного капіталу та зобов'язань придбаного підприємства складала: основні засоби – 50 000 грн., готова продукція – 35 000 грн., дебіторська заборгованість за розрахунками з покупцями – 340 000 грн., грошові кошти на поточному рахунку в банку – 40 000 грн.; статутний капітал – 200 000 грн., кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги – 165 000 грн.

Розв'язок:

1. Визначаємо величину чистих активів:

$$ЧА = (300\ 000 + 35\ 000 + 90\ 000 + 40\ 000) - 165\ 000 = 300\ 000 \text{ грн.}^*$$

* не враховуємо суму статутного капіталу, оскільки він не відноситься до зобов'язань

2. Оскільки вартість придбання (450 000 грн.) > величини чистих активів (300 000 грн.), то гудвіл дорівнює:

$$\text{ВП} - \text{ЧА} = 450\,000 - 300\,000 = 150\,000 \text{ грн.}$$

3. Перераховано кошти за придбане підприємство: **Дт 685 – Кт 311 – 450 тис. грн.**

4. Зараховано на баланс (всі придбані активи та зобов'язання відображаємо на рахунку 685 «Розрахунки з іншими контрагентами»):

- основні засоби: **Дт 10 – Кт 685 – 50 000 грн.**

- готову продукцію: **Дт 26 – Кт 685 – 35 000 грн.**

- дебіторську заборгованість: **Дт 361 – Кт 685 – 340 000 грн.**

- грошові кошти: **Дт 311 – Кт 685 – 40 000 грн.**

- кредиторську заборгованість: **Дт 685 – Кт 631 – 165 000 грн.**

5. Відображено суму гудвілу: **Дт 191 – Кт 685 – 150 000 грн.**

Гудвіл відображаються за залишковою вартістю у вписуваному рядку 1050 «Гудвіл» Балансу (Звіту про фінансовий стан).

Зарахований на баланс гудвіл надалі оцінюється на наявність ознак можливого зменшення його корисності в порядку, передбаченому П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Якщо гудвіл на кінець року не відповідає ознакам активу (не очікується економічних вигід від його використання), то він списується з включенням залишкової вартості до витрат:

**Дт 976 «Списання необоротних активів» – Кт 191
«Гудвіл»**

Якщо на дату придбання або на дату обміну вартість частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання перевищує сукупність витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, то сума перевищення визнається доходом.

Дт 191 «Гудвіл» – Кт 746 «Інші доходи»

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» містить більш детальні положення щодо оцінки та подання гудвілу та негативного гудвілу ніж П(с)БО 19. Гудвіл і негативний гудвіл слід відображати окремими статтями та оцінювати згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».

2.5. Облік дебіторської заборгованості

Дебіторська заборгованість – сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дебітори – юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Поточна дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги визнається активом одночасно з визнанням доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг та оцінюється за первісною вартістю.

Відповідно до П(С)БО 10 виділяють наступні **види дебіторської заборгованості**:

Довгострокова дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточна дебіторська заборгованість – сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Безнадійна дебіторська заборгованість – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позовної давності.

Сумнівний борг – поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Крім цього за об'єктами, щодо яких вона виникла **виділяють дебіторську заборгованість:**

- 1) за фінансовою орендою;
- 2) за векселями;
- 3) за продукцію, товари, роботи, послуги;
- 4) за виданими авансами;
- 5) за розрахунками з підзвітними особами, за нарахованими доходами, за претензіями, з бюджетом, із внутрішніх розрахунків та інша.

Відображення в обліку та фінансовій звітності заборгованості залежить від певних їх видів, що наведені вище.

Нормативне забезпечення обліку дебіторської заборгованості

До нормативного забезпечення обліку дебіторської заборгованості відноситься:

1) Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (порядок укладання договорів, види та строки позовної давності).

2) Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. №436-IV (порядок виставлення претензій).

3) Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (оподаткування дебіторської заборгованості).

4) Закон України «Про судовий збір» від 08.07.2011 р. №3674-VI (порядок нарахування та сплати судового збору).

5) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. №237 (облік дебіторської заборгованості).

6) П(С)БО 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. №181 (облік заборгованості за орендними операціями).

7) П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. №193 (облік заборгованості в іноземній валюті).

8) НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від

07.02.2013 р. №73 (відображення заборгованості у фінансовій звітності).

9) Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. №433 (відображення заборгованості у фінансовій звітності).

У випадку перерахунку підприємством авансів на придбання продукції, товарів, робіт, послуг виникає товарна заборгованість, для обліку якої призначений **субрахунок 371 «Розрахунки за виданими авансами»**.

**Приклад
2.11**

12.03.2018 року підприємство перерахувало постачальнику з поточного рахунку аванс на суму 150 000 грн на придбання виробничого обладнання, яке було отримано 15.04.2018 року.

Розв'язок:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
12.03.2018 р.				
1	Перераховано аванс постачальнику	371 «Розрахунки за виданими авансами»	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	150 000
2	Відображено податковий кредит з ПДВ за правилом першої події	641 «Розрахунки за податками»	644 «Податковий кредит»	25 000
15.04.2018 р.				
3	Отримано виробниче обладнання	152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	125 000
4	Відображено	644 «Податковий	631 «Розрахунки з	25 000

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
	податковий кредит з ПДВ	кредит»	вітчизняними постачальниками»	
5	Проведено взаємозалік заборгованостей	631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками»	371 «Розрахунки за виданими авансами»	150 000

Залишок по субрахунку 371 «Розрахунки за виданими авансами» відображається у **рядку 1130 «Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами» форми №1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)».**

Відображення в обліку розрахунків за претензіями

Відповідно до статті 222 Господарського кодексу України у разі необхідності відшкодування збитків або застосування інших санкцій суб'єкт господарювання, права якого порушено має право звернутися до порушника цих прав з письмовою претензією, в якій зазначається:

- повне найменування і поштові реквізити заявника претензії та особи (осіб), якій претензія пред'являється;
- дата пред'явлення і номер претензії;
- обставини, на підставі яких пред'явлено претензію;
- докази, що підтверджують ці обставини;
- вимоги заявника з посиланням на нормативні акти;
- сума претензії та її розрахунок, якщо претензія підлягає грошовій оцінці;
- платіжні реквізити заявника претензії;
- перелік документів, що додаються до претензії.

Претензія підписується повноважною особою заявника претензії або його представником та надсилається адресатові рекомендованим або цінним листом або вручається адресатові під розписку.

Претензія розглядається в місячний строк з дня її одержання, якщо інший строк не встановлено Цивільним кодексом України або іншими законодавчими актами. Про результати розгляду претензії заявник має бути повідомлений письмово. Відповідь на претензію підписується повноважною особою або представником одержувача претензії та надсилається заявникові рекомендованим або цінним листом або вручається йому під розписку.

Облік розрахунків за претензіями, які пред'явлені постачальникам, підрядникам, транспортним та іншим організаціям, а також за пред'явленими їм та визнаними штрафами, пенею, неустойками ведеться на субрахунок 374 «Розрахунки за претензіями».

На субрахунок 715 «Одержані штрафи, пені, неустойки» узагальнюється інформація про штрафи, пені, неустойки та інші санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.

**Приклад
2.12**

10.01.2018 року підприємство уклало договір на продаж товарів покупцю на загальну суму 132 000 грн, собівартість яких становить 93 000 грн. За умовами договору покупець зобов'язаний оплатити товар не пізніше 30 календарних днів з дня наступного за днем його реалізації, а у випадку несвоєчасної оплати сплатити пенею у розмірі 1 % від несвоєчасно сплаченої суми за кожний календарний день прострочення.

22.01.2018 року підприємство відвантажило товар покупцю, оплата за який станом на 31.03.2018 року не поступила. 31.03.2018 року підприємство надіслало покупцю претензію з вимогою погасити основну суму боргу – 132 000 грн та суму нарахованої відповідно до договору пені – 50 160 грн (132 000 x 38 днів x 1%). 10.04.2018 року покупець визнав претензію та погасив заборгованість за нею.

Розв'язок:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	2	3	4	5
22.01.2018 р.				
1	Списано собівартість реалізованого товару	902 «Собівартість реалізованих товарів»	281 «Товари на складі»	93 000
2	Визнано дохід від реалізації товарів	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	702 «Дохід від реалізації товарів»	132 000
3	Відображено податкові зобов'язання з ПДВ	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»	22 000
10.04.2018 р.				
3	Відображено нарахування пені за визнаною покупцем претензією	374 «Розрахунки за претензіями»	715 «Одержані штрафи, пені, неустойки»	50 160
4	Погашено покупцем заборгованість за пенею	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	374 «Розрахунки за претензіями»	50 160
5	Погашено покупцем заборгованість за товари	311 «Поточні рахунки в національній валюті»	361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями»	132 000

Методи створення резервів передбачено п.8 П(С)БО 10.

Величина резерву сумнівних боргів визначається за одним із методів:

1) застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості;

2) застосування коефіцієнта сумнівності.

За методом застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості величина резерву визначається на підставі аналізу платоспроможності окремих дебіторів.

За методом застосування коефіцієнта сумнівності величина резерву розраховується множенням суми залишку дебіторської заборгованості на початок періоду на коефіцієнт сумнівності.

Коефіцієнт сумнівності може розраховуватися такими способами:

- 1) визначення питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході;
- 2) класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення;
- 3) визначення середньої питомої ваги списаної протягом періоду дебіторської заборгованості у сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років.

Визначена на основі класифікації дебіторської заборгованості величина сумнівних боргів на дату балансу становить залишок резерву сумнівних боргів на ту саму дату.

Залишок резерву сумнівних боргів на дату балансу не може бути більшим, ніж сума дебіторської заборгованості на ту саму дату.

Класифікація дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги здійснюється групуванням дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи.

Коефіцієнт сумнівності встановлюється підприємством, виходячи з фактичної суми безнадійної дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди. Коефіцієнт сумнівності, як правило, зростає зі збільшенням строків непогашення дебіторської заборгованості. Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості за продукцію, товари, роботи, послуги відповідної групи та коефіцієнта сумнівності відповідної групи.

Дебіторська заборгованість списується з балансу до складу інших операційних витрат (п. 11 П(С)БО 10):

Дт 944 «Сумнівні та безнадійні борги» Кт 631 (або 371, якщо облік виданих авансів ведеться на субрахунку 371).

Одночасно з цим суму такої заборгованості потрібно відобразити на позабалансовому субрахунку **071 «Списана дебіторська заборгованість»** (не менше трьох років з дати списання для аналізу за можливістю її стягнення у випадках зміни майнового становища боржника, або до її погашення боржником (якщо таке погашення відбудеться до спливу строку позовної давності). В такому випадку складається наступна кореспонденція рахунків: Дт 30 (31) Кт 716 «Відшкодування раніше списаних активів» і Кт 071.

На відміну від національних, міжнародними стандартами обліку не передбачено окремого стандарту для обліку дебіторської заборгованості. Принципи обліку дебіторської заборгованості за міжнародними стандартами можна знайти в різних стандартах, а саме:

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» - відображення дебіторської заборгованості у фінансовій звітності;

МСБО 18 «Дохід», **МСБО 16** «Основні засоби» - визнання короткострокової дебіторської заборгованості без оголошеної ставки відсотка, дисконтування майбутніх грошових надходжень і застосування ефективної ставки відсотка при оцінці довгострокової торговельної дебіторської заборгованості;

МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», **МСБО 39** «Фінансові інструменти: визнання й К оцінка», **МСФЗ 9** «Фінансові інструменти» - визнання та облік дебіторської заборгованості як фінансового інструменту і припинення її визнання активом;

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» - вимоги до розкриття у звітності інформації про дебіторську заборгованість.

Відмінності у підходах до обліку та подання інформації про дебіторську заборгованість за П(С)БО та міжнародними стандартами наведено у табл.2.8.

Таблиця 2.8

**Відмінності в обліку та відображенні у звітності
дебіторської заборгованості за міжнародними стандартами
та П(С)БО**

Питання	П(С)БО	МСБО (МСФЗ)
1	2	3
Класифікація дебіторської заборгованості	Довгострокова (п. 4 П(С)БО 10). Поточна (п. 4 П(С)БО 10), у т. ч.: - за товари, роботи, послуги; - за розрахунками з бюджетом, за виданими авансами, нарахованими доходами, і внутрішніми розрахунками; - інша дебіторська заборгованість	Непоточна (довгострокова) (§ 57 МСБО). Поточна. Дебіторська заборгованість також ділиться на два види (п. «є» п 54 МСБО 1): - торговельна; - інша.
Визнання та оцінка	Поточна заборгованість визнається одночасно з визнанням: доходу від реалізації та оцінюється за первісною вартістю (п. 6 П(С)БО 10). В практиці дата визнання дебіторської заборгованості збігається з датою документа	Дебіторська заборгованість визнається разом з доходом незалежно від дати підписання документа, а в момент здійснення операції. Після первісного визнання дебіторська заборгованість, що є фінансовим інструментом згідно з МСБО 39, оцінюється за амортизованою собівартістю за допомогою методу ефективного відсотка (п 46 МСБО 39)

Питання	П(С)БО	МСБО (МСФЗ)
Відображення в балансі	Поточна дебіторська заборгованість, що є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості). Включається до підсумку балансу за чистою вартістю реалізації, яка дорівнює первісній вартості за вирахуванням суми резерву сумнівних боргів (п. 4, 7 П(С)БО 10). Довгострокова дебіторська заборгованість, що підлягає погашенню протягом 12 місяців із дати балансу, відображається на ту ж дату у складі поточної. А та, на яку нараховуються проценти, відображається за теперішньою вартістю (п. 12 П(С)БО 10)	Торговельна дебіторська заборгованість, відображається у фінансовій звітності за чистою вартістю реалізації без зазначення первісної вартості та суми резерву сумнівних боргів. Така оцінка не є згортанням (п 33 МСБО 1)
Нарахування резерву сумнівних боргів	П(С)БО 10 (п. 4) класифікує дебіторську заборгованість як звичайну, сумнівну і безнадійну. Це П(С)БО містить порядок створення та обліку резерву сумнівних боргів (п. 8-11), а також приклади розрахунку резерву	У МСБО та МСФЗ немає такої класифікації дебіторської заборгованості. Але класифікація, подібна до тієї, що наведена в П(С)БО 10, використовується на практиці. Критерії переведення заборгованості з одного класу до іншого підприємство визначає самостійно, виходячи з професійної думки фахівця. У МСБО та МСФЗ немає алгоритму розрахунку РСБ, проте методи розрахунку, описані в П(С)БО 10, застосовуються на практиці
Аванси видані	Виділяються окремою статтею як вид дебіторської заборгованості	Облік не стандартизовано. Допускаються різні варіанти класифікації цієї статті в активі
Відкладений ПДВ	Відповідні дані відображають серед інших оборотних активів та інших поточних зобов'язань	Облік не стандартизовано. Визнання таких сум активами та зобов'язаннями в балансі, зазвичай, береться під сумнів

2.6. Облік операцій в іноземній валюті

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про операції підприємства в іноземних валютах та відображення показників статей фінансової звітності господарських одиниць підприємства за межами України в грошовій одиниці України визначає П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Порядок відображення операцій в іноземній валюті визначаються п.5-9 П(С)БО 21.

Згідно з п.5 П(С)БО 21 операції в іноземній валюті відображаються при первісному визнанні в грошовій одиниці України шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції.

Валютним курсом є встановлений НБУ курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Статті Балансу в іноземній валюті перераховуються у грошову одиницю України залежно від того, чи є ці статті монетарними або немонетарними (п.7 П(С)БО 21).

Монетарні статті – це статті грошових коштів, а також інших активів та зобов'язань, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Немонетарні – статті інші, ніж монетарні.

До монетарних статей звичайно належать грошові кошти та їх еквіваленти, дебіторська і кредиторська заборгованість, що будуть погашені грошовими коштами (або їх еквівалентами), і фінансові інвестиції.

До немонетарних звичайно належать основні засоби, нематеріальні активи, запаси, дебіторська і кредиторська заборгованість за бартерними операціями, або по яких здійснюється взаємозалік, сплачені та отримані аванси за матеріали, цінності, витрати і доходи майбутніх періодів, статті власного капіталу тощо.

Узагальнення вимог П(С)БО 21 до відображення операцій в іноземній валюті наведено у табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Вимоги П(С)БО 21 до відображення операцій підприємства в іноземній валюті

Елементи визнання	Положення ПБО 21 щодо моменту визнання операцій в іноземній валюті				
	первісне визнання (П(С)БО 21.ПП.5-6)		на дату балансу (П(С)БО 21,п.7)		
Об'єкт визнання	Монетарні статті	Немонетарні статті	Монетарні статті	Немонетарні статті	
Оцінка	Відображаються		Перераховуються	Не перераховуються і відображаються	
	За курсом обміну на дату здійснення операції		За курсом обміну на дату балансу	За історичною собівартістю	За справедливою вартістю

З табл. 2.3 можна зробити такі висновки:

- під час **первісного визнання** всі операції підприємства в іноземній валюті відображаються у валюті звітності шляхом перерахунку суми в іноземній валюті із застосуванням валютного курсу на дату здійснення операції (дата визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат).

- **на дату балансу** перерахунку підлягають тільки монетарні статті.

Аванси, сплачені або отримані в іноземній валюті у зв'язку з немонетарними статтями при включенні до вартості активів (робіт, послуг) або доходу звітного періоду, перераховуються у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати або одержання авансу відповідно (П(С)БО 21, п.6). Отже, зазначені статті вважаються немонетарними.

Після перерахунку монетарних статей на дату балансу виникає **курсова різниця** - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних.

Визнання в обліку та звітності курсових різниць залежить від їх виду і визначається п.8 - 9 П(С)БО 21 (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Визнання курсової різниці від операцій в іноземній валюті за П(С)БО 21

Види курсових різниць		Правила визнання за П(С)БО 21, п.8 - 9
1	Курсові різниці, які виникли внаслідок перерахунку залишку грошових коштів у іноземній валюті	Відображаються у складі інших операційних доходів (витрат)
2	Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку інших монетарних статей про операційну діяльність (результат операцій з оборотними активами, крім короткострокових інвестицій)	Відображаються у складі інших операційних доходів (витрат)
3	Курсові різниці, які виникли в результаті перерахунку монетарних статей про інвестиційну і фінансову діяльність (результат операцій з необоротними активами, а також з короткостроковими інвестиціями) за винятком курсових різниць, визначених у п.4 даної таблиці (п.9 П(С)БО 21)	Відображаються у складі інших доходів (витрат) звичайної діяльності
4	Курсові різниці, які виникли щодо фінансових інвестицій в господарські одиниці за межами України	Відображаються у складі іншого додаткового капіталу. Від'ємна сума курсової різниці вираховується із суми іншого додаткового капіталу, залишок наводиться зі знаком "мінус"

В табл. 2.5 наведено рахунки з обліку курсових різниць.

Таблиця 2.5

Рахунки з обліку курсових різниць

Стаття в іноземній валюті	Дохід	Втрати
1	2	3
Заборгованість унаслідок придбання або продажу оборотних активів	714 «Дохід від операційних курсових різниць»	945 «Втрати від операційних курсових різниць»
Валютні кошти в касі та на поточних рахунках	714 «Дохід від операційних курсових різниць»	945 «Втрати від операційних курсових різниць»
Заборгованість унаслідок придбання або продажу необоротних активів і фінансових інвестицій	744 «Дохід від необоротних курсових різниць»	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
Фінансові інвестиції в господарські одиниці за межами України	Кредит 425 «Інший додатковий капітал»	Дебет 425 «Інший додатковий капітал»

Приклад 2.13

Станом на 20.06.17 року підприємство має наступні залишки по субрахунках:
 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» - 5 300 грн. (1 000 злотих по курсу НБУ 5,3 грн.);
 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками» - 3 180 грн. (600 злотих по курсу НБУ 5,3 грн.).
 30.06.17 курс НБУ змінився і дорівнює 5,33 грн. за 1 злотий.

Розв'язок:

1. Визнання курсової різниці на залишки по субрахунку 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» $1\ 000 \times (5,33 - 5,3) = 30$ грн.:

Дт 312 «Поточні рахунки в іноземній валюті» - **Кт 714** «Дохід від операційної курсової різниці» - 30.

2. Визнання курсової різниці на залишки по субрахунку 632

«Розрахунки з іноземними постачальниками» 600 х (5,33 - 5,3) = 18 грн:

Дт 945 «Втрати від операційної курсової різниці» - Кт 632
«Розрахунки з іноземними постачальниками» - 18.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, надана іншим особам у рахунок платежів для придбання немонетарних активів (запасів, основних засобів, нематеріальних активів тощо) і отримання робіт і послуг при включенні до вартості цих активів (робіт, послуг), перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату сплати авансу.

Сума авансу (попередньої оплати) в іноземній валюті, одержана від інших осіб у рахунок платежів для поставлення готової продукції, інших активів, виконанню робіт і послуг, при включенні до складу доходу звітного періоду перераховується у валюту звітності із застосуванням валютного курсу на дату одержання авансу.

У випадку здійснення авансових платежів в іноземній валюті постачальникові частинами та одержання частинами від постачальника немонетарних активів (робіт, послуг) вартість одержаних активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

Відповідно у разі одержання від покупця авансових платежів в іноземній валюті частинами та відвантаження частинами покупцеві немонетарних активів (робіт, послуг) дохід реалізації активів (робіт, послуг) визнається за сумою авансових платежів із застосуванням валютних курсів, виходячи з послідовності здійснення авансових платежів.

При відображенні в обліку і фінансовій звітності операцій з продажу іноземної валюти, її балансова вартість не визнається доходом і витратами.

На субрахунок 711 «Дохід від купівлі-продажу іноземної валюти» узагальнюється інформація про доходи від купівлі-

продажу іноземної валюти, зокрема, додатна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

На субрахунку 942 «Витрати на купівлю-продаж іноземної валюти» узагальнюється інформація про витрати на купівлю-продаж іноземної валюти, зокрема від'ємна різниця між ціною купівлі-продажу іноземної валюти та її балансовою вартістю.

Витрати, пов'язані з купівлею-продажем валюти (наприклад комісійні винагороди), відносяться до адміністративних витрат (рахунок 92).

**Приклад
2.14**

Придбано 1 000 дол. США, курс НБУ – 26,0, міжбанк – 26,7, комісійна винагорода – 1 000 грн.

Розв'язок:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Перераховано гривні на купівлю валюти (1000 дол. США)	333	311	30 000
Зараховано іноземну валюту на рахунок	312	333	26 000
Відображено у складі витрат різницю між курсом міжбанку і курсом НБУ на дату придбання	942	333	700

**Приклад
2.15**

Продано 1 000 дол. США, курс НБУ – 26,5, курс продажу – 26,0

Розв'язок:

Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
	дебет	кредит	
Перераховано валюту на продаж (1000 дол. США)	334	312	26500
Зараховано гривні від продажу валюти	311	334	26000
Відображено різницю між ціною купівлі-продажу валюти та її балансовою вартістю	942	334	500

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ І ТЕСТИ

Питання для самоконтролю:

1. *Зміст та оцінка інвестиційної нерухомості.*
2. *Методи обліку інвестиційної нерухомості на дату балансу.*
3. *Облік векселів одержаних.*
4. *Поняття та види фінансових інвестицій.*
5. *Методи обліку фінансових інвестицій.*
6. *Порядок визначення та обліку гудвілу.*
7. *Поняття та види дебіторської заборгованості.*
8. *Нормативне забезпечення обліку дебіторської заборгованості.*
9. *Зміст та відображення в обліку претензій.*
10. *Облік резерву сумнівних боргів.*
11. *Правила обліку операцій в іноземній валюті.*
12. *Види курсових різниць та їх облік.*
13. *Облік купівлі валюти.*
14. *Облік продажу валюти.*

Тести:

1. Чисті активи підприємства визначаються як:
 - a) підсумок активу балансу – витрати майбутніх періодів
 - b) необоротні активи – необоротні активи
 - c) активи – зобов'язання
 - d) підсумок пасиву балансу – доходи майбутніх періодів
 - e) власний капітал – зобов'язання
2. Гудвіл – це:
 - a) обов'язкова плата, яка сплачується підприємством при придбанні акцій

- b) чисті активи підприємства
- c) активи – зобов'язання підприємства
- d) активи – пасиви підприємства
- e) перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів та зобов'язань на дату балансу

3. Яке твердження не є свідченням суттєвого впливу відповідно до П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»:

- a) володіння десятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства
- b) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства
- c) участь у прийнятті рішень
- d) взаємообмін управлінським персоналом
- e) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією

4. Підприємство «А» придбало 12 % акцій ПАТ «Б» в обмін на 10 % акцій власної емісії, щодо ціни яких існує наступна інформація на дату придбання: номінальна вартість акцій – 300 000 грн., справедлива – 360 000 грн. Чому дорівнює первісна вартість придбаних фінансових інвестицій:

- a) 300 000 грн
- b) 360 000 грн.
- c) 60 000 грн.
- d) 660 000 грн.
- e) немає правильної відповіді

5. Фінансові інвестиції в асоційовані, дочірні та спільні підприємства відображаються в обліку:

- a) за справедливою вартістю
- b) за амортизованою собівартістю
- c) за методом участі в капіталі
- d) на вибір підприємства
- e) немає правильної відповіді

6. Дисконт – це:

- a) перевищення вартості придбання облігації на вартість її погашення
- b) перевищення номінальної вартості облігації над вартість її придбання
- c) перевищення номінальної вартості облігації над її амортизованою собівартістю
- d) перевищення справедливої вартості облігації над її номінальною вартістю
- e) сума амортизації облігації

7. На якому рахунку обліку відображаються придбані з метою продажу протягом року 10 % акцій акціонерного товариства:

- a) 141 «Інвестиції пов'язаним сторонам за методом обліку участі в капітал»
- b) 142 «Інші інвестиції пов'язаним сторонам»
- c) 143 «Інвестиції непов'язаним сторонам»
- d) 351 «Еквіваленти грошових коштів»
- e) 352 «Інші поточні фінансові інвестиції»

8. Підприємство придбало облігації (номінальна вартість 50 000 грн.), випущені в обмін на основні засоби (балансова вартість 70 000 грн., знос 45 тис. грн., справедлива вартість яких становить 30 000 грн.) Чому дорівнює собівартість придбаних облігацій:

- a) 50 000 грн
- b) 70 000 грн
- c) 45 000 грн
- d) 25 000 грн
- e) 30 000 грн

9. Які з наведених статей балансу не належать до немонетарних:

- a) основні засоби
- b) нематеріальні активи

- с) статутний капітал
- д) виробничі запаси
- е) грошові кошти

10. На поточному рахунку підприємства знаходиться 10 000 доларів США за курсом НБУ 26,5 грн/дол. На кінець звітного кварталу курс долара по відношенню до гривні змінився і склав – 26,6 грн/дол. Як зміняться доходи (витрати) підприємства внаслідок зміни курсу на дату балансу:

- а) зросте інший операційний дохід
- б) зростуть інші доходи
- с) зростуть інші витрати операційної діяльності
- д) зростуть інші витрати
- е) зміна курсу не вплине на величину доходів (витрат), оскільки оцінка іноземної валюти в балансі є стабільною

Розділ 3

Облік та відображення у звітності власного капіталу підприємства

- 3.1. Власний капітал: поняття, класифікація та рахунки обліку
- 3.2. Особливості формування статутного капіталу підприємств різних організаційних форм
- 3.3. Облік статутного капіталу
- 3.4. Облік капіталу в дооцінках
- 3.5. Облік додаткового вкладеного капіталу
- 3.6. Облік резервного капіталу
- 3.7. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)
- 3.8. Облік вилученого капіталу
- 3.9. Відображення власного капіталу за МСФЗ

3.1. Власний капітал: поняття, класифікація та рахунки обліку

Наявність майна є необхідною умовою господарської діяльності будь-якого підприємства. В економічній теорії виділяють два **джерела формування господарських засобів** – власні й залучені. Їх величина та співвідношення є важливим фактором оцінки й аналізу фінансової стійкості підприємства та ефективності його роботи в цілому.

Джерела господарських засобів виступають також об'єктами бухгалтерського обліку, що включають: власний капітал, забезпечення наступних витрат і платежів, зобов'язання та доходи майбутніх періодів. При цьому, кожна із наведених складових вимагає адекватного та достовірного відображення на рахунках обліку та у фінансовій звітності.

Економічна природа та законодавчо-нормативне регламентування порядку створення та діяльності суб'єктів підприємництва вказують на обов'язкову наявність саме власного капіталу підприємства.

Власний капітал – це частка в активах підприємства, яка залишається після вирахування його зобов'язань.

Власний капітал підприємства за джерелами формування поділяється на вкладений (внесений засновниками у сумі, що дорівнює або перевищує номінальну вартість акцій, часток або паїв), що включає статутний, пайовий, додатково вкладений капітал за мінусом неоплаченого і вилученого капіталу та накопиченого в результаті господарської діяльності, що складається із нерозподіленого прибутку, резервного капіталу, іншого додаткового капіталу за мінусом непокритих збитків.

Для узагальнення інформації про стан і рух коштів різних видів власного капіталу – статутного, пайового, додаткового, резервного, вилученого, неоплаченого, а також нерозподілених прибутків (непокритих збитків), а також цільових надходжень, забезпечень майбутніх витрат і платежів, страхових резервів Планом рахунків передбачено рахунки IV класу «Власний капітал та забезпечення зобов'язань» (табл. 3.1), а саме:

- 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»;
- 41 «Капітал у дооцінках»;
- 42 «Додатковий капітал»;
- 43 «Резервний капітал»;
- 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)»;
- 45 «Вилучений капітал»;
- 46 «Неоплачений капітал».

Таблиця 3.1

Відображення інформації про власний капітал на рахунках обліку

№ з/п	Вид капіталу	Рахунки, призначені для обліку	Зміст
1	Статутний капітал	401 «Статутний капітал»	зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, що є внеском засновників (учасників) до статутного капіталу суб'єкта господарювання, що є джерелом його власних коштів

№ з/п	Вид капіталу	Рахунки, призначені для обліку	Зміст
2	Пайовий капітал	402 «Пайовий капітал»	суми пайових внесків членів споживчого товариства, колективного сільськогосподарського підприємства, житлово-будівельного кооперативу, кредитної спілки та інших підприємств, що передбачені установчими документами
3	Додатковий капітал	421 «Емісійний дохід», 422 «Інший вкладений капітал» 423 «Накопичені курсові різниці», 424 «Безоплатно одержані необоротні активи», 425 «Інший додатковий капітал»	суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також суми перевищення інших вкладів засновників над величиною статутного капіталу, зафіксованою в установчих документах суми дооцінки необоротних активів і фінансових інструментів та вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу
4	Резервний капітал	43 «Резервний капітал»	суми резервів, створених відповідно до чинного законодавства та установчих документів за рахунок нерозподіленого прибутку
5	Нерозподілений прибуток (непокріті збитки)	441 «Прибуток нерозподілений», 442 «Непокріті збитки»	суми, нерозподіленого прибутку (непокрітих збитків), які виникають внаслідок перевищення доходів над пов'язаними з ними витрати (витрат над пов'язаними з ними доходами)
6	Неоплачений капітал	46 «Неоплачений капітал»	сума заборгованості власників (учасників) за внесками до капіталу

№ з/п	Вид капіталу	Рахунки, призначені для обліку	Зміст
7	Вилучений капітал	451 «Вилучені акції», 452 «Вилучені вклади й паї», 453 «Інший вилучений капітал»	фактична собівартість акцій власної емісії або часток, викуплених товариством у його учасників

3.2. Особливості формування статутного капіталу підприємств різних організаційних форм

Порядок формування статутного капіталу підприємств різних організаційних форм (приватних підприємств, господарських товариств, кооперативів та ін.) має свою специфіку, що зумовлюється вимогами відповідних нормативно-правових актів України, до складу яких відносяться:

1. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 р. № 435-IV (далі – ЦКУ).

2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV (далі – ГКУ).

3. Закон України «Про господарські товариства» від 19.09.1991 р. № 1576-XII (далі – Закон про товариства).

4. Закон України «Про сільськогосподарську кооперацію» від 17.07.1997 р. № 469/97-ВР (далі – Закон про сільськогосподарську кооперацію).

5. Закон України «Про кредитні спілки» від 20.12.2001 р. № 2908-III (далі – Закон про кредитні спілки).

6. Закон України «Про кооперацію» від 10.07.2003 р. № 1087-IV (далі – Закон про кооперацію).

7. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 р. № 3480-IV (далі – Закон про цінні папери).

8. Закон України «Про акціонерні товариства» від 17.09.2008 р. № 514-VI (далі – Закон про АТ).

9. Закон України «Про товариства з обмеженою та додатковою відповідальністю» від 06.02.2018 р. № 2275-VIII.

Оснoву законодавчого забезпечення господарської діяльності в Україні взагалі та формування капіталу підприємств різних організаційно-правових зокрема, становлять ЦКУ та ГКУ. Але аналіз положень та практичне застосування цих документів вказує на наявність окремих суперечливих моментів.

Важливими проблемами, що впливають на обліково-аналітичне забезпечення операцій із власним капіталом є узгодження базових інститутів цивільного права – таких як власність, юридичні особи та зобов'язання, передбачених Цивільним та Господарським кодексами України.

Найбільш розповсюдженими на сьогодні організаційними формами підприємництва є господарські товариства (з обмеженою відповідальністю, публічні та приватні акціонерні товариства), приватні та колективні підприємства та ін.

Відповідно до статті 140 ЦКУ **товариством з обмеженою відповідальністю** є засноване одним або кількома особами товариство, статутний капітал якого поділений на частки, розмір яких встановлюється статутом. Чинне законодавство не передбачає мінімальну величину статутного капіталу такого товариства.

Стаття 50 Закону про товариства встановлює максимальну кількість учасників товариства з обмеженою відповідальністю може досягати – 100 осіб.

Учасники товариства з обмеженою відповідальністю не відповідають за його зобов'язаннями і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах вартості своїх вкладів.

Статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю складається із вкладів його учасників та підлягає сплаті учасниками товариства до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства.

Якщо учасники до закінчення першого року з дня державної реєстрації товариства не внесли (не повністю внесли) свої вклади, загальні збори учасників приймають **одне з таких рішень:**

- про виключення із складу товариства тих учасників, які не внесли (не повністю внесли) свої вклади, та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;

- про зменшення статутного капіталу та про визначення порядку перерозподілу часток у статутному капіталі;

- про ліквідацію товариства.

Зміни до статуту, пов'язані із зміною розміру статутного капіталу та/або із зміною складу учасників, підлягають державній реєстрації в установленому законом порядку.

Якщо після закінчення другого чи кожного наступного фінансового року вартість чистих активів товариства з обмеженою відповідальністю виявиться меншою від статутного капіталу, товариство **зобов'язане оголосити про зменшення свого статутного капіталу** і зареєструвати відповідні зміни до статуту в установленому порядку, якщо учасники не прийняли рішення про внесення додаткових вкладів. Якщо вартість чистих активів товариства стає меншою від визначеного законом мінімального розміру статутного капіталу, **товариство підлягає ліквідації**.

Збільшення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю допускається після **внесення усіма його учасниками вкладів** у повному обсязі.

Стаття 3 Закону про АТ визначає, що **акціонерне товариство** – господарське товариство, статутний капітал якого поділено на визначену кількість часток однакової номінальної вартості, корпоративні права за якими посвідчуються акціями.

Мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 мінімальних заробітних плат виходячи із ставки мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства.

Акціонерні товариства **за типом поділяються** на публічні акціонерні товариства та приватні акціонерні товариства, кількісний склад яких не може перевищувати 100 акціонерів.

Публічне акціонерне товариство може здійснювати **публічне та приватне розміщення акцій**. Приватне акціонерне товариство може здійснювати **тільки приватне розміщення акцій**. У разі прийняття загальними зборами приватного акціонерного товариства рішення про здійснення публічного розміщення акцій до статуту товариства вносяться відповідні зміни, у тому числі про зміну типу товариства – з приватного на публічне.

Акціонери не відповідають за зобов'язаннями товариства і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, тільки в межах належних їм акцій.

Акція – цінний папір, що посвідчує корпоративні права акціонера щодо акціонерного товариства. Усі акції є іменними та існують виключно в бездокументарній формі.

Акціонерне товариство може здійснювати розміщення **акцій двох типів** – простих та привілейованих, частка яких у розмірі статутного капіталу не може перевищувати 25 відсотків. Прості акції товариства **не підлягають конвертації** у привілейовані акції або інші цінні папери акціонерного товариства.

При здійсненні операцій з цінними паперами необхідно враховувати, що акціонерне товариство **не має права розміщувати акції за ціною, нижчою за їх номінальну вартість**.

Акції публічного акціонерного товариства можуть купуватися та продаватися на фондовій біржі. Таке товариство зобов'язане пройти процедуру включення акцій до біржового списку хоча б однієї фондової біржі.

Акції приватного акціонерного товариства не можуть купуватися та/або продаватися на фондовій біржі, за винятком продажу шляхом проведення на біржі аукціону.

Для створення акціонерного товариства засновники повинні провести закрите (приватне) розміщення його акцій, установчі збори та здійснити державну реєстрацію акціонерного товариства.

У разі заснування акціонерного товариства його акції підлягають розміщенню виключно серед його засновників шляхом приватного розміщення. Публічне розміщення акцій товариства може здійснюватися після отримання свідоцтва про реєстрацію першого випуску акцій.

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, може здійснюватися грошовими коштами, цінними паперами (крім боргових емісійних цінних паперів, емітентом яких є засновник, та векселів), майном і майновими правами, нематеріальними активами, що мають грошову оцінку.

Оплата вартості акцій, що розміщуються під час заснування акціонерного товариства, **не може здійснюватися за ціною, нижчою від їх номінальної вартості.**

Ціна майна, що вноситься засновниками акціонерного товариства в рахунок оплати акцій товариства, повинна відповідати ринковій вартості цього майна, визначеній відповідно до статті 8 Закону про АТ.

Кожний засновник акціонерного товариства повинен оплатити повну вартість придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій. У разі несплати (неповної оплати) вартості придбаних акцій до дати затвердження результатів розміщення першого випуску акцій акціонерне товариство вважається не заснованим. До оплати 50 відсотків статутного капіталу товариство не має права здійснювати операції, не пов'язані з його заснуванням.

Установчим документом акціонерного товариства є його **статут**, в якому міститься інформація необхідна в тому числі і для належного фінансового обліку власного капіталу:

- 1) повне та скорочене найменування товариства українською мовою;
- 2) тип товариства;
- 3) розмір статутного капіталу;
- 4) розмір резервного капіталу у разі його формування;
- 5) номінальну вартість і загальну кількість акцій, кількість кожного типу розміщених товариством акцій, у тому числі

кількість кожного класу привілейованих акцій у разі розміщення привілейованих акцій, а також наслідки невиконання зобов'язань з викупу акцій;

б) розмір дивідендів за привілейованими акціями кожного класу в разі їх розміщення товариством;

Приватним підприємством згідно зі статтею 113 ГКУ визнається підприємство, що діє на основі приватної власності одного або кількох громадян, іноземців, осіб без громадянства та його (їх) праці чи з використанням найманої праці. Приватним є також підприємство, що діє на основі приватної власності суб'єкта господарювання – юридичної особи.

У зв'язку з тим, що законодавчі акти не дають чіткого визначення терміну “організаційна форма юридичної особи”, існує двоякий підхід до визначення приватного підприємства.

По-перше, виходячи зі змісту статті 113 ГКУ, приватне підприємство є організаційною формою підприємства.

По-друге, стаття 63 цього Кодексу визначає приватне підприємство як вид підприємства залежно від форми власності.

У зв'язку з тим, що поняття “приватне підприємство” вказує лише на форму власності, а не на особливості у заснуванні чи управлінні підприємством, приватне підприємство як організаційна форма потребує законодавчого уточнення.

Виходячи з того, що на сьогодні закон, який регулює порядок створення та діяльності приватних підприємств, відсутній, такі підприємства діють на загальних підставах відповідно до Цивільного та Господарського кодексів України. Законодавство не містить будь-яких обмежень щодо розміру статутного фонду приватного підприємства. Під час формування статутного капіталу приватного підприємства слід виходити лише з принципу “достатності для здійснення господарської діяльності”.

Відповідно до статті 93 ГКУ **підприємством колективної форми власності** визнається корпоративне або унітарне підприємство, що діє на основі колективної власності засновника (засновників). Підприємствами колективної власності є виробничі кооперативи, підприємства споживчої кооперації,

підприємства громадських та релігійних організацій, інші підприємства, передбачені законом. Чисельність членів кооперативу не може бути меншою ніж три особи.

Для забезпечення статутної діяльності кооператив у порядку, передбаченому його статутом, формує пайовий, резервний, неподільний та спеціальний фонди.

Стаття 2 Закону про кооперацію зазначає, що **пайовий фонд** – фонд, що формується із пайових внесків членів кооперативу при створенні кооперативу і є одним із джерел формування майна кооперативу.

Розмір паю члена кооперативу залежить від фактичного його внеску до пайового фонду. Паї, в тому числі резервного і спеціального фондів, є персоніфікованими і у сумі визначають загальну частку кожного члена кооперативу у майні кооперативу.

Кооператив відповідає за своїми зобов'язаннями всім належним йому майном, а члени кооперативу відповідають за його зобов'язаннями в межах внесеного ними паю, якщо інше не передбачено статутом кооперативу або законом.

3.3. Облік статутного капіталу

Відповідно до статті 13 Закону про товариства **вкладом до статутного (складеного) капіталу господарського товариства** можуть бути гроші, цінні папери, інші речі або майнові чи інші відчужувані права, що мають грошову оцінку, якщо інше не встановлено законом.

Грошова оцінка вкладу учасника господарського товариства здійснюється за згодою учасників товариства, а у випадках, встановлених законом, вона підлягає незалежній експертній перевірці.

Забороняється використовувати для формування статутного капіталу господарського товариства бюджетні кошти, кошти, одержані в кредит та під заставу, векселі, майно державних (комунальних) підприємств, яке

відповідно до закону (рішення органу місцевого самоврядування) не підлягає приватизації, та майно, що перебуває в оперативному управлінні бюджетних установ, якщо інше не передбачено законом.

Для обліку та узагальнення інформації про стан та рух статутного капіталу підприємства призначено **рахунок 40 «Зареєстрований (пайовий) капітал»**, за кредитом якого відображається збільшення статутного капіталу, за дебетом – його зменшення (вилучення).

Сальдо на цьому рахунку повинно відповідати розміру статутного капіталу, який зафіксовано в установчих документах підприємства. **Аналітичний облік статутного капіталу** ведеться за видами капіталу за кожним засновником, учасником, акціонером тощо.

Першою операцією, яка потребує відповідної облікової реєстрації при формуванні статутного капіталу для підприємств окремих організаційних форм (переважно господарських товариств) є передбачене законодавством внесення засновниками (учасниками) до моменту державної реєстрації певної частки їх вкладу, що відображається бухгалтерським записом:

Дт 313	Інші рахунки в банку в національній валюті	Кт 425	Інший додатковий капітал
-------------------------	---	-------------------------	---------------------------------

У переважній більшості випадків для формування статутного капіталу, пайового або неподільного фонду з метою створення та державної реєстрації юридичної особи в установах банків відкриваються **тимчасові рахунки**, для наявності та руху грошових коштів на яких використовується рахунок 313 «Інші рахунки в банку в національній валюті» або 314 «Інші рахунки в банку в іноземній валюті».

На тимчасовий рахунок зараховуються кошти засновників (учасників) для формування статутного капіталу суб'єкта

господарювання – юридичної особи до його державної реєстрації як юридичної особи.

У випадку внесення вкладів іншими, ніж грошові кошти активами рахунок 425 «Інший додатковий капітал» за кредитом може кореспондувати з дебетом відповідних рахунків, що призначені для відображення в обліку таких активів, наприклад: 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 15 «Капітальні інвестиції», 20 «Виробничі запаси», 28 «Товари», 30 «Каса», 35 «Поточні фінансові інвестиції» та інші.

Для узагальнення інформації про зміни у складі неоплаченого капіталу підприємства призначено **рахунок 46 «Неоплачений капітал»**, за дебетом якого відображається заборгованість засновників (учасників) господарського товариства за внесками до статутного капіталу підприємства, за кредитом – погашення заборгованості за внесками до статутного капіталу.

Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за видами розміщених неоплачених акцій (для акціонерних товариств) та за кожним засновником (учасником) підприємства.

Відображення на рахунках бухгалтерського обліку статутного капіталу розпочинається з моменту реєстрації підприємства в Єдиному державному реєстрі підприємств та організацій України, що здійснюється після виконання усіх нормативних вимог:

Дт 46	Неоплачений капітал	Кт 401	Статутний капітал
------------------------	----------------------------	-------------------------	--------------------------

Після реєстрації статутного капіталу, попередньо отримані вклади засновників (учасників) списуються на зменшення неоплаченого капіталу:

Дт 425	Інший додатковий капітал	Кт 46	Неоплачений капітал
-------------------------	---------------------------------	------------------------	----------------------------

Тимчасовий рахунок починає функціонувати як поточний тільки після одержання банком додаткових документів, необхідних для відкриття поточного рахунку, та отримання банком повідомлення про взяття рахунку на облік органом державної податкової служби за місцезнаходженням суб'єкта господарювання – юридичної особи. В бухгалтерському обліку це відображається наступним чином:

Дт 311	Поточні рахунки в національній валюті	Кт 313	Інші рахунки в банку в національній валюті
-------------------------	--	-------------------------	---

Внески засновників (учасників) підприємства, здійснені після реєстрації його статутного капіталу відображаються шляхом зменшення неоплаченого капіталу у кореспонденції з відповідними рахунками активів, наприклад:

Дт 311	Поточні рахунки в національній валюті	Кт 46	Неоплачений капітал
-------------------------	--	------------------------	----------------------------

Порядок відображення в обліку формування статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю наведено в прикладі 3.1.

Приклад 3.1	<p>Відповідно до установчих документів статутний капітал товариства з обмеженою відповідальністю «Альтернатива» становить 50 тис. грн та складається із внесків двох фізичних осіб:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Антонюка О.П. – грошові кошти на суму 40 тис. грн; - Олійника Л.С. – меблі на суму 10 тис. грн. <p>На момент державної реєстрації товариства Антонюк вніс на тимчасовий рахунок в установі банку 60% свого вкладу, а Олійник – меблі на суму 10 тис. грн.</p> <p>Протягом року після державної реєстрації ТзОВ Антонюком було внесено решту вкладу на поточний рахунок підприємства.</p>
--------------------	---

Розв'язок:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	На момент державної реєстрації внесено вклад засновника грошовими коштами на тимчасовий рахунок в банку (40000 × 0,6 = 24000)	313	425	24000
2	На момент державної реєстрації внесено вклад засновника у вигляді основних засобів	152	425	10000
3	Відображено статутний капітал після державної реєстрації товариства	46	40	50000
4	Внесені на момент реєстрації вклади списано на зменшення неоплаченого капіталу	425	46	34000
5	Переведено тимчасовий рахунок в банку на поточний	311	313	24000
6	Введено в експлуатацію меблі, отримані як внесок до статутного капіталу	109	152	10000
7	Внесено решту вкладу засновника грошовими коштами (40000 × 0,4 = 16000)	311	46	16000

В подальшому суб'єкти господарювання можуть приймати рішення про зміни в статутному капіталі, яке набирає чинності з дня внесення таких змін до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців. Законодавством України передбачені обмеження щодо таких змін в статутному капіталі господарських товариств.

Так відповідно до статті 16 Закону про товариства, товариство має право збільшити розмір статутного (складеного) капіталу лише **після повного внесення усіма учасниками своїх вкладів (оплати акцій)**.

Акціонерне товариство має право збільшувати статутний капітал лише **після реєстрації звітів про результати розміщення всіх попередніх випусків акцій**.

Акціонерне товариство **не має права приймати рішення про збільшення статутного капіталу** шляхом публічного розміщення акцій, якщо розмір власного капіталу є меншим, ніж розмір його статутного капіталу. Обов'язковою умовою збільшення статутного капіталу акціонерним товариством є відповідність розміру статутного капіталу після його збільшення вимогам, передбаченим частиною першою статті 14 Закону про АТ, на дату реєстрації змін до статуту товариства.

Не допускається збільшення статутного капіталу акціонерного товариства у разі наявності викуплених товариством акцій та для покриття збитків.

Згідно зі статтею 15 Закону про АТ, **статутний капітал акціонерного товариства може збільшуватися шляхом:**

- 1) підвищенням номінальної вартості акцій;
- 2) розміщення додаткових акцій існуючої номінальної вартості.

Збільшення кількості акцій існуючої номінальної вартості можливе, коли всі раніше випущені акції повністю викуплені не нижче номінальної вартості. При прийнятті рішення про збільшення статутного капіталу додаткові акції з тією самою номінальною вартістю не випускаються.

Збільшення статутного капіталу можливо здійснити шляхом збільшення номінальної вартості акцій товариства. При цьому випуск попередніх акцій анулюється і вони обмінюються на акції нового випуску з новою (збільшеною) номінальною вартістю. При прийнятті рішення про збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків засновників необхідно виконати процедурні питання, які встановлені Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку (табл.3.2).

Таблиця 3.2

Відображення в обліку збільшення статутного капіталу за рахунок додаткових внесків

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Відображення збільшення статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Погашення заборгованості за внесками в статутний капітал	31 «Рахунки в банках»	46 «Неоплачений капітал»
3	Сума перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю	46 «Неоплачений капітал»	421 «Емісійний дохід»

Загальними зборами акціонерів може бути прийнято рішення збільшити розмір статутного капіталу за рахунок нерозподіленого прибутку чи за рахунок реінвестування нарахованих дивідендів. Але не завжди прибуток співпадає з наявністю коштів, а тому сплата дивідендів може бути вирішена шляхом додаткової емісії акцій. Дивіденди, спрямовані на збільшення статутного капіталу, позбавляють необхідності мати готівку чи інші активи (табл. 3.3)

Таблиця 3.3

Відображення в обліку збільшення статутного капіталу за рахунок реінвестування дивідендів

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Нарахування фіксованих дивідендів за привілейованими акціями за рахунок нерозподіленого прибутку	441 «Прибуток нерозподілений»	443 «Прибуток, використаний у звітному році»
		443 «Прибуток, використаний у звітному році»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»
2	Нарахування оголошених дивідендів за привілейованими акціями за рахунок резервного капіталу	43 «Резервний капітал»	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
3	Реєстрація випуску додаткових акцій та збільшення статутного капіталу на номінальну вартість випущених акцій	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
4	Сума перевищення ціни придбання акцій над їх номінальною вартістю	46 «Неоплачений капітал»	421 «Емісійний дохід»
5	Списання сум нарахованих дивідендів на зменшення заборгованості акціонерів із формування власного капіталу товариства	671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»	46 «Неоплачений капітал»

При збільшенні статутного капіталу за рахунок реінвестування дивідендів загальна сума власного капіталу не змінюється, але збільшується частка акціонерів, що розширює їх права на управління компанією та одержання прибутку. На суму власного капіталу впливає виплата дивідендів, а тому акціонерне товариство може оголосити дивіденди, які сплачуються акціями з метою збільшення статутного капіталу, економії оборотних коштів підприємства, мінімізації податкових платежів.

Акціонерне товариство з метою залучення позикового капіталу може здійснити емісію конвертованих облігацій, які на дату погашення будуть обмінені на акції. В обліку необхідно відобразити збільшення статутного капіталу на підставі рішення загальних зборів акціонерів. Після відображення збільшення статутного капіталу на підставі договору про продаж і порядок погашення конвертованих облігацій відображається обмін конвертованих облігацій на акції табл.3.4.

Таблиця 3.4

Відображення в обліку збільшення статутного капіталу шляхом конвертації облігацій в акції

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1	Сума збільшення статутного капіталу	46 «Неоплачений капітал»	40 «Статутний капітал»
2	Сума перевищення ціни реалізації акцій над їх номінальною вартістю	46 «Неоплачений капітал» (аналітичні рахунки власників облігацій)	421 «Емісійний дохід»
3	Списання сум зобов'язань товариства за облігаціями, поданими до обміну, на зменшення заборгованості власників облігацій з формування власного капіталу	521 «Зобов'язання за облігаціями» (аналітичні рахунки власників облігацій)	46 «Неоплачений капітал»

3.4. Облік капіталу у дооцінках

Згідно з п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби», підприємство **може** переоцінювати об'єкт основних засобів, якщо залишкова вартість цього об'єкта суттєво відрізняється від його справедливої вартості на дату балансу.

Наведене вище формулювання «може переоцінювати» надає підприємству можливість щодо проведення чи не проведення переоцінки.

Однак існування суттєвої різниці між залишковою та справедливою вартістю об'єкта основних засобів призводить до недотримання основних принципів бухгалтерського обліку, серед яких особливо варто виділити обачність і повноту висвітлення фінансової інформації. Як наслідок фінансова звітність підприємства недостовірно відображає фінансовий стан підприємства.

У п. 4 П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств» зазначено, що **справедлива вартість** – це сума, за якою може бути здійснений обмін активу, або оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами. Проте це визначення не розкриває порядку визначення справедливої вартості об'єкта необоротних активів.

Статтею 7 Закону України «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. № 2658-III (далі – Закон про оцінку) встановлено, що **проведення оцінки майна є обов'язковим** у випадках переоцінки основних фондів для цілей бухгалтерського обліку. Така оцінка проводиться особою, яка одержала сертифікат суб'єкта оціночної діяльності, у результаті чого складається звіт про оцінку майна (акт оцінки майна), який містить висновки про вартість майна та підтверджує виконані процедури з оцінки майна суб'єктом оціночної діяльності. Звіт підписується оцінювачами, які безпосередньо проводили оцінку майна, і скріплюється печаткою та підписом керівника суб'єкта оціночної діяльності (ст. 12 Закону про оцінку).

Варто наголосити, що Законом про оцінку передбачено залучення до оцінки майна професійного оцінювача лише у випадку переоцінки основних засобів. Крім цього, відсутність у національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку посилання на обов'язковість визначення справедливої вартості об'єктів, що підлягають переоцінці у відповідності до Закону про оцінку на практиці призводить до ігнорування норм статті 7 цього Закону щодо обов'язкового проведення оцінки майна.

З метою дотримання принципу послідовності бухгалтерського обліку при проведенні переоцінки встановлюється величина суттєвості для зміни вартості для кожної групи основних засобів.

Суттєвість – характеристики облікової інформації, які визначають її здатність впливати на рішення користувачів фінансової звітності.

Відповідно до п. 34 ст. 7 Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджених наказом

Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561 (далі – Методичні рекомендації №561) **порогом суттєвості для проведення переоцінки або зменшення корисності основних засобів** може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10 відсотковому відхиленню залишкової та справедливої вартості об'єктів основних засобів.

Поріг суттєвості в обліковому розумінні – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Для того, щоб отримана величина суттєвості не була для підприємства обов'язковою, у наказі про облікову політику необхідно вказати на необов'язковість, а на можливість проведення переоцінки.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Рішення про необхідність проведення переоцінки приймає керівник підприємства, здебільшого на підставі даних інвентаризації необоротних активів та оформляється відповідним розпорядженням (наказом).

Для реалізації цього розпорядження може створюватися комісія з переоцінки, до завдань якої зокрема відноситься виявлення об'єктів основних засобів, які підлягають переоцінці. При цьому варто враховувати, що відповідно до п. 16 П(С)БО 7 «Основні засоби» переоцінка одного об'єкта спричиняє переоцінку всіх об'єктів групи основних засобів, до якої він належить.

За результатами проведеної переоцінки комісія складає у довільній формі відомість переоцінки, яку затверджує керівник підприємства, після чого бухгалтерія на її підставі робить необхідні записи в регістрах аналітичного і синтетичного обліку.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та

відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків, що наведені в пункті 20 П(С)БО 7.

Рахунок 41 «Капітал у дооцінках» призначено для обліку і узагальнення інформації про дооцінки (уцінки) необоротних активів і фінансових інструментів, які відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку відображаються у складі власного капіталу і розкриваються у звіті про фінансові результати (звіті про сукупний дохід). Залишок на цьому рахунку зменшується у разі уцінки та вибуття зазначених активів, зменшення їх корисності тощо

Переоцінена первісна вартість та сума зносу об'єкта основних засобів визначається множенням відповідно первісної вартості і суми зносу об'єкта основних засобів на індекс переоцінки:

$$\text{Переоцінена первісна вартість основних засобів (сума зносу)} = \text{Первісна вартість основних засобів (сума зносу)} \times \text{Індекс переоцінки}$$

Індекс переоцінки визначається діленням справедливої вартості об'єкта, який переоцінюється, на його залишкову вартість:

$$\text{Індекс переоцінки} = \frac{\text{Справедлива вартість об'єкта, що переоцінюється}}{\text{Залишкова вартість об'єкта, що переоцінюється}}$$

Якщо розрахований індекс переоцінки більший 1, то має місце дооцінка, менше 1 – уцінка основних засобів або інших необоротних активів.

Якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта.

Відомості про зміни первісної вартості та суми зносу основних засобів заносяться до реєстрів їх аналітичного обліку. Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу додаткового капіталу:

Дт 10	Основні засоби	Кт 41	Капітал у дооцінках
------------------------	-----------------------	------------------------	----------------------------

а сума уцінки – до складу витрат, крім випадків попереднього проведення дооцінки:

Дт 975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	Кт 10	Основні засоби
-------------------------	---	------------------------	-----------------------

Крім цього, для відображення на рахунках бухгалтерського обліку первісної переоціненої вартості у випадку дооцінки об'єкта основних засобів на суму дооцінки зносу складається кореспонденція рахунків:

Дт 10	Основні засоби	Кт 131	Знос основних засобів
------------------------	-----------------------	-------------------------	------------------------------

а у випадку уцінки – на суму уцінки зносу:

Дт 131	Знос основних засобів	Кт 10	Основні засоби
-------------------------	------------------------------	------------------------	-----------------------

Приклад 3.2

Приватне підприємство у травні 2015 року придбало виробниче обладнання за ціною 570 тис. грн (в т.ч. ПДВ). У цьому ж місяці підрядним способом проведено монтаж даного об'єкта основних засобів внаслідок чого він став придатним для використання (ціна монтажних робіт склала 105 тис. грн (крім того ПДВ). Відповідно до Акта приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1) для цього обладнання передбачений прямолінійний метод нарахування амортизації, десятирічний термін корисного використання та нульова ліквідаційна вартість. На основі результатів інвентаризації встановлено, що справедлива вартість обладнання станом на 31.10.2017 року становить 600 тис. грн.

Розв'язок				
№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Придбано виробниче обладнання	152	631	475000
2	Відображено податковий кредит з податку на додану вартість	641	631	95000
3	Виконано монтажні роботи підрядною організацією	152	631	105000
4	Відображено податковий кредит з податку на додану вартість	641	631	21000
5	Введено в експлуатацію придбаний об'єкт основних засобів (травень 2015 року)	104	152	580000
6	Відображено нарахування амортизації за червень 2015 – жовтень 2017 року $((580000 - 0) / (10 \times 12)) \times 29 = 140167$	23	131	140167

Оскільки відхилення залишкової та справедливої вартості виробничого обладнання на 31.10.2017 року становить 36%, що перевищує встановлений поріг суттєвості, приймаємо рішення про проведення переоцінки цього об'єкту основних засобів (розрахунок сум переоцінки наведений в табл. 3.3)				
7	Відображено дооцінку (індекс переоцінки > 1) залишкової вартості (табл. 2.4)	104	411	160167
8	Відображено дооцінку зносу (табл. 3.5)	104	131	51042

Таблиця 3.5

Розрахунок сум переоцінки обладнання на 31.10.2017 року

Назва показника	До переоцінки, грн	Індекс переоцінки	Після переоцінки, грн	Сума дооцінки, грн
Первісна вартість	580000	1,364154	791209	211209
Знос	140167		191209	51042
Залишкова вартість	439833		600000	160167
Справедлива вартість	600000		600000	x

Відображення результатів наступних переоцінок залежить від тенденції і розміру змін справедливої вартості об'єкта основних засобів. При уцінці об'єкта, що раніше був дооцінений, сума уцінки залишкової вартості основного засобу списується на зменшення суми іншого додаткового капіталу в межах попередньої дооцінки:

Дт 411	Дооцінка (уцінка) основних засобів	Кт 10	Основні засоби
-------------------------	---	------------------------	-----------------------

а сума уцінки, що залишилася, – на витрати звітного періоду:

Дт 975	Уцінка необоротних активів і фінансових інвестицій	Кт 10	Основні засоби
-------------------------	---	------------------------	-----------------------

Наступна дооцінка об'єкта основних засобів визнається як дохід звітного періоду у межах суми, віднесеної на витрати під час попередньої уцінки:

Дт 10	Основні засоби	Кт 746	Інші доходи від звичайної діяльності
------------------------	-----------------------	-------------------------	---

а різниця відноситься до складу додаткового капіталу підприємства:

Дт 10	Основні засоби	Кт 41	Капітал у дооцінках
------------------------	-----------------------	------------------------	----------------------------

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу:

Дт 41	Капітал у дооцінках	Кт 441	Прибуток нерозподілений
------------------------	----------------------------	-------------------------	--------------------------------

Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням додаткового капіталу. При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх

уцінок такого об'єкта, що відображений у складі додаткового капіталу.

Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Сума дооцінки, що підлягає списанню, визначається на основі записів про зміну (індексацію) балансової вартості основних засобів у картках інвентарного обліку (інших реєстрах аналітичного обліку) об'єктів основних засобів.

Первісна (переоцінена) вартість об'єкта основних засобів може бути збільшена на суму **індексації**, проведеної у порядку, встановленому податковим законодавством, з відображенням у бухгалтерському обліку в порядку, передбаченому пунктами 19-21 П(С)БО 7 «Основні засоби».

3.5. Облік додаткового капіталу

Рахунок 42 «Додатковий капітал» призначено для узагальнення інформації про суми, на які вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість, а також про вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих підприємством від інших осіб, та інші види додаткового капіталу.

Додатково вкладений капітал суб'єкта господарювання формується за рахунок внесення засновниками вкладів понад зареєстрований розмір статутного капіталу та **складається із:**

1) **емісійного доходу** (для акціонерних товариств) – сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їхню номінальну вартість;

2) **іншого вкладеного капіталу** (для інших підприємств) – сума капіталу, який вкладено засновниками понад статутний капітал.

На субрахунку **421 «Емісійний дохід»** відображається прибуток (збиток) від продажу, випуску або анулювання інструментів власного капіталу. За кредитом рахунку відображається збільшення емісійного доходу, за дебетом – зменшення. Сума перевищення збитку від зазначених операцій над залишком емісійного доходу відображається за дебетом рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокріті збитки)».

Зміст операцій із формування статутного капіталу акціонерного товариства визначає **порядок бухгалтерського обліку емісійного доходу**:

1) придбано акції товариства за ціною вищою за їх номінальну вартість:

Дт 46	Неоплачений капітал	Кт 421	Емісійний дохід
------------------------	----------------------------	-------------------------	------------------------

2) списано за рахунок емісійного доходу суму перевищення ціни викупу над номінальною вартістю акцій (при анулюванні викуплених акцій):

Дт 421	Емісійний дохід	Кт 451	Вилучені акції
-------------------------	------------------------	-------------------------	-----------------------

3) списано на збільшення емісійного доходу суму перевищення номінальної вартості акцій над ціною їх викупу (при анулюванні викуплених акцій):

Дт 451	Вилучені акції	Кт 421	Емісійний дохід
-------------------------	-----------------------	-------------------------	------------------------

4) списано за рахунок емісійного доходу суму перевищення ціни викупу над ціною продажу акцій (при продажу викуплених акцій):

Дт 421	Емісійний дохід	Кт 451	Вилучені акції
-------------------------	------------------------	-------------------------	-----------------------

5) списано на збільшення емісійного доходу суму перевищення ціни продажу акцій над ціною їх викупу (при продажу викуплених акцій):

Дт 685	Розрахунки з іншими кредиторами	Кт 421	Емісійний дохід
-------------------------	--	-------------------------	------------------------

	На субрахунок 422 «Інший вкладений капітал» обліковують інший вкладений засновниками підприємств (крім акціонерних товариств) капітал, що перевищує статутний капітал, інші внески тощо без рішень про зміни розміру статутного капіталу. За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу, за дебетом – зменшення.
--	--

Сума перевищення фактичних внесків засновників над їх внесками, зафіксованими в установчих документах інших, ніж акціонерні товариства підприємств відображаються наступною кореспонденцією рахунків:

Дт 46	Неоплачений капітал	Кт 422	Інший вкладений капітал
------------------------	----------------------------	-------------------------	--------------------------------

В практиці господарювання зустрічаються випадки безоплатного отримання необоротних активів.

ЦКУ передбачає, що письмовим договором, який підтверджує безоплатне отримання основних засобів, є договір дарування, згідно з яким одна сторона передає безкоштовно майно у власність іншій стороні. Якщо при укладенні договору дарування нерухомого майна однією зі сторін є фізична особа, такий договір повинен бути обов'язково нотаріально завірений.

Згідно з п. 10 П(С)БО 7 «Основні засоби» первісна вартість безоплатно отриманих основних засобів дорівнює їх

справедливій вартості на дату отримання з урахуванням витрат, передбачених п. 8 цього Положення.

Згідно із п. 13 Методичних рекомендацій №571 в на справедливу вартість безоплатно отриманих об'єктів основних засобів збільшується сальдо додаткового капіталу.

Субрахунок **424 «Безоплатно одержані необоротні активи»** призначений для відображення вартості необоротних активів, безоплатно одержаних підприємством від інших осіб. За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу, за дебетом – зменшення.

Отже зараховування таких активів до складу основних засобів відображається бухгалтерським записом:

Дт 10	Основні засоби	Кт 424	Безоплатно одержані необоротні активи
------------------------	-----------------------	-------------------------	--

Дохід від безоплатно одержаних необоротних активів (крім земельних ділянок і фінансових інвестицій), що підлягають амортизації, визначається у сумі, пропорційній сумі амортизації відповідних активів одночасно з її нарахуванням:

Дт 424	Безоплатно одержані необоротні активи	Кт 745	Дохід від безоплатно одержаних активів
-------------------------	--	-------------------------	---

Приклад 3.3

Підприємство безоплатно одержало автомобіль, справедлива вартість якого становить 125 тис. грн. Відповідно до Акту приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів (ОЗ-1) для об'єкта основних засобів передбачений прямолінійний метод нарахування амортизації, семирічний термін корисного використання та ліквідаційна вартість – 1 тис. грн, місце експлуатації – адміністрація підприємства.

Розв'язок				
№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Безоплатно одержано автомобіль	105	424	125000
2	Нараховано амортизацію за перший місяць експлуатації автомобіля $(125000 - 1000) / 7 \times 12 = 1476$	92	131	1476
3	Визнано дохід від безоплатно одержаного основного засобу у сумі, пропорційній сумі амортизації $(1476 / 124000) \times 125000 = 1488$	424	745	1488

На субрахунку **425 «Інший додатковий капітал»** обліковують інші види додаткового капіталу, які не можуть бути включені до наведених вище субрахунків, зокрема капітал у сумі вартості необоротних активів, отриманих за договором оренди цілісних майнових комплексів. За кредитом рахунку відображається збільшення капіталу, за дебетом – зменшення.

3.6.Облік резервного капіталу

Резервний капітал створюється відповідно до вимог Закону України «Про господарські товариства», згідно з правилами, встановленими статутом та установчим договором, за рахунок нерозподіленого прибутку і призначений покривати можливі збитки від діяльності підприємства. Розмір щорічних відрахувань встановлюється засновниками самостійно і становить не менше ніж 5% чистого прибутку. Загальна сума резервного капіталу також встановлюється документами, але повинна становити не менше ніж 25% статутного капіталу.

Облік резервного капіталу здійснюється на рахунку 43 «Резервний капітал».

Сума нарахованого резервного капіталу використовується на покриття збитків, на виплату дивідендів по привілейованих акціях, якщо недостатньо інших джерел.

Зокрема, кошти резервного капіталу, спрямовані на покриття збитків звітного періоду, відображуються записом:

43 «Резервний капітал» – 442 «Непокриті збитки»

При використанні коштів резервного капіталу на виплату дивідендів по привілейованих акціях складається запис:

43 «Резервний капітал» – 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

3.7. Облік нерозподіленого прибутку (непокритих збитків)

На рахунку 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» ведеться облік нерозподілених прибутків чи непокритих збитків поточного та минулих років, а також використаного в поточному році прибутку.

За кредитом рахунку відображається збільшення прибутку від усіх видів діяльності, за дебетом – збитки та використання прибутку.

Рахунок 44 «Нерозподілені прибутки (непокриті збитки)» має такі субрахунки:

441 «Прибуток нерозподілений»

442 «Непокриті збитки»

443 «Прибуток, використаний у звітному періоді»

На субрахунок 441 «Прибуток нерозподілений» відображаються наявність та рух нерозподіленого прибутку.

На субрахунок 442 «Непокриті збитки» відображаються непокриті збитки. Їх списання здійснюють за рахунок нерозподіленого прибутку, резервного, пайового чи додаткового капіталу тощо.

На субрахунку 443 «Прибуток, використаний у звітному періоді» відображаються розподіл прибутку між власниками (нарахування дивідендів), відрахування в резервний капітал та інше використання прибутку в поточному періоді. Сальдо на цьому субрахунку у кінці року закривається у кореспонденції із субрахунками 441 та/або 442 з виведенням сальдо на одному з цих субрахунків.

Рішення про використання прибутку приймається зборами акціонерів чи учасників товариства. Власники мають право суму нерозподіленого прибутку, що залишається після проведення відрахувань до резервного капіталу, направити на виплату дивідендів.

Дивіденди – це частина прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до часток їхньої участі у власному капіталі підприємства.

Цивільним кодексом України встановлено такі обмеження щодо оголошення та виплати дивідендів:

- неповна сплата статутного капіталу;
- зменшення вартості чистих активів акціонерного товариства до розміру меншого, ніж розмір статутного капіталу.

Після ухвалення рішення про затвердження фінансової звітності і відповідно до суми нарахування дивідендів в бухгалтерському обліку відображається розподіл прибутку і зобов'язання засновникам по дивідендах.

Нараховані оголошені дивіденди за рахунок нерозподіленого прибутку:

441 «Прибуток нерозподілений» – 443 «Прибуток, використаний у звітному році»
443 «Прибуток, використаний у звітному році» – 671 «Розрахунки за нарахованими дивідендами»

3.8. Облік вилученого капіталу

Товариство може прийняти рішення про зменшення розміру статутного капіталу.

У разі наявності у акціонерного товариства намірів зменшити розмір статутного капіталу виконавчий орган товариства публікує в органах преси Верховної Ради України або Кабінету Міністрів чи офіційному виданні фондової біржі повідомлення для кредиторів та акціонерів про намір зменшити розмір статутного капіталу товариства. Кредитори акціонерного товариства, які мають заперечення щодо зменшення розміру статутного капіталу товариства, в строк, установлений для подання заперечень, надають копію заперечень до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Зменшення розміру статутного капіталу за наявності заперечень кредиторів акціонерного товариства не допускається.

Зменшення розміру статутного капіталу можна здійснити двома шляхами:

- зменшенням номінальної вартості акцій;
- зменшенням кількості акцій існуючої номінальної вартості.

При зменшенні розміру статутного капіталу акціонерного товариства поєднувати зазначені способи зменшення розміру статутного капіталу не дозволяється.

Кореспонденція рахунків зі зменшення статутного капіталу акціонерного товариства наведено в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

Відображення в обліку зменшення статутного капіталу

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Зменшення статутного капіталу на номінальну вартість анульованих акцій	40 «Статутний капітал»	451 «Вилучені акції»
2	Списання суми перевищення ціни викупу над номінальною вартістю		

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
	за рахунок власного емісійного доходу: а) ціна викупу вища за номінальну вартість; б) ціна викупу нижча за номінальну вартість	421 «Емісійний дохід» 451 «Вилучені акції»	451 «Вилучені акції» 421 «Емісійний дохід»
3	Сума зменшення статутного капіталу за рахунок зменшення номінальної вартості акцій	40 «Статутний капітал»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
4	Сплачена компенсація власникам акцій	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	31 «Рахунки в банках»
5	Викуп повністю оплачених акцій у акціонерів акціонерним товариством	451 «Вилучені акції»	672 «Розрахунки за іншими виплатами»
6	Здійснення розрахунку за викуплені товариством акції власного випуску	672 «Розрахунки за іншими виплатами»	31 «Рахунки в банках»

3.9. Відображення власного капіталу за МСФЗ

До складу власного капіталу за МСБО належать (п. 4.20–4.23 Концептуальної основи):

кошти, унесені акціонерами (zareєстрований або статутний капітал);

нерозподілений прибуток;

резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку.

У частині **zareєстрованого капіталу** особливої уваги потребують операції з інструментами власного капіталу, які регулюються рядом міжнародних стандартів: МСФЗ 2 «Платіж

на основі акцій», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка». **Інструментом капіталу** згідно з п. 11 МСБО 32 вважається будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань. До цих інструментів належать акції. За МСБО існують особливі вимоги до обліку привілейованих акцій. Можливі два варіанти – визнання привілейованих акцій інструментами власного капіталу чи фінансовими зобов'язаннями. Керуючись положеннями МСБО 32, якщо привілейовані акції випущені зі встановленим чітким строком їх подальшого викупу, вони визнаються фінансовими зобов'язаннями (пп. «а» п. 18 МСБО 32) із відповідним відображенням у складі довгострокових зобов'язань підприємства.

Що стосується **вилученого капіталу** та його відображення в обліку за МСБО, то окремі питання висвітлені у МСБО 32 та 33. У МСБО 32 містяться також вказівки щодо власних викуплених акцій. Згідно із стандартом, якщо суб'єкт господарювання повторно купує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти слід вираховувати із власного капіталу. Прибуток чи збиток від таких операцій не визнаватиметься у прибутку чи збитку після придбання, випуску або анулювання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання. Такі власні викуплені акції можуть придбаватися та утримуватися суб'єктом господарювання або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.

Згідно МСБО **інший додатковий капітал** вимагає перекласифікації. У складі іншого додаткового капіталу має бути відображено лише залишок дооцінки необоротних активів, здійсненої відповідно до вимог МСБО 16, 38 і 39. Вартість необоротних активів, що безкоштовно отримані підприємством, виходячи з концептуальної основи МСБО, слід визнавати доходом підприємства. Тому вартість необоротних активів,

безкоштовно отриманих у звітному році, слід включити до складу доходів підприємства та відобразити у звіті про фінансові результати, а вартість необоротних активів, безкоштовно отриманих у попередніх роках, перенести до складу нерозподіленого прибутку.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ І ТЕСТИ

Питання для самоконтролю:

1. *Зміст та види власного капіталу.*
2. *Рахунки обліку власного капіталу.*
3. *Порядок формування статутного капіталу.*
4. *Нормативне забезпечення обліку власного капіталу.*
5. *Облік статутного капіталу.*
6. *Зміст та порядок обліку переоцінки необоротних активів.*
7. *Зміст додатково вкладеного капіталу.*
8. *Облік безоплатно одержаних необоротних активів.*
9. *Порядок формування та обліку резервного капіталу.*
10. *Облік нерозподіленого прибутку.*
11. *Облік непокритих збитків.*
12. *Облік зменшення статутного капіталу.*

Тести:

1. Емісійний дохід підприємства – це:
 - a) дохід підприємства від фінансової діяльності
 - b) сума перевищення вартості продажу акцій над їх номінальною вартістю
 - c) сума перевищення номінальної вартості акцій над вартістю їх продажу

- d) дохід підприємства від інвестиційної діяльності
- e) сума виплачених акціонерам дивідендів

2. При збільшенні власного капіталу за рахунок реінвестування дивідендів:

- a) збільшується загальна сума власного капіталу
- b) зменшується загальна сума власного капіталу
- c) зменшується частка окремих акціонерів
- d) загальна сума власного капіталу не змінюється
- e) немає правильної відповіді

3. Статутом ПАТ передбачено, що відрахування до резервного капіталу здійснюються щорічно в сумі 5% від чистого прибутку до досягнення загальної суми 25% від статутного капіталу. Статутний капітал ПАТ становить 60 тис. грн. Прибуток у перший рік діяльності становив 400 тис. грн. Яку суму можна зарахувати до резервного капіталу за підсумками діяльності першого року?

- a) 15000 грн
- b) 35000 грн
- c) 25000 грн
- d) 20000 грн
- e) 10000 грн

4. Власний капітал – це:

- a) валюта балансу
- b) сукупність коштів фізичних осіб
- c) різниця між активами та зобов'язаннями підприємства
- d) вартість облігацій власної емісії
- e) сума, на яку вартість реалізації випущених акцій перевищує їх номінальну вартість

5. Джерелами створення резервного капіталу товариства є:

- a) додаткові внески засновників
- b) нерозподілений прибуток
- c) реінвестовані дивіденди

- d) збитки
- e) резерв сумнівних боргів

6. Яким бухгалтерським проведенням відображають збільшення статутного капіталу:

- a) Дт 46 – Кт 401
- b) Дт 401 – Кт 46
- c) Дт 401 – Кт 451
- d) Дт 401 – Кт 672
- e) немає правильної відповіді

7. При зменшенні статутного капіталу акціонерного товариства шляхом анулювання викуплених акцій складається бухгалтерське проведення:

- a) 451 – 421
- b) 451 – 401
- c) 451 – 311
- d) 311 – 451
- e) 401 – 451

8. Нарахування дивідендів в обліку товариства з обмеженою відповідальністю відображається бухгалтерським проведенням:

- a) 401 – 472
- b) 401 – 631
- c) 43 – 684
- d) 443 – 671
- e) 977 – 683

9. Підприємство у квітні звітного року безоплатно одержало придатний до використання автомобіль, справедлива вартість якого становить 124 тис. грн. Відповідно до ОЗ-1 для об'єкта основних засобів передбачений прямолінійний метод нарахування амортизації, семирічний термін корисного використання та нульова ліквідаційна вартість, місце експлуатації – адміністрація підприємства. Як зміняться статті власного капіталу підприємства на кінець звітного року:

- a) нерозподілений прибуток збільшиться на 124000 грн
- b) додатково вкладений капітал збільшиться на 124000 грн
- c) додатковий капітал збільшиться на 112190 грн
- d) нерозподілений прибуток збільшиться на 114000 грн
- e) немає правильної відповіді

10. При складанні фінансової звітності підприємства за звітний рік виявлено наступну помилку минулого року: занижено суму амортизації основних засобів на 5000 грн., яку необхідно включити в адміністративні витрати та занижено собівартість реалізованої продукції на 10000 грн. Які бухгалтерські проведення необхідно скласти у звітному році для виправлення вказаних помилок при складанні фінансової звітності:

- a) 92-131 – 5000 грн., 98-641 – 1250 грн.
- b) 901-26 – 10000 грн.
- c) 131-92 – 5000 грн., 901-26 – 10000 грн.
- d) 92-131 – 5000 грн., 901-26 – 10000 грн.
- e) 441-131 – 5000 грн., 441-26 – 10000 грн.; 641-441 – 2700 грн.

Розділ 4

Облік та відображення у звітності забезпечень та зобов'язань

- 4.1. Облік цільового фінансування
 - 4.2. Облік забезпечення майбутніх витрат та платежів
 - 4.3. Облік розрахунків за кредитами
 - 4.4. Облік зобов'язань за векселями
 - 4.5. Облік зобов'язань з оренди
 - 4.6. Відображення забезпечень та зобов'язань за МСФЗ
-

4.1. Облік цільового фінансування

До коштів цільового фінансування та цільових надходжень належать суми, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення:

- проведення протиепідемічних і карантинних заходів;
- будівництво соціально-побутових об'єктів;
- утримання дитячих установ;
- підготовку кадрів;
- науково-дослідницькі роботи;
- винахідництво та інші цілі.

Джерелом цільового фінансування і цільових надходжень можуть виступати:

- внески батьків за утримання дітей у дитячих закладах;
- плата за навчання;
- кошти профспілок, вищих організацій та інших підприємств, одержані внаслідок перерозподілу всередині системи тощо.

Кошти цільового фінансування можуть також надходити у вигляді:

- асигнувань з бюджету та позабюджетних цільових фондів;
- грантів;

- житлових субсидій;
- дотацій на здійснення заходів соціального захисту населення, будівництво;
- допомоги малозабезпеченим сім'ям;
- державного регулювання цін на паливо, послуги житлово-комунального господарства і міського транспорту;
- цільових внесків фізичних та юридичних осіб;
- гуманітарної допомоги тощо.

Використання цих коштів має бути спрямоване тільки на здійснення заходів цільового призначення.

Відповідно до П(С)БО 15 «Дохід», кошти, які надходять на підприємство у вигляді цільового фінансування, визнаються доходами. Крім того, цільове фінансування може бути визнано доходом лише тоді, коли буде отримано підтвердження про те, що згадане цільове фінансування буде одержано.

Для обліку вказаних коштів використовується рахунок 48 «Цільове фінансування і цільові надходження», який призначений для узагальнення інформації про наявність і рух коштів за окремими об'єктами фінансування. На дебет цього рахунку не будуть відноситись витрати на здійснення заходів цільового призначення.

Якщо цільове фінансування отримано для капітальних вкладень, таке фінансування відображається у складі доходів майбутніх періодів, дебетується рахунок 69 та кредитується рахунок 48 з наступним поступовим включенням складу доходів звітних періодів у міру амортизації об'єкта капітальних вкладень протягом строку їх корисного використання.

Кошти цільового призначення, отримані як джерело фінансування певних заходів, відображаються за кредитом рахунку 48 «Цільове фінансування і цільові надходження». Згідно з П(С)БО 15 «Дохід», отримане цільове фінансування визнається доходом того періоду, в якому були понесені витрати, пов'язані з визнанням умов цільового фінансування, та списується з дебету рахунку 48 в кредит відповідних рахунків класу 7 (відповідно до такого принципу бухгалтерського обліку, як відповідність доходів і витрат).

Цільове фінансування, отримане як компенсація витрат (або збитків), що їх вже понесло підприємство, або з метою негайної фінансової підтримки підприємства без майбутніх пов'язаних з цим витрат, визнається доходом того періоду, в якому утворилася дебіторська заборгованість, пов'язана з цим фінансуванням.

Приклад 4.1

10 березня 2017 року отримано кошти цільового фінансування для придбання автомобіля в сумі 200 000 грн. 1 квітня 2017 року цей об'єкт було отримано від постачальників (вартість придбання – 180 000 грн.) та введено в експлуатацію. В акті приймання-передачі основних засобів було зазначено строк корисного використання автомобіля – 10 років, метод нарахування амортизації – прямолінійний, ліквідаційна вартість – 0, місце експлуатації – адміністрація підприємства.

Відобразити здійсненні підприємством господарські операції у II кварталі 2017 року.

Розв'язок:

Отримано цільове фінансування:

**Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» –
Кредит 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» –
200 000 грн**

Отримано автомобіль від постачальника:

**Дебет 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» -
Кредит 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» -
180 000 грн**

Відображено доходи майбутніх періодів в сумі використаного цільового фінансування:

**Дебет 48 «Цільове фінансування і цільові надходження» -
Кредит 69 «Доходи майбутніх періодів» - 180 000 грн**

Нараховано амортизацію автомобіля за місяць $((180\,000 - 0)/120 \text{ місяців}) = 1\,500 \text{ грн}$:

Дебет 92 «Адміністративні витрати» - Кредит 131 «Знос основних засобів» - 4 500 грн (за II квартал)

Пропорційно до нарахованої амортизації визнано інші доходи:
Дебет 69 «Доходи майбутніх періодів» - Кредит 746 «Інші доходи» - 4 500 грн

4.2. Облік забезпечення майбутніх витрат та платежів

Відповідно до П(С)БО 11 «Зобов'язання», **забезпечення** – це зобов'язання, точна сума яких не може бути визначена до настання певної дати або невідомий час їх погашення на дату складання балансу.

Забезпечення можуть створюватись для відшкодування (майбутніх) витрат на:

- виплату відпусток працівників;
- додаткове пенсійне забезпечення;
- виконання гарантійних зобов'язань;
- реструктуризацію;
- виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів та ін.

Забезпечення створюються при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого, імовірно, призведе до зменшення ресурсів, що втілюють економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.

Суми забезпечення визначаються за обліковою оцінкою ресурсів (з вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання на дату балансу.

Забезпечення використовується тільки для тих витрат, для покриття яких воно було створене.

Залишок забезпечення переглядають на кожен дату балансу і у разі необхідності коригують у бік збільшення або зменшення. Якщо відсутня ймовірність погашення майбутніх зобов'язань, сума нарахованого забезпечення підлягає сторнуванню.

Для узагальнення інформації про рух коштів, які за рішенням підприємства резервують для забезпечення майбутніх витрат і платежів та включення їх до витрат поточного періоду,

призначено рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів».

За дебетом рахунку відображають використання забезпечення, за кредитом – їх нарахування.

Рахунок 47 «Забезпечення майбутніх витрат і платежів» має такі субрахунки:

- 471 «Забезпечення виплат відпусток»;
- 472 «Додаткове пенсійне забезпечення»;
- 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»;
- 474 «Забезпечення інших витрат і платежів».

На субрахунку 471 ведуть облік руху та залишків коштів на оплату чергових відпусток працівникам. Також на цьому субрахунку узагальнюється інформація про забезпечення обов'язкових відрахувань (зборів) від забезпечення виплат відпусток.

Сума відпускних повинна бути розподілена на витрати протягом того року, за який надається відпустка. Кожен місяць працівник заробляє частку суми відпускних, тому і заборгованість перед працівниками виникає кожний відпрацьований місяць, а отже, підлягає нарахуванню щомісяця або не рідше, ніж раз на квартал.

Коли ж працівникові оплачується відпустка, то сума відпускних нараховується за рахунок раніше нарахованого резерву. Сума забезпечення визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої зарплати працівникам і коефіцієнта, визначеного як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового капіталу оплати праці.

На субрахунку 472 «Додаткове пенсійне забезпечення» ведеться облік коштів для реалізації програми пенсійного забезпечення.

Підприємства, що здійснюють продаж товарів з наданням гарантій, проводять нарахування забезпечень гарантійних зобов'язань, облік яких ведеться на субрахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

Якщо продукція реалізовується з гарантією (за умови визнання доходу у період реалізації), у підприємства виникає

ймовірність наступного виникнення недоліків. При цьому створюється резерв для покриття можливих витрат щодо виконання гарантійних зобов'язань. Суму гарантії відображають по дебету рахунків обліку витрат у тому періоді, коли була здійснена реалізація. Враховуючи наявний досвід, підприємство може розрахувати суму, на яку буде надаватися гарантія на майбутній період.

Коли підприємству повернуть несправний товар, бухгалтер здійснює бухгалтерські записи щодо повернення товарів. Після цього бракований товар або підлягає поверненню постачальникові, якщо це передбачено договором, або підлягає уціненню до ціни можливої реалізації.

У випадку, коли підприємством проводиться ремонт поверненого товару або гарантійна заміна будь-яких деталей, вартість послуг з ремонту буде віднесена у дебет субрахунку 473.

В обліку операції, пов'язані із забезпеченням гарантійних зобов'язань, відображаються таким чином:

1. Нараховані забезпечення гарантійних зобов'язань у момент реалізації продукції з гарантією:

93 «Витрати на збут» – 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань»

2. Здійснено ремонт товару, який повернено:

473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» – 20, 28, 66, 65

На субрахунку 474 «Забезпечення інших витрат та платежів» ведеться облік забезпечення інших витрат, що не знайшли відображення на інших субрахунках рахунку 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів».

Аналітичний облік забезпечення наступних витрат та платежів ведуть за їх видами, напрямками формування й використання.

Приклад 4.2

Підприємство у квітні 2018 року виробило та реалізувало 2 000 холодильників, собівартість яких складає 1 550 грн. за штуку, а вартість продажу 2 500 грн. За даними минулого року частка браку становить в середньому 5 % від реалізованої продукції, а вартість виправлення браку складає 25% від собівартості продукції. Крім цього у звітному періоді проведено гарантійних ремонтів власними силами на суму 18 000 грн.

Розв'язок:

Відображено собівартість реалізованої продукції ($2\,000 \times 1\,550 = 3\,100\,000$ грн):

**Дебет 901 «Собівартість реалізованої готової продукції» –
Кредит 261 «Готова продукція» – 3 100 000 грн**

Відображено дохід від реалізації холодильників ($2\,000 \times 2\,500 = 5\,000\,000$ грн):

**Дебет 361 – «Розрахунки з вітчизняними покупцями» -
Кредит 701 «Дохід від реалізації готової продукції» -
5 000 000 грн**

Нараховано забезпечення гарантійних зобов'язань ($3\,100\,000 \times 0,25 \times 0,05 = 38\,750$ грн):

**Дебет 93 – «Витрати на збут» - Кредит 473 «Забезпечення
гарантійних зобов'язань» - 38 750 грн**

За рахунок забезпечення гарантійних зобов'язань проведено ремонт бракованих холодильників:

**Дебет 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань» -
Кредит 207 Запасні частини», 661 «Розрахунки за
заробітною платою», 651 «Розрахунки із
загальнообов'язкового держаного страхування» – 18 000
грн**

4.3. Облік розрахунків за кредитами

Взаємовідносини між банком і позичальником регламентуються **кредитним договором**, що укладається у письмовій формі.

Відсотки і комісійні, які банк стягує з клієнта, є компенсацією використання певної суми коштів упродовж визначеного терміну. Їх розмір, порядок, строки нарахування і сплати, а також механізм відшкодування обумовлюються кредитним договором.

Кредитним договором визначаються:

- сторони договору;
- основні обов'язки сторін;
- сума кредиту;
- графік погашення кредиту і відсотків;
- ставка відсотка та умови, за яких вона може бути змінена;
- умови використання кредиту позичальником;
- вид забезпечення кредиту;
- відповідальність позичальника за невиконання в зазначений строк своїх зобов'язань за кредитним договором;
- зобов'язання позичальника надавати банку інформацію і необхідні документи, що підтверджують фінансовий стан підприємства;
- право банку проводити перевірку цільового використання кредиту та наявність і умови зберігання заставленого майна;
- порядок припинення дії кредитного договору.

З метою зменшення ступеня кредитного ризику (ймовірність несплати позичальником основного боргу та відсотків за користування кредитом у терміни, визначені у кредитному договорі) банк вимагає від позичальника надання забезпечення кредиту.

В таблиці 4.1 наведено рахунки, призначені для обліку кредитів.

Таблиця 4.1

Рахунки, призначені для обліку кредитів

Рахунок обліку	Призначення
50 «Довгострокові позики»	<p>Ведеться облік розрахунків за довгостроковими позиками банків та іншими залученими позиковими коштами у інших осіб, які не є поточним зобов'язанням.</p> <p>За кредитом рахунку відображаються суми одержаних довгострокових позик, а також переведення короткострокових (відстрочених), за дебетом - погашення заборгованості за ними та переведення до поточної заборгованості за довгостроковими зобов'язаннями</p>
60 «Короткострокові позики»	<p>Ведеться облік розрахунків у національній і іноземній валютах за кредитами банків, строк повернення яких не перевищує дванадцяти місяців з дати балансу, та за позиками, термін погашення яких минув.</p> <p>За кредитом рахунку відображаються суми одержаних кредитів (позик), за дебетом - сума їх погашення та переведення до довгострокових зобов'язань у разі відстрочення кредитів (позик)</p>
684 «Розрахунки за нарахованими відсотками»	<p>Ведеться облік нарахованих відсотків за: використання коштів або товарів (робіт, послуг), отриманих у кредит; використання майна, отриманого в користування (орендні, лізингові операції тощо); іншими операціями</p>
951 «Відсотки за кредит»	<p>Ведеться облік витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків</p>

Приклад 4.3

1 лютого 2018 року підприємство отримало короткостроковий кредит банку в сумі 1 000 000 грн строком на 6 місяців під 22% річних. За умовами кредитного договору відсотки сплачуються щомісячно.

Розв'язок:

Отримано кредит на поточний рахунок:

**Дебет 311 «Поточні рахунки в національній валюті» –
Кредит 601 «Короткострокові кредити банків в
національній валюті» – 1 000 000 грн**

Нараховано відсотки за користування кредитом за лютий 2018 року ($(1\,000\,000 \times 0,22 \times 28) / 365 = 16\,876,72$ грн):

**Дебет 951 – «Відсотки за кредит» - Кредит 684 «Розрахунки
за нарахованими доходами» - 16 876,72 грн**

Сплачено відсоток за користування кредитом:

**Дебет 684 «Розрахунки за нарахованими доходами» -
Кредит 311 «Поточні рахунки в національній валюті»**

Аналогічно за інші місяці користування кредитом.

Повернуто кредит банку:

**Дебет 601 «Короткострокові кредити банків в національній
валюті» - Кредит 311 «Поточні рахунки в національній
валюті» - 1 000 000 грн**

Забезпеченнями кредиту можуть бути: **застава, порука, гарантія** та інші форми зобов'язань, прийняті у банківській практиці. Кредитний ризик може також забезпечуватись **страхуванням**. Для більшої надійності зазначених видів забезпечення кредиту може укладатись тристороння угода: банк — гарант (поручитель, страхова організація) — позичальник.

Найбільш розповсюдженим видом забезпечення є **застава**.

Відповідно до ст. 572 ЦК поняття **застави** передбачає, що в силу застави кредитор (заставодержатель) має право у разі невиконання боржником (заставадавцем) зобов'язання

одержати задоволення за рахунок заставленого майна переважно перед іншими кредиторами цього боржника.

Забезпечення кредиту у вигляді застави оформлюється окремим договором.

Заставодавець (позичальник) має право:

- користуватись предметом застави відповідно до його призначення;

- відчужувати предмет застави, передавати його в користування іншій особі або іншим чином розпоряджатися ним лише за згодою заставодержателя.

Заставодержатель (банк) має право користуватися переданим йому предметом застави лише у випадках, встановлених договором.

Бухгалтерський облік операцій з використанням забезпечення договірних зобов'язань у вигляді застави залежить від того, переходить об'єкт застави у власність заставодержателя чи ні.

У випадку коли об'єкт застави не переходить у власність заставодержателя (банка), основні операції у заставодавця (позичальника) відображаються так, як показано в табл.4.1.

Таблиця 4.1

Облік операцій із заставою(право власності на предмет застави залишається за заставодавцем)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1	Отримання кредиту	31 «Рахунки в банках»	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
2	Відображення забезпечення, наданого у вигляді застави майна (товарів)	05 «Гарантії та забезпечення надані»	
3	Передача товарів у заставу	28 «Товари», субрахунок	28 «Товари»

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
		«Товари у заставі»	
4	Реалізація заставодержателем заставленого майна	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	702 «Дохід від реалізації товарів»
5	Розрахунки за податковими зобов'язаннями	702 «Дохід від реалізації товарів»	643 «Податкові зобов'язання»
6	Списання балансової вартості товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28 «Товари у заставі»
7	Залік заборгованості перед заставодержателем (банком) за отриманим кредитом	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
8	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ	643 «Податкові зобов'язання»	641 «Розрахунки за податками»
9	Списання наданого забезпечення		05 «Гарантії та забезпечення надані»

У випадку коли заставне майно переходить у власність заставодержателя, основні операції відображаються так, як показано у табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Облік операцій із заставою (право власності на предмет застави переходить до заставодержателя)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	дебет
1	Отримання кредиту	31 «Рахунки в банках»	50 «Довгострокові позики»,

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	дебет
			60 «Короткострокові позики»
2	Відображення забезпечення, наданого у вигляді застави майна	05 «Гарантії та забезпечення надані»	
3	Передача товарів у заставу	28, субрахунок «Товари у заставі»	28 «Товари»
4	Перехід прав власності на заставлене майно до заставодержателя	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»	702 «Дохід від реалізації товарів»
5	Нарахування податкових зобов'язань з ПДВ у зв'язку з переходом прав власності на заставлене майно до заставодержателя	702 «Дохід від реалізації товарів»	641 «Розрахунки за податками»
6	Списання собівартості переданих товарів	902 «Собівартість реалізованих товарів»	28, субрахунок «Товари у заставі»
7	Залік заборгованості перед заставодержателем	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»	377 «Розрахунки з іншими дебіторами»
8	Списання наданого забезпечення		05 «Гарантії та забезпечення надані»

Іншим видом забезпечення кредиту є **порука**. Згідно зі ст. 553 ЦК за договором поруки поручитель поручається перед кредитором боржника за виконання ним свого зобов'язання.

Поручитель відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником. Поручителем може бути одна особа або кілька осіб.

Виникнення відносин поруки ЦК пов'язує із укладанням договору поруки. Згідно зі ст. 547 ЦК такий договір укладають у письмовій формі.

Зауважимо, що сторонами договору поруки можуть бути як фізичні, так і юридичні особи.

У разі забезпечення виконання зобов'язання порукою у відповідному договорі необхідно визначити певні умови. При цьому договір поруки обов'язково повинен містити:

- посилання на основне забезпечуване зобов'язання;
- найменування і реквізити сторін договору поруки, а також боржника (якщо він не є стороною такого договору);
- вказівку на предмет, а саме на відносини поруки (а не, скажімо, гарантії) між сторонами.

Крім того, у договорі поруки слід також визначити:

- строк дії договору поруки;
- обсяг поруки (у тому числі обсяг відповідальності поручителя за основне зобов'язання та за сплату процентів, неустойки, відшкодування збитків);
- зміст відповідальності поручителя перед кредитором;
- розподіл відповідальності між кількома поручителями.

Говорячи про нове регулювання відносин поруки, не можна не зазначити її основних відмінностей від гарантії:

- загальний суб'єктивний склад поруки, на відміну від гарантії;
- залежність дійсності поруки від дійсності основного зобов'язання;
- право поручителя висувати заперечення проти вимог кредитора.

У бухгалтерському обліку поручителя сума, на яку надано поруку, відображається на позабалансовому рахунку 05 "Гарантії та забезпечення надані".

Відображення на позабалансових рахунках зазначеної суми (збільшення залишків) відбувається на дату укладання

договору поруки. Списання суми, на яку надано поруку, з цих рахунків (зменшення залишку на рахунках) відбувається під час погашення заборгованості, на яку їх було надано, та у разі перенесення заборгованості за ними на баланс. Це відбувається на дату виконання поручителем зобов'язань перед кредитором. Крім того, виходячи з норм ст. 559 ЦК, списання суми поруки може також здійснюватись на дату:

- виконання боржником зобов'язань перед кредитором;
- відмови кредитора від прийняття належного виконання зобов'язань, запропонованого боржником або поручителем;
- переведення боргу за основним зобов'язанням на іншу особу, за яку поручитель не поручився;
- наступну за датою, до якої видано поруку.

Забезпеченням кредиту може бути **гарантія**. Нормативно-правовими актами України, які містять базові положення про гарантію, є ЦК та ГК. Відповідно до ст. 560 ЦК за гарантією банк, інша фінансова установа, страхова організація (гарант) гарантує перед кредитором (бенефіціаром) виконання боржником (принципалом) свого обов'язку. Гарант відповідає перед кредитором за порушення зобов'язання боржником.

У ст. 200 ГК зазначено, що гарантія є специфічним засобом забезпечення виконання господарських зобов'язань шляхом письмового підтвердження (гарантійного листа) банком, іншою кредитною установою, страховою організацією (банківська гарантія) про задоволення вимог управненої сторони у розмірі повної грошової суми, зазначеної у письмовому підтвердженні, якщо третя особа (зобов'язана сторона) не виконає вказане у ньому певне зобов'язання, або настануть інші умови, передбачені відповідним підтвердженням.

Гарант зобов'язаний сплатити кредиторowi грошову суму відповідно до умов гарантії у разі порушення боржником зобов'язання, забезпеченого гарантією. Вимога кредитора до гаранта про сплату грошової суми відповідно до виданої ним гарантії пред'являється у письмовій формі.

Гарант має право на:

- зворотну вимогу (регрес) до боржника в межах суми, сплаченої ним за гарантією кредиторів, якщо інше не встановлено договором між гарантом і боржником;

- на оплату послуг, наданих ним боржникові.

У бухгалтерському обліку гаранта сума, на яку надано гарантію, відображається на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані».

Основні бухгалтерські записи у гаранта:

1. Надання гарантії – збільшення залишку на позабалансовому рахунку 05 «Гарантії та забезпечення надані».

2. Перерахування гарантом суми заборгованості боржника (принципала) перед кредитором (бенефіціаром):

***Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - Кредит 31
«Рахунки в банках»***

3. Списання суми гарантії з позабалансового рахунка 05 «Гарантії та забезпечення надані».

4. Отримання гарантом прав вимоги до боржника (принципала):

***Дебет 377 «Розрахунки з іншими дебіторами» - Кредит 377
«Розрахунки з іншими дебіторами»***

5. Отримання гарантом у порядку регресу відповідних сум від боржника (принципала):

***Дебет 31 «Рахунки в банках» - Кредит 377 «Розрахунки з
іншими дебіторами»***

Відображення в обліку боржника (принципала), здійснювані ним при використанні як забезпечення договірних зобов'язань гарантії (гарант сплатив відповідну суму кредиторів) будуть такі, як показано у табл. 4.3.

Таблиця 4.3

Облік забезпечення договірних зобов'язань гарантії у боржника (принципала)

№ з/п	Зміст операції	Кореспонденція рахунків	
		дебет	кредит
1.	Отримання кредиту	31 «Рахунки в банках»	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»
2.	Відображення зобов'язання перед гарантом на дату сплати гарантом кредиторіві (бенефіціару) суми за гарантією з одночасним погашенням заборгованості	50 «Довгострокові позики», 60 «Короткострокові позики»	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»
3.	Погашення заборгованості перед гарантом	685 «Розрахунки з іншими кредиторами»	31 «Рахунки в банках»

4.4. Облік зобов'язань за вексями

Одним із засобів платежу, який може застосовуватись при розрахунках між суб'єктами господарювання є вексель.

Вексель – це цінний папір, який посвідчує безумовне грошове зобов'язання векселедавця або його наказ третій особі сплатити після настання строку платежу визначену суму власнику вексяля (векселедержателю).

До переваг використання векселів при розрахунках можна віднести:

- **для векселедавця (емітента вексяля):**

1) відтермінування платежу,

2) мінімізація оподаткування при досягненні строку позовної давності за заборгованістю, що погашається векселем.

Загальні правила обігу векселів в Україні встановлено Законом України «Про обіг векселів в Україні» від 05.04.2001 р. №2374-III. Цей Закон визначає особливості обігу векселів в Україні, який полягає у видачі переказних та простих векселів, здійсненні операцій з векселями та виконанні вексельних зобов'язань у господарській діяльності, відповідно до Женевської конвенції 1930 року, якою запроваджено Уніфікований закон про переказні векселі та прості векселі.

Відповідно до цього Закону:

1) видавати векселі можна лише для оформлення грошового боргу за фактично поставлені товари, виконані роботи, надані послуги;

2) у випадку видачі векселя як засобу платежу за договором припиняються грошові зобов'язання щодо платежу за цим договором і виникають грошові зобов'язання щодо платежу за векселем;

3) векселі складаються в документарному вигляді на спеціальних бланках за формою, затвердженою рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР) за узгодженням з Національним банком України з урахуванням норм Уніфікованого закону;

4) вексель, що складається на території України й місце платежу за яким знаходиться на території України, заповнюється державною мовою;

5) вексель підписується від імені юридичних осіб власноручно керівником і головним бухгалтером (за наявності посади головного бухгалтера в штатному розписі) або уповноваженими ними особами, підписи мають скріплюватись печаткою;

6) платіж за векселем на території України здійснюється лише у безготівковій формі;

7) забороняється використовувати векселі як внесок до статутного капіталу господарського товариства.

Для обліку векселів отриманих використовуються рахунки, наведені в таблиці 4.4:

Таблиця 4.4

Рахунки обліку векселів виданих

Рахунок обліку			
код	назва	призначення	порядок ведення
511	Довгострокові векселі, видані в національній валюті	ведеться облік розрахунків з постачальниками, підрядниками та іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням	за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем
512	Довгострокові векселі, видані в іноземній валюті	іншими кредиторами за матеріальні цінності, виконані роботи, отримані послуги та за іншими операціями, заборгованість за якими забезпечена виданими векселями та не є поточним зобов'язанням	за кредитом відображається видача векселя в забезпечення за одержані матеріальні цінності, послуги, виконані роботи та за іншими операціями, за дебетом - погашення заборгованості, забезпеченої виданим векселем

Приклад 4.4

20 червня 2017 р. придбано товар у постачальника на суму 150 000 грн (в тому числі ПДВ). 1 липня 2017 р. в погашення заборгованості перед постачальником передано вексель номіналом 150 000 грн на 60 днів.

Розв'язок:

20.06.2017 року

Відображено придбання товарів:

Дт 281 «Товари на складі» – Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 125 000 грн

Дт 641 «Розрахунки за податками» – Кт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – 25 000 грн

01.07.2017 року

В погашення кредиторської заборгованості покупця передано вексель:

*Дт 631 «Розрахунки з вітчизняними постачальниками» – Кт 621
«Короткострокові векселі, видані в національній валюті» –
150 000 грн*

29.08.2017 року

Погашено вексель:

*Дт 621 «Короткострокові векселі, видані в національній валюті»
- Кт 311 «Поточні рахунки в національній валюті» – 150 000 грн*

4.5.Облік зобов'язань з оренди

Методологічні засади відображення орендних операцій в бухгалтерському обліку та їх розкриття у фінансовій звітності визначені П(С)БО 14 «Оренда».

Норми цього П(С)БО поширюються на всі види оренди, крім:

1) орендних угод, пов'язаних з розвідкою та використанням природних ресурсів (за винятком оренди земельних ділянок);

2) угод щодо використання авторських і суміжних з ними прав;

3) угод щодо оренди цілісних майнових комплексів.

Оренда – це угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем терміну.

Ключовим у цьому визначенні є передавання права користування активом. Тому будь-яке передавання активу (на зберігання, комісію тощо), яке не передбачає передавання права користування ним, не є орендою.

З метою бухгалтерського обліку оренду поділяють на фінансову та операційну.

Фінансова оренда – це оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигід, пов'язаних з правом користування та володіння активом.

У всіх інших випадках, коли такі ризики та вигоди не передаються орендарю, оренда є операційною. Отже, **операційною** є будь-яка інша оренда, крім фінансової.

Згідно з П(С)БО 14, оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває право власності на орендований актив після закінчення строку оренди.

2) орендар має можливість та намір придбати актив за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендарем використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6) орендар може подовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодовує орендодавцю його втрати від припинення оренди.

Класифікація оренди здійснюється на її початку та ґрунтується на спільній для обох сторін угоді. У зв'язку з цим доцільно, щоб орендар і орендодавець використовували узгоджені визначення.

При передаванні майна у фінансову оренду його вартість та зобов'язання, пов'язані з орендою, відображаються у Балансі орендаря. *Це зумовлено тим, що хоча юридично майно залишається власністю орендодавця, фактично всі ризики та вигоди від його використання передані орендареві на період, що становить значну частину строку економічної експлуатації об'єкта оренди.*

Орендар відображає в обліку отриманий в оренду об'єкт одночасно як актив і зобов'язання за найменшою на початок строку оренди оцінкою: справедливою вартістю або теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів.

Різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди, за якою він буде відображений в обліку орендаря на початку строку оренди, є

фінансовими витратами і відображається в обліку і звітності лише в сумі, що відноситься до звітного періоду.

Мінімальні орендні платежі – це платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням вартості послуг та податків, що підлягають відшкодуванню орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), а також:

а) для орендаря – на суму гарантованої ним ліквідаційної вартості;

б) для орендодавця – на суму його гарантованої ліквідаційної вартості.

У разі можливості та наміру орендаря придбати актив за ціною, нижчою за справедливу вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити, щоб придбати цей актив.

Величина гарантованої ліквідаційної вартості може бути досить значною, якщо строк корисного використання основних засобів значно перевищує строк їхньої оренди.

Якщо за умовами договору оренди право власності не переходить автоматично до орендаря або не передбачена можливість придбання останнім об'єкта оренди на вигідних умовах, орендар повертає майно орендодавцю після закінчення строку оренди. У цьому разі ліквідаційна вартість може бути гарантована або негарантована орендодавцю.

Гарантованою ліквідаційною вартістю є:

а) для орендаря: частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

б) для орендодавця: частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем чи незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим становищем відповідати по гарантії.

Із цього визначення випливає, що **гарантована ліквідаційна вартість** — це сума, за яку орендар повинен придбати актив на вимогу орендодавця або доходу від

реалізації активу, гарантована орендодавцю орендарем чи третьою стороною (гарантом).

Негарантована ліквідаційна вартість — це частина ліквідаційної вартості об'єкта, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною. Вона не впливає на розрахунок мінімальних орендних платежів і відповідно збільшує ризик орендодавця.

У разі якщо договір оренди містить умову придбання майна орендарем в кінці строку оренди за ціною, що, буде нижчою за справедливу вартість майна на цей момент, мінімальні орендні платежі міститимуть мінімальні суми орендних внесків протягом строку оренди плюс плата за право вигідного придбання об'єкта оренди.

До складу мінімальних орендних платежів не входять непередбачена орендна плата і супутні витрати, пов'язані з об'єктом оренди (технічне обслуговування, страхування, податок на майно тощо), які сплачуються орендодавцем і підлягають поверненню йому орендарем. При цьому **непередбаченою орендною платою** виступає частина орендних платежів, що не є фіксованою сумою і ґрунтується на іншому, ніж час, чиннику: відсотку продажу, індексах цін, ставках відсотка за позиками тощо.

Сума мінімальних орендних платежів розраховується за формулою 4.1:

$$\begin{array}{r}
 \text{Мінімал} \\
 \text{ьні} \\
 \text{орендні} \\
 \text{платежі}
 \end{array}
 =
 \begin{array}{r}
 \text{Орендні} \\
 \text{платежі} \\
 \text{або} \\
 \text{мінімал} \\
 \text{ьна} \\
 \text{сума} \\
 \text{орендн} \\
 \text{их} \\
 \text{внесків}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Непердба} \\
 \text{чена} \\
 \text{орендна} \\
 \text{плата}
 \end{array}
 -
 \begin{array}{r}
 \text{Супутні} \\
 \text{витрати} \\
 \text{орендода} \\
 \text{вця}
 \end{array}
 +
 \begin{array}{r}
 \text{Гарантов} \\
 \text{ана} \\
 \text{ліквідаці} \\
 \text{йна} \\
 \text{вартість}
 \end{array}$$

Для обчислення теперішньої (дисконтованої) вартості мінімальних орендних платежів слід застосовувати орендну ставку відсотка.

Орендна ставка відсотка — це ставка відсотка, за якої теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта оренди на початок строку оренди.

У разі якщо в угоді про фінансову оренду не вказано орендна ставка відсотка, то для визначення теперішньої вартості мінімальних орендних платежів і розподілу фінансових витрат орендар застосовує ставку відсотка на можливі позики орендаря.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря — це ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Отже, фінансові витрати відображують суму відсотків, яку сплачує орендар протягом строку оренди за користування майном.

Для обліку витрат на сплату відсотків з фінансової оренди застосовується **субрахунок 952 «Інші фінансові витрати»**.

У кожному звітному періоді орендар нараховує амортизацію орендованого активу відповідно до П(С)БО 7 «Основні засоби» або П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» з дотриманням тої самої облікової політики, що застосовується при нарахуванні амортизації аналогічних власних активів.

Амортизація орендованого активу нараховується орендарем протягом періоду очікуваного використання активу, яким є:

- строк корисного використання, якщо угодою передбачено перехід права власності на актив до орендаря;
- коротший з двох періодів – строк оренди чи термін корисного використання, якщо переходу права власності на актив після закінчення строку оренди не передбачено.

Затрати орендаря на поліпшення об'єкта фінансової оренди (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), що призводять до збільшення майбутніх

економічних вигід, які первісно очікувалися від його використання, відображаються як капітальні інвестиції, що включаються до вартості об'єкта фінансової оренди.

Приклад 4.5

02.01.2017 р. компанія «А» одержала в оренду устаткування (первісна вартість – 100000 грн., сума зносу – 20000 грн., справедлива вартість – 95000 грн., строк корисного використання – 5 років, ліквідаційна вартість дорівнює нулю, амортизація нараховується за прямолінійним методом) від компанії «Б» на таких умовах:

- строк оренди – 3 років;
 - орендні платежі на загальну суму 20000 грн. (без ПДВ) сплачуються на початку кожного півріччя;
 - орендна ставка відсотка, що використав орендодавець для визначення суми орендної плати, – 24 відсотків річних.
- Ставка відсотка на можливі позики орендаря – 26 відсотків річних.

Розв'язок:

1. Визначаємо мінімальні орендні платежі (будуть дорівнювати мінімальним орендним платежам – 20000 грн., оскільки інші показники відсутні).

2. Знаходимо їх теперішню вартість (ануїтет до сплати на початок періоду).

Оскільки орендна ставка відсотка відома орендареві і менша, ніж: ставка його можливих позик, то для визначення вартості орендованого устаткування та розрахунку платежів орендар застосовує ставку дисконту 24 відсотків річних.

Для визначення теперішньої вартості слід дисконтувати суму щоквартального орендного платежу (20000 грн.), виходячи зі ставки відсотка за період (півріччя) (12%) і кількості періодів, за які нараховуються відсотки (3 x 2 = 6 півріч).

Для цього застосуємо спеціальну таблицю теперішньої вартості ануїтету однієї грошової одиниці. На перетині «6 періодів» та «12%» бачимо коефіцієнт 4,60478. Звідси, теперішня вартість мінімальних орендних платежів:

$$ТВ \text{ МОП} = 20000 \times 4,60478 = 92096 \text{ грн.}$$

3. Порівнюємо справедливу вартість устаткування і ТВ МОП. Справедлива вартість устаткування (95000 грн.) перевищує його теперішню вартість (92096 грн.). Тому вартість устаткування, яка має бути відображена в обліку орендаря на початку оренди, дорівнює теперішній вартості мінімальних орендних платежів.

4. Відображаємо отримане в оренду устаткування:

152 – 531 «Зобов'язання з фінансової оренди» – 92096 грн.

104 «Машини та обладнання» – 152 – 92096 грн.

641 – 644 – 18419 грн.

Оскільки піврічний платіж (без ПДВ) становить 20000 грн., то загальна сума платежів за весь строк оренди становитиме: $20000 \times 6 = 120\ 000$ грн.

5. Визначаємо фінансові витрати як різницю між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди: $120000 - 92096$ грн. = 27904 грн. – сума відсотків за весь період оренди (рахунок 952 "Інші фінансові витрати").

6. Розрахуємо в таблиці орендні платежів та дисконтовані суми зобов'язань з оренди:

Розподіл фінансових витрат між звітними періодами протягом строку оренди здійснюється із застосуванням орендної ставки відсотка на залишок зобов'язань на початок звітного періоду (П(С)БО 14).

Дата	Річний орендний платіж	Фінансові витрати (ставка відсотка × залишок зобов'язань минулого періоду)	Зменшення зобов'язань з оренди (за устаткування)	Залишок зобов'язань з оренди
1	2	3	4=2-3	5
				92096
02.01.2017	20000	-	20000	72096
01.07.2017	20000	8652	11348	60748
02.01.2018	20000	7290	12710	48038
01.07.2018	20000	5765	14235	33803
02.01.2019	20000	4056	15944	17856
01.07.2019	20000	2143	17856	0
Всього	120000	27906	92094	x

Як випливає з таблиці, кожний орендний платіж включає два елементи:

- 1) зменшення зобов'язання з оренди;
- 2) фінансові витрати (витрати на сплату відсотків).

Крім того, слід сплатити ПДВ (20% суми платежу).

02.01.2017

Оскільки платежі здійснюються на початку року, фінансові витрати у складі першого платежу дорівнюють нулю.

7. Враховуючи, що частина зобов'язання з оренди в сумі 31348 грн. (20000 + 11348) припадає на поточний рік, їх слід відобразити у складі поточних зобов'язань:

531 «Зобов'язання з фінансової оренди» – 611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті» – 31348 грн.

Перший орендний платіж відображається записом:

611 «Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями в національній валюті»– 311 – 20000 грн.

644 «Податковий кредит» – 311 – 4000 грн.

01.07.2017

8. На початку півріччя нараховуємо відсоток за оренду:

39 – 311 – 8652 грн.

Відображаємо зменшення зобов'язань з оренди:

611 – 311 – 11348 грн.

644 – 311 – 2269,60 грн.

Щомісяця:

952 «Інші фінансові витрати» – 39 – 1442 грн.

Аналогічно за інші періоди. Амортизація.

4.6. Відображення забезпечень та зобов'язань за МСФЗ

Розкриття інформації про **забезпечення** у фінансовій звітності регулює МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». Рахунки забезпечень слід розглядати як поточні або довгострокові зобов'язання та включати до складу

відповідного розділу зобов'язань звітності за міжнародними стандартами.

При цьому слід визнати забезпечення щодо всіх зобов'язань, які відповідають визначенню забезпечень, наведених у МСБО 37, окрема забезпечення відпусток є обов'язковими, якщо їх нарахування і виплата може вплинути на фінансовий стан в певному кварталі

Цільове фінансування з позиції міжнародних стандартів ототожнюється з поняттям «державні гранти». Розкриття інформації про цільове фінансування у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», тлумачення ПКТ-10 «Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю». В Україні ці питання визначені п.п. 16-19 П(С)БО 15 «Дохід», Наказом Мінфіну України від 29.11.2000 р. № 302.

Згідно МСБО у складі **зобов'язань** слід виділити суттєві статті всіх фінансових зобов'язань у складі поточних і непоточних. Розкриття інформації про фінансові зобов'язання у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Порівнянні підходів до ведення обліку та складання звітності щодо фінансових зобов'язань згідно П(С)БО 13 та однойменного МСФЗ 9 наведено в табл.4.5.

Таблиця 4.5

Відмінності в обліку та відображенні у звітності фінансових зобов'язань за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 13	МСФЗ 9
Класифікація фінансових зобов'язань	– фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу; – інші фінансові зобов'язання	– фінансові зобов'язання, оцінювані за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної ставки відсотка; – фінансові зобов'язання, оцінювані за справедливою вартістю (з відображенням зміни вартості в прибутку/збитках)

Питання	П(С)БО 13	МСФЗ 9
Фінансові зобов'язання, що виникають із твердих контрактів	відображаються в балансі після виникнення зобов'язання на його передачу	Не визнаються доти, доки хоча б одна зі сторін не виконає дію згідно з договором (пп. «б» § Б 3.1.2 додатка Б до МСФЗ 9)
Первісна оцінка фінансових зобов'язань	За фактичною собівартістю (п. 30 П(С)БО 13)	За справедливою вартістю. А в разі, коли фінансове зобов'язання оцінюють не за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в прибутку або збитку, плюс або мінус витрати на операцію, що прямо належать до придбання чи випуску такого фінансового зобов'язання (§ 5.1.1 МСФЗ 9)

Однією з найсуттєвіших статей зобов'язань є зобов'язання за виплатами працівникам, які також можуть показуватись в складі поточних або непоточних зобов'язань. Непоточні зобов'язання за виплатами працівниками подібні до вітчизняних забезпечень за виплатами працівникам. Зобов'язання за виплатами працівникам регулюються П(С)БО 26 «Виплати працівникам», якому відповідає однойменний МСБО 19. Відмінності між ними наведено в табл.4.6.

Таблиця 4.6
Відмінності в обліку та відображенні у звітності виплат працівникам

Питання	П(С)БО 26	МСФЗ 19
Внески на соціальне забезпечення	Чіткі роз'яснення відсутні	Включають у відповідні короткострокові винагороди працівникам
Програми участі в прибутку та преміювання	Не регулюється	Регулюється. Підставою для нарахування резерву премій можуть бути не тільки юридичні, але й зобов'язання що

		впливають із неофіційної практики компанії.
Зобов'язання за програмами участі в прибутку	Не регулюється	Визнаються як витрати, а не як розподіл прибутку (§ 21 МСБО 19)
Надійність оцінки зобов'язань за програмами участі в прибутку та преміювання	Не регулюється	Установлено вимоги: – офіційні умови програми містять формулу розрахунку суми виплати; – підприємство розраховує суми до затвердження фінансової звітності.
Програми виплат по закінченні трудової діяльності (пенсійні плани)	Практично не розкриті	Детальний опис обліку таких виплат

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ І ТЕСТИ

Питання для самоконтролю:

1. Зміст та облік цільового фінансування.
2. Види забезпечень.
3. Рахунки обліку забезпечень.
4. Зміст кредитного договору.
5. Рахунки обліку кредитів.
6. Види та облік забезпечень кредитів.
7. Облік операцій з заставою.
8. Облік поруки.
9. Облік зобов'язань за векселями.
10. Зміст та види оренди.
11. Ознаки фінансової оренди.
12. Облік зобов'язань з фінансової оренди.

Тести:

1. Списання кредиторської заборгованості відображається у складі:

- a) адміністративних витрат
- b) надзвичайних витрат
- c) іншого операційного доходу
- d) інших фінансових доходів
- e) забезпечень наступних витрат і платежів

2. 31 липня підприємством був виданий постачальнику 10%-й вексель номінальною вартістю 200 000 грн. строком на 1 рік. 31 грудня слід відобразити зобов'язання за нарахованими відсотками в сумі:

- a) 20000 грн.;
- b) 10000 грн.;
- c) 8333 грн.;
- d) 0 грн.;
- e) немає правильної відповіді.

3. Банківська позика, яку буде погашено через 18 місяців, відображається у складі:

- a) Забезпечень наступних витрат та платежів;
- b) Довгострокових зобов'язань;
- c) Поточних зобов'язань;
- d) Власного капіталу;
- e) Грошових коштів.

4. До коштів цільового фінансування належать суми, отримані підприємством для здійснення заходів цільового призначення:

- a) проведення протиепідемічних заходів;
- b) утримання дитячих установ;
- c) підготовку кадрів;
- d) науково-дослідницькі роботи;
- e) усі відповіді правильні.

5. Нараховані забезпечення гарантійних зобов'язань у момент реалізації продукції з гарантією відображається бухгалтерським проведенням:

- a) 901-471;
- b) 471-701;
- c) 23-473;
- d) 93-473;
- e) 474-685.

6. Які із наведених зобов'язань не відносяться до поточних?

- a) за розрахунками з одержаних авансів;
- b) за розрахунками з оплати праці;
- c) за розрахунками з бюджетом;
- d) відстрочені податкові зобов'язання;
- e) немає правильної відповіді.

7. Індекс переоцінки об'єкта основних засобів – це співвідношення:

- a) залишкової та справедливої вартості об'єкта;
- b) переоціненої та залишкової;
- c) ліквідаційної та справедливої;
- d) справедливої та первісної.
- e) правильна відповідь відсутня.

8. Підприємство у листопаді 2017 р. отримало аванс від замовника за продукцію, яка буде вироблена і відвантажена протягом 1 півріччя 2018 р. Яким чином ця операція буде відображена у фінансовій звітності за 2017 рік?

- a) Як витрати майбутніх періодів у балансі.
- b) Як надходження грошових коштів від фінансової діяльності у Звіті про рух грошових коштів.
- c) Як поточні зобов'язання у балансі.
- d) Буде розкрита у примітках як така, що не має відношення до звітного періоду.
- e) Як доходи майбутніх періодів.

9. За якою статтею у Звіті про фінансові результати будуть відображені нараховані за користування короткостроковим банківським кредитом відсотки, якщо термін їх сплати не перевищує 12 місяців з дати балансу?

- a) Інші фінансові витрати.
- b) Фінансові витрати.
- c) Інші операційні втрати.
- d) Інші витрати звичайної діяльності.
- e) Інші витрати.

10. Фінансові витрати з фінансової оренди необоротних активів розраховуються як:

- a) сума мінімальних орендних платежів;
- b) теперішня вартість мінімальних орендних платежів;
- c) в сумі справедливої вартості необоротного активу;
- d) різниця між сумою мінімальних орендних платежів та вартістю об'єкта фінансової оренди;
- e) немає правильної відповіді.

Розділ 5

Облік та відображення у звітності доходів та витрат

- 5.1. Відображення собівартості у фінансовому обліку
- 5.2. Облік та відображення в звітності фінансових витрат
- 5.3. Облік витрат з податку на прибуток
- 5.4. Облік доходів і витрат від зменшення корисності

активів

5.1. Відображення собівартості у фінансовому обліку

Відповідно до МСБО 2 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати», витрати визнаються в обліку з врахуванням наступних умов:

1. Відбувається зменшення активів або збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу підприємства.

2. Проходить систематичний і раціональний розподіл економічних вигод, які забезпечує актив протягом декількох звітних періодів (наприклад, нарахування амортизації основних засобів, нематеріальних активів).

3. Можлива достовірна оцінка суми витрат.

Передбачено класифікувати витрати залежно від виду діяльності підприємства (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

Класифікація витрат за видами діяльності

Вид діяльності	Витрати
	Звичайна діяльність
Операційна діяльність	Основна діяльність (собівартість реалізованої продукції робіт і послуг)
	Адміністративні витрати (загальні та корпоративні витрати, витрати на утримання адміністративно-управлінського персоналу)
	Витрати на збут(витрати на пакувальні матеріали та ремонт та, оплата праці та комісійні продавцям, витрати на маркетинг

Вид діяльності	Витрати
	Інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки, собівартість реалізованої валюти, визнанні штрафи та пені, безнадійні борги)
Фінансова діяльність	Витрати (втрати від участі в капіталі)- збитки, отримані внаслідок інвестицій в асоційовані або спільні підприємств, які обліковуються методом участі в капіталі
	Фінансові витрати-витрати на проценти (по кредитах отриманих, облігаціях випущених, фінансовій оренді)
Інша діяльність	Собівартість реалізованих фінансових інвестицій та іншого майна підприємства, втрати від неопераційних курсових різниць

За способами перенесення вартості на продукцію витрати поділяються на прямі та непрямі.

Прямими витратами називають економічно однорідні витрати, що відносяться на собівартість конкретного виду продукції прямо, безпосередньо у відповідності з обґрунтованими нормами та нормативами. До них відносяться витрати на сировину та основні матеріали, заробітна плата робітників основного виробництва, відрахування на соціальні заходи від заробітної плати робітників тощо. Їх облік ведеться на рахунку 23 «Виробництво».

Непрямими витратами називають витрати, які неможливо розрахувати по окремих видах продукції за ознакою прямої приналежності оскільки вони пов'язані з виготовленням декількох видів продукції або з різними стадіями її обробки. Їх включають до собівартості конкретних видів продукції шляхом розподілу пропорційно до будь-якої умовної бази. До непрямих відносять витрати на утримання і експлуатацію машин та обладнання на підготовку та освоєння виробництва, втрати від браку, загальновиробничі, адміністративні та інші виробничі витрати. Їх облік ведеться на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати».

Приклад 5.1

Підприємство здійснює виробництво 3-х видів продуктів (А, Б, В) у 3-х різних цехах

Розв'язок:				
На рахунку 23 "Виробництво" узагальнюються дані про виробничу собівартість продукції				
№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Списані матеріали на виробництво продукту А	23.1	201	20000
2	Списані матеріали на виробництво продукту Б	23.2	201	30000
3	Списані матеріали на виробництво продукту В	23.3	201	50000
4	Списані ТЗВ, пов'язані з використаною сировиною на основі їх розподілу за середнім % ТЗВ	23.1 23.2 23.3	200	200 300 500
5	Нарахована заробітна плата працівникам цехів	23.1 23.2 23.3	661	2000 3000 5000
6	Нарахований ЄСВ по працівникам цехів, 22% від заробітної плати	23.1 23.2 23.3	651	440 660 1100
7	Нараховані витрати на амортизацію (знос) виробничого обладнання цехів	23.1 23.2 23.3	131	200 300 500
	Нараховані витрати на опалення, електроенергію будівлі, де розміщені цехи	91	631	10000
	Проведено розподіл загальновиробничих витрат на виробництво продукції	23.1 23.2 23.3	91	2000 3000 5000
	Оприбутковано на склад готову продукцію А (залишку та незавершеного виробництва немає)	26.1	23.1	24840

Порядок оцінки витрат виробництва залежить від облікової політики і виду діяльності підприємства.

Розкриття інформації про собівартість реалізованої продукції у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулює МСБО 2 «Запаси». В Україні ці питання визначені П(С)БО 16 «Витрати».

Згідно з МСБО 2 у складі собівартості повинні бути відображені:

- балансова вартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг);
- нерозподілені виробничі накладні витрати;
- наднормативні виробничі витрати.

Відмінності у порядку визнання собівартості згідно П(С)БО 16 «Витрати» та МСБО 2 «Запаси» наведено в табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Відмінності в обліку та відображенні у звітності собівартості за міжнародними стандартами та П(С)БО

Положення	П(С)БО 16	МСБО 2
Собівартість продукції	Є лише собівартість реалізованої та виробнича собівартість	Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан
Склад собівартості реалізованої продукції	Виробнича собівартість продукції (робіт, послуг), яка була реалізована протягом звітного періоду, нерозподілені постійні загальновиробничі витрати та наднормативні виробничі витрати.	витрати, 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 (пункт 38)
Склад виробничої собівартості	прямі матеріальні витрати; прямі витрати на оплату	В МСБО виробнича собівартість відповідає витратам на переробку. Витрати на переробку

Положення	П(С)БО 16	МСБО 2
	<p>праці; інші прями витрати; змінні загальновиробничі та постійні розподілені загальновиробничі витрати.</p>	<p>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.</p>
<p>Використання для розподілу постійних загальновиробничих витрат рівня фактичної потужності</p>	<p>Не передбачено</p>	<p>Можна використовувати фактичний рівень виробництва, коли він приблизно дорівнює нормальній потужності.</p>
<p>Динаміка розподілених постійних накладних витрат в залежності від обсягів виробництва</p>	<p>Вказівки відсутні</p>	<p>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.</p>
<p>Оцінка супутньої продукції</p>	<p>Виробнича собівартість продукції зменшується на справедливую вартість супутньої продукції, яка реалізується, та вартість супутньої продукції в оцінці можливого її використання, що</p>	<p>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</p>

Положення	П(С)БО 16	МСБО 2
	використовується на самому підприємстві.	
Склад прямих матеріальних витрат, прямих витрат на оплату праці, інших прямих витрат	Подається характеристика кожної складової	Інформація відсутня
Включення до собівартості невиробничих накладних витрат	До собівартості не включаються невиробничі накладні витрати	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.

5.2. Облік та відображення в звітності фінансових витрат

Порядок розкриття у звітності за міжнародними стандартами фінансових витрат регулюється МСБО 23 «Витрати на позики». В системі П(С)БО ці питання визначені П(С)БО 31 «Фінансові витрати». В складі фінансових витрат відображають:

- витрати на відсотки, розраховані за допомогою методу ефективної ставки відсотка, як описано в МСБО 39 «Фінансові інструменти визнання та оцінка»;
- фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою та визнані згідно з МСБО 17 «Оренда»;
- курсові різниці, що виникають внаслідок одержання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на відсотки та ін.

Фінансові витрати можуть не визнаватись витратами, а включатись до вартості кваліфікаційних активів.

За умов придбання основного засобу за рахунок кредитних коштів витрати на сплату відсотків за користування кредитом включаються до первісної вартості основних засобів з врахуванням норм П(С)БО 31 «Фінансові витрати».

Фінансові витрати визнаються витратами того звітного періоду, в якому вони були нараховані, окрім випадку, коли облікова політика підприємства передбачає капіталізацію фінансових витрат, пов'язаних зі створенням кваліфікаційного активу. Капіталізація фінансових витрат передбачає включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу. Кваліфікаційний актив – це актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.

Приклади кваліфікаційних та не кваліфікаційних активів наведено у таблиці 5.4.

Таблиця 5.4

Склад та характеристика кваліфікаційних та некваліфікаційних активів

Кваліфікаційні активи		Некваліфікаційні активи	
Найменування активу	Складові активу	Найменування активу	Складові активу
Незавершене виробництво продукції з тривалим операційним циклом	Вино, коньяк, що потребує кілька років (місяців) технологічної витримки	Фінансові інвестиції	Інвестиції в боргові цінні папери або інструменти власного капіталу
Незавершені капітальні інвестиції	Будівництво приміщень, будинків, будівель, споруд, виготовлення і монтаж устаткування, розробка програмного продукту,	Незавершене виробництво продукції з коротким (несуттєвим) операційним циклом	Незавершені вироби

Кваліфікаційні активи		Некваліфікаційні активи	
Найменування активу	Складові активу	Найменування активу	Складові активу
	виращування багаторічних насаджень тощо		
Інвестиційна нерухомість	Будівля, яка потребує добудови, реконструкції, реставрації та іншого поліпшення	Активи, які готові для використання із запланованою метою або продажу	Активи, придбані для продажу, готова продукція, сировина, матеріали тощо, придбані для використання у виробництві продукції та іншій операційній діяльності

Якщо позичення коштів безпосередньо пов'язане зі створенням кваліфікаційного активу, то до його собівартості необхідно віднести фактичні, визнані у звітному періоді фінансові витрати, які пов'язані з цим запозиченням.

Якщо запозичення безпосередньо не пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу, то сума фінансових витрат, що підлягає включенню до його собівартості визначається як добуток норми капіталізації та середньозважених витрат на створення такого кваліфікаційного активу.

Приклад 5.2

1 березня 2016 року підприємство розпочало будівництво споруди. Упродовж березня-червня було здійснено такі капітальні інвестиції, грн:

1 березня - 75 000

1 квітня - 74 000

1 травня - 180 000

1 червня - 310 000 (у т.ч. заборгованість підряднику 40 000 грн)

Для фінансування будівництва 31 березня 2006 року було отримано позику банку в сумі 200 000 грн терміном на один рік. Ставка відсотка за позику становить 15% річних. Інших запозичень підприємство не має.

Розв'язок:

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює:
 $200\ 000 \times 0,15 \times 3/12 = 7\ 500$ (грн).

Приклад 5.3

Припустімо, що за умовами прикладу 5.2 підприємство не позичало кошти для фінансування будівництва. 31 березня 2016 року емітовано нецільові облигації на суму 200 000 грн строком на три роки. Річна ставка відсотка за облигаціями становить 15%. Поряд з тим, у складі позик підприємства упродовж 2016 року є зобов'язання за облигаціями на суму 500 000 грн, які емітовано два роки тому. Річна ставка відсотка за цими облигаціями становить 13%.

Розв'язок:

Для розрахунку суми фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у II кварталі, спочатку слід визначити середньозважену суму капітальних інвестицій:

Дата	Сума інвестицій, грн	Зважений коефіцієнт інвестицій ¹	Середньозважена сума інвестицій, грн
1 квітня	74 000	3/3	74 000
1 травня	180 000	2/3	120 000
1 червня	270 000	1/3	90 000
			284 000

Норма капіталізації фінансових витрат у II кварталі дорівнює:
 $[(200\ 000 \times 0,15 \times 3/12) + (500\ 000 \times 0,13 \times 3/12)] :$
 $:(200\ 000 + 500\ 000) = 23750 / 700000 = 0,0339$ або 3,39%.

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню у II кварталі до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює:
 $284000 \times 0,0339 = 9628$ (грн).

¹ Частка від ділення кількості днів (місяців) звітного періоду, протягом яких інвестиції були складовою вартості кваліфікаційного активу, на загальну кількість днів (місяців) у цьому звітному періоді

Решта фінансових витрат (23750 - 9628) = 14122 включається до витрат звітного періоду (II кварталу).

Приклад 5.4

1 січня 2016 року підприємство розпочало будівництво складу. Єдиним борговим зобов'язанням підприємства упродовж I кварталу був довгостроковий вексель (ставка відсотка 11% річних) на суму 3 000 000 грн, строк погашення якого настає 31 грудня 2008 року.

1 травня 2016 року підприємство отримало позику на суму 1 000 000 грн терміном на один рік. Ставка відсотка за позику становить 9% річних. Відсотки нараховуються та сплачуються щоквартально.

У першому півріччі витрати на будівництво складу становили, грн:

- 1 січня - 200 000
- 31 січня - 700 000
- 28 лютого - 1 000 000
- 31 березня - 1 800 000
- 30 квітня - 2 000 000
- 31 травня - 1 700 000
- 30 червня - 800 000

Розв'язок:

У I кварталі середньозважена сума витрат, пов'язаних з будівництвом складу, становила:

$$200000 + (700000 \times 2/3) + (1000000 \times 1/3) = 1000000.$$

Норма капіталізації фінансових витрат у I кварталі дорівнює:

$$(3000000 \times 0,11 \times 3/12) / 3\,000\,000 = 0,0275.$$

Загальна сума фінансових витрат у I кварталі дорівнює:

$$3\,000\,000 \times 0,11 \times 3/12 = 82500.$$

Сума фінансових витрат, яка підлягає капіталізації у I кварталі 2006 року, дорівнює:

$$1000000 \times 0,0275 = 27500 \text{ (грн).}$$

Решту фінансових витрат у сумі 55000 (82500 - 27500) слід відобразити у складі витрат звітного періоду (I квартал) 2016 року.

У II кварталі середньозважена сума витрат, пов'язаних з будівництвом складу, становила:

$(3700000 + 27500) + (2000000 \times 2/3) + (1700000 \times 1/3) = 5627500$ (грн).

Норма капіталізації фінансових витрат у II кварталі дорівнює:
 $(300000 \times 0,11 \times 3/12) + 100000 \times 0,09 \times 2/12) / 300\ 000 + 100000 = 0,02438$.

Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу у II кварталі, дорівнює:
 $5627500 \times 0,02438 = 137200$ (грн).

Проте фактичні фінансові витрати становлять:
 $(3000000 \times 0,11 \times 3/12) + 1000000 \times 0,09 \times 2/12) = 97500$ (грн).

Тому сума фінансових витрат, яку слід включити до собівартості кваліфікаційного активу у II кварталі, становить 97500 (грн).

Приклад 5.5

Вартість незавершеного виробництва вина (коньяку), що перебуває у стані технологічної витримки (обробки), на 01 січня 2016 року становить 1750000 грн. Підприємство 01 січня 2016 року випустило облігації на суму 300000 грн строком на 18 місяців за річною ставкою 12 відсотків. Протягом січня-травня здійснені такі витрати на забезпечення технічного процесу витримки (обробки) вина (коньяку): за січень - 7000 грн, за лютий - 5000 грн, за березень - 6000 грн, за квітень - 8000 грн, за травень - 8000 грн. Технологічний процес витримки завершено в травні, вино (коньяк) купажовано (упаковано) для реалізації.

Інших виробничих і капітальних інвестицій у кваліфікаційні активи у цей період підприємством не здійснювалося.

Розв'язок:

1. Середньозважені витрати за I квартал, пов'язані зі створенням кваліфікаційного активу (вина), становлять
 $(7000 \times 3/3) + (5000 \times 2/3) + (6000 \times 1/3) = 7000 + 3333 + 2000 = 12333$.

2. Норма капіталізації на I квартал
 $(3000000 \times 0,12 \times 3/12) / 300000 = 0,03$.

3. Загальна сума фінансових витрат за I квартал становить $300000 \times 0,12 \times 3 / 12 = 9000$.

4. Сума фінансових витрат, що за розрахунком може бути включена до собівартості вина, за I квартал становить $12333 \times 0,03 = 370$. Решта фінансових витрат ($9000 - 370 = 8630$) включаються до витрат звітного періоду.

Основні відмінності щодо порядку відображення фінансових витрат згідно П(С)БО та МСБО наведено в табл. 5.5. Слід врахувати, що всі суттєві складові фінансових доходів і витрат повинні бути виділені в окремі статті.

Таблиця 5.5

Відмінності в обліку та відображенні у звітності фінансових витрат за міжнародними стандартами та П(С)БО

Питання	П(С)БО 31	МСБО 23
Стандарт не застосовується	Відсутні спеціальні вказівки	До витрат на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, створення або виробництва: а) кваліфікаційного активу, якщо він оцінюється за справедливою вартістю (наприклад, біологічні активи) або б) запасів, які виробляють (випускають) постійно або серійно у великій кількості
Термін фінансові витрати	Визначення відповідає наведеному в МСФЗ для витрат на позики.	Термін відсутній, використовується витрати на позики – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені підприємством у зв'язку із запозиченням коштів.
Склад витрат на позики	Не наведено	– витрати на відсотки, розраховані за допомогою методу ефективної ставки відсотка, як описано в МСБО 39 «Фінансові інструменти» визнання та оцінка»; – фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою та визнані згідно з МСБО 17 «Оренда»; – курсові різниці, що виникають внаслідок одержання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як коригування витрат на відсотки

Питання	П(С)БО 31	МСБО 23
Хто не капіталізує витрати на позики	Юрособи – суб'єкти малого підприємництва, іноземні представництва, юрособи, які не здійснюють підприємницької діяльності	IFRS for SME (Міжнародний Стандарт фінансової звітності для підприємств малого та середнього бізнесу) вимагає від суб'єктів <i>середнього й малого</i> бізнесу визнати <i>всі</i> витрати за позиками як витрати у складі прибутку або збитку того періоду, у якому їх зазнано
Умови для капіталізації	Не наведено	Витрати на позики капіталізуються тільки тоді, коли є ймовірність, що вони принесуть у майбутньому економічні вигоди й ці витрати можна достовірно оцінити
Особливості визнання в умовах гіперінфляційної економіки	Питання не розглянуто	Якщо підприємство повинне застосовувати МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляційної економіки», то не капіталізується частина витрат на позики, що покриває інфляцію
Знецінення та капіталізація витрат на позики	Немає такої вимоги	Якщо балансова вартість або очікувана залишкова вартість активу, що кваліфікується, перевищує суму його очікуваного відшкодування або чистої вартості реалізації – його балансова вартість повністю або частково списується відповідно до вимог інших стандартів

5.3. Облік витрат з податку на прибуток

Порядок розрахунку податку на прибуток регулюється розділом III Податкового кодексу України та стандартами обліку. Об'єктом оподаткування податком на прибуток є прибуток який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку),

визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього Кодексу.

Склад доходів і витрат, для визначення облікового прибутку в Україні наведено, відповідно, в П(С)БО 15 «Дохід» і П(С)БО 16 «Витрати», а для цілей оподаткування в розділі III «Податок на прибуток підприємств» ПКУ. Названими законодавчо-нормативними актами визнано правове існування податкових різниць до балансу. На цьому методі ґрунтується МСБО 12.

Під податковими різницями розуміють різницю, яка виникає між оцінкою і критеріями визнання доходів, витрат, активів, зобов'язань за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку та доходами і витратами, визначеними податковим законодавством. Тобто податкові різниці є об'єктом обліку, обчислення яких передбачено податковим законодавством. Вони є зв'язковою ланкою між показниками декларації з податку на прибуток та фінансової звітності.

Відмінності у формуванні бухгалтерської та оподаткованого прибутку складаються з постійних і тимчасових різниць, їх класифікація згідно чинного законодавства наведена на рис. 5.1.

Постійні різниці – це різниці між податковим і обліковим прибутком, які виникають в поточному звітному періоді та не анулюються в наступних періодах.

Тимчасові податкові різниці - це різниці між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно, які анулюються в наступному звітному періоді.

Тимчасова різниця може бути: тією, що вираховується і тією, що оподатковується (рис.5.2).

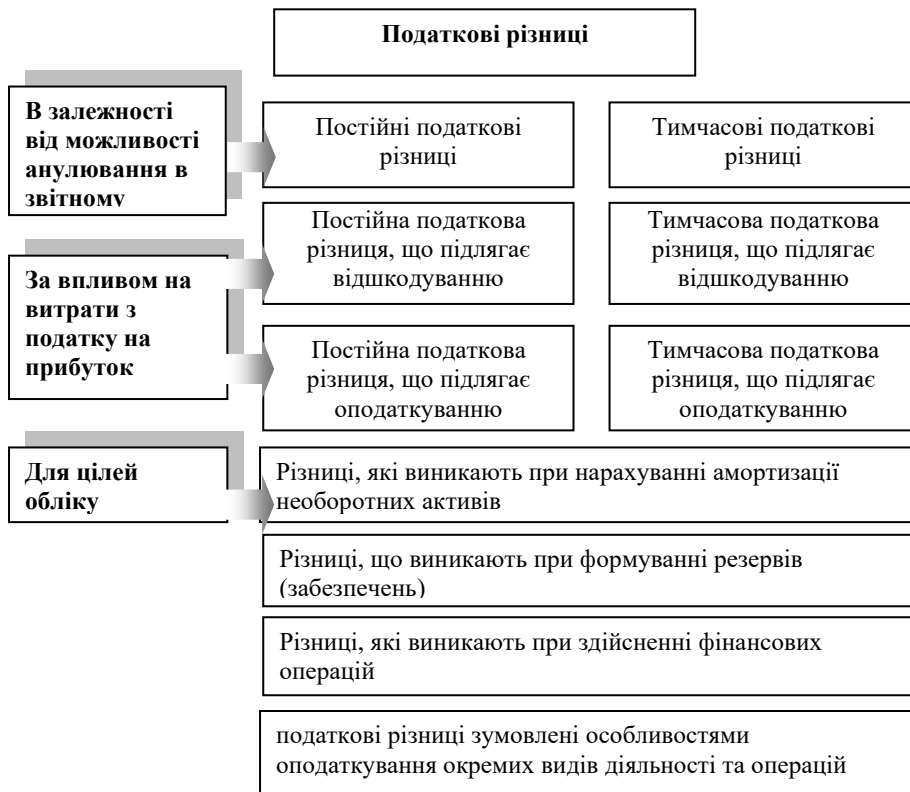


Рис. 5.1. Класифікація податкових різниць

Тимчасова податкова різниця, що підлягає відшкодуванню - це тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню - це тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню у звітному періоді збільшує податковий прибуток порівняно з

обліковим. Таким чином податок на прибуток, нарахований на податковий прибуток, перевищить податок, нарахований на обліковий прибуток. Тобто бухгалтерські витрати з податку на прибуток будуть меншими від витрат, вирахованих за податковими правилами. Така ситуація призводить до виникнення відстроченого податкового активу.

Такі тимчасові різниці, помножені на ставку податку на прибуток, називаються **відкладеним податковим активом** – це сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах:

Сума нарахованих витрат з податку на прибуток (бухгалтерський прибуток помножена на ставку податку) у цьому випадку збільшується на величину відкладеного податкового активу (ВПА). В майбутньому така тимчасова різниця повинна відніматися, адже вона була частиною оподаткованого податкового прибутку.

Відповідно п. 3 П(С)БО 17 «Податок на прибуток», у складі відстрочених податкових активів, окрім тимчасових податкових різниць, що підлягають відшкодуванню, відображаються сума податку на прибуток, яка виникла внаслідок:

- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Що стосується тимчасової податкової різниці, що підлягає оподаткуванню, то вона зменшує податковий прибуток звітного періоду порівняно з обліковим, у зв'язку з цим з'являється відстрочене податкове зобов'язання. Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню, помножені на ставку податку на прибуток, називаються відстроченим податковим зобов'язанням.

При відсутності постійних і тимчасових різниць бухгалтерський прибуток (і відповідна їй сума податку) буде збігатися з базою оподаткування.

Крім витрат з податку на прибуток в обліку могут бути визнані **дохід з податку на прибуток від звичайної діяльності** – це скоригована сума поточного податку на

прибуток на величину відстрочених податкових зобов'язань та відстрочених податкових активів і є складовою фінансового результату від звичайної діяльності.

Для обліку тимчасових податкових різниць, а точніше нарахованого податку на них, передбачено два балансових рахунки:

17 «Відстрочені податкові активи»;

54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

На рахунку 17 «Відстрочені податкові активи» ведеться облік суми податків на прибуток, що підлягає відшкодуванню в наступних звітних періодах внаслідок: тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування; перенесення податкових збитків, не використаних для зменшення податку на прибуток у звітному періоді.

Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають вирахуванню, то в обліку необхідно це відобразити бухгалтерськими записами:

Дебет 17 «Відстрочені податкові активи»;
Кредит 641 «Розрахунки за податками».

Якщо на кінець звітного періоду існують тимчасові податкові різниці, що підлягають оподаткуванню, то їх слід відобразити на рахунку 54 «Відстрочені податкові зобов'язання». На цьому рахунку ведеться облік суми податків на прибуток, які сплачуватимуться в наступних періодах внаслідок виникнення тимчасової різниці між балансовою вартістю активів або зобов'язань та оцінкою цих активів або зобов'язань, яка використовується з метою оподаткування.

В обліку на суму відстрочених податкових зобов'язань робиться бухгалтерський запис:

Дебет 981 «Податки на прибутки від звичайної діяльності»;
Кредит 54 «Відстрочені податкові зобов'язання».

Облік різниць на рахунках ведеться наступним чином:

- на дебеті рахунку 98 «Податок на прибуток» відображаються витрати з податку на прибуток (поточні податкові витрати з декларації плюс відстрочені податкові зобов'язання і мінус відстрочений податковий актив);

- на кредиті рахунку 64 «Розрахунки за податками і платежами» відображаються поточні податкові витрати з декларації;

- в кореспонденції з рахунками 98 і 64 записуються рахунки 17 і 54 в залежності від наявних податкових різниць.

При відсутності постійних і тимчасових різниць бухгалтерський прибуток (і відповідна їй сума податку) буде збігатися з базою оподаткування.

Приклад 5.6

Податок на прибуток, розрахований за даними декларації складає 3000 грн, за даними Звіту про фінансові результати 2000 грн. Всі податкові різниці тимчасові

Розв'язок:

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Нараховано податок на прибуток За даними бухгалтерського обліку	98	641	2000
2	Відображено відстрочений податковий актив за рахунок різниці бухгалтерського і податкового фінансового результату (3000-2000)	17	641	1000

Приклад 5.7

Відстрочений податковий актив на початок року 1000 грн. Податок на прибуток, розрахований за даними декларації, складає 4000 грн, за даними Звіту про фінансові результати 6000 грн. Всі податкові різниці тимчасові

Розв'язок:				
№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	Зменшення сальдо відстрочених податкових активів	98	17	1000
	Нарахування податку на прибуток, відображеного в декларації з податку на прибуток за рік	98	641	4000
2	Відображено відстрочене податкове зобов'язання за рахунок різниці бухгалтерського і податкового фінансового результату	98	54	1000

Інформація про податок на прибуток і податкові різниці відображається в балансі і звіті про фінансові результати. Поточний податок на прибуток згідно з п. 15 П(С)БО 17 відображається у статті «Податок на прибуток від звичайної діяльності» квартального, піврічного та за дев'ять місяців Звіту про фінансові результати. На дату річного балансу – в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності передбачається здійснювати коригування (збільшення, зменшення) суми витрат з податку на прибуток, з урахуванням поточних податкових активів і зобов'язань. Але таке коригування є обов'язковим, якщо річний оборот підприємства становить понад 20 млн грн.

МСБО 12 «Податки на прибуток» передбачає таку ж методику відображення доходів і витрат з податку на прибуток, як і П(С)БО 17, однак обчислювати податкові різниці слід в кожній звітності, а не лише у річній. У Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи) для податку на прибуток передбачено статтю «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (рядок 2300) та «Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом» (рядок 2455). В Балансі (Звіт про фінансовий стан) відстрочені податкові активи наводяться в рядку 1045, а відстрочені податкові зобов'язання – 1500.

5.4. Облік доходів і витрат від зменшення корисності активів

Зменшення корисності означає втрату економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування.

Сума очікуваного відшкодування активу – найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу (справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію) або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу (табл.5.6).

Таблиця 5.6

Приклад розрахунку зменшення корисності, тис. грн.

№ з/п	Залишкова вартість активу	Теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень	Чиста вартість реалізації активу	Справедлива вартість активу	Очікувані витрати на реалізацію активу	Сума очікуваного відшкодування активу (більша з двох величин: гр.3 або гр.4)	Визначення зменшення корисності активу
1	2	3	4=5-6	5	6	7	8=2-7
1	600	625	650	660	10	650	Зменшення корисності немає
2	1200	1000	1100	1150	50	1100	Зменшення корисності в сумі 100 тис. грн.
3	1500	1300	1200	1100	100	1300	Зменшення корисності в сумі 200 тис. грн.

Порядок обліку та розкриття інформації про зменшення корисності необоротних активів визначає П(С)БО 28 „Зменшення корисності активів”, який застосовується для зменшення корисності всіх активів за винятком: запасів (П(С)БО 9), активів, які виникають від будівельних контрактів (П(С)БО

18), відстрочених податкових активів (П(С)БО 17), активів, які виникають внаслідок виплат працівникам (П(С)БО 26), а також фінансових активів, що обліковуються за справедливою вартістю (П(С)БО 13).

На дату річного балансу підприємство має оцінювати, чи існують **ознаки можливого зменшення корисності активу**, а саме:

1. Зменшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду на суттєво більшу величину, ніж очікувалось.

2. Застаріння або фізичне пошкодження активу.

3. Суттєві негативні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство, що відбулися протягом звітного періоду або очікувані найближчим часом.

4. Збільшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво зменшити суму очікуваного відшкодування ризику.

5. Перевищення балансової вартості чистих активів на їх ринковою вартістю.

6. Суттєві зміни способу використання активу протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які негативно впливають на діяльність підприємства.

7. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувалось.

Відповідно до п. 15 П(С)БО 28 втрати від зменшення корисності активу визнаються іншими витратами (, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – у порядку, передбаченому відповідним П(С)БО з одночасним зменшенням його балансової (залишкової) вартості.

**972 «Втрати від зменшення корисності активів» –
131 «Знос основних засобів»**

Після визнання втрат від зменшення корисності нарахування амортизації здійснюється, виходячи з нової

балансової (залишкової) вартості активу і переглянутого (у разі зміни) строку його корисного використання.

Підприємство визначає і відображає вигоди від відновлення корисності активу, якщо на дату річного балансу перестали існувати ознаки зменшення корисності, а саме:

1. Суттєве збільшення ринкової вартості активу протягом звітного періоду.

2. Суттєві позитивні зміни в технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, у якому діє підприємство.

3. Зменшення протягом звітного періоду ринкових ставок відсотка або інших ринкових ставок доходу від інвестицій, яке може вплинути на ставку дисконту і суттєво збільшити суму очікуваного відшкодування активу.

4. Суттєві зміни активу та/або способу його використання протягом звітного періоду або такі очікувані зміни в наступному періоді, які позитивно вплинуть на діяльність підприємства.

5. Інші свідчення того, що ефективність активу є або буде кращою, ніж очікувалось.

Якщо ознаки зменшення корисності перестали існувати, то вигоди від відновлення корисності активу визнаються іншим доходом, а щодо активів, відображених в обліку за переоціненою вартістю – у порядку, передбаченому відповідним П(С)БО з одночасним збільшенням його балансової (залишкової) вартості.

131 «Знос основних засобів» – 742 «Дохід від відновлення корисності активу»

Балансова (залишкова) вартість активу, збільшена внаслідок відновлення його корисності, не повинна перевищувати балансову (залишкову) вартість цього активу, визначену на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності.

Приклад 5.8

За станом на 31 грудня 2014 року устаткування, що використовується для виготовлення молочних продуктів, є об'єктом аналізу щодо можливого зменшення корисності. Первісна вартість устаткування становить 200 000 грн., а його балансова (залишкова) вартість становить 140 000 грн.

Є така інформація про грошові надходження і витрати, пов'язані з виробництвом і реалізацією одиниці продукції, грн.:

ціна реалізації (без непрямих податків) - 5;
витрати - 3.

Прогнозований рівень інфляції для всіх доходів і витрат становить 10% на рік. Прогнозований рівень зростання обсягу продажу впродовж наступних п'яти років - 4% на рік. У 2016 році заплановано провести поточний ремонт устаткування, вартість якого в діючих цінах 2014 року становить 10 000 грн. Передбачається у 2018 році устаткування модифікувати, що дасть змогу скоротити змінні витрати на виробництво на 15%. Витрати на модифікацію оцінюються в сумі 50 000 грн.

Залишковий термін корисного використання устаткування становить 8 років. Ліквідаційна вартість подібного устаткування оцінюється у діючих цінах і становить 10 000 грн. Чисту вартість реалізації устаткування на 31 грудня 2014 року достовірно визначити неможливо. Для розрахунку теперішньої вартості чистих грошових надходжень застосовано ставку 12%.

Припускається, що всі грошові потоки виникають в кінці звітного року.

Розв'язок:

Виходячи з наведених даних, чисті грошові надходження від реалізації одиниці продукції дорівнюють, грн.:

$$5 - 3 = 2.$$

Коригується дохід з урахуванням прогнозного індексу інфляції,

грн.:

2015	$2 \times 110\% = 2,2$
2016	$2,2 \times 110\% = 2,42$
2017	$2,42 \times 110\% = 2,66$
2018	$2,66 \times 110\% = 2,93$
2019	$2,93 \times 110\% = 3,22$
2020	$3,22 \times 110\% = 3,54$
2021	$3,54 \times 110\% = 3,89$
2022	$3,89 \times 110\% = 4,28$

Визначаються прогнознi обсяги продукції, одиниць:

2015	$10000 \times 104\% = 10400$
2016	$10400 \times 104\% = 10820$
2017	$10820 \times 104\% = 11250$
2018	$11250 \times 104\% = 11700$
2019	$11700 \times 104\% = 12170$
2020	$12170 \times 100\% = 12170$
2021	$12170 \times 100\% = 12170$
2022	$12170 \times 100\% = 12170$

Оскільки немає подальшої інформації щодо темпів зростання продажу в наступних після 2019 року роках, у 2020-2022 роках обсяг продажу приймається на рівні 2019 року.

Далі визначаються чисті грошові надходження, грн.:

2015	$(10400 \times 2) = 22880$
2016	$(10820 \times 2,42) - (10000 \times 1,1)^2 = 14084$
2017	$(11250 \times 2,66) = 29925$
2018	$(11700 \times 2,93) = 34281$
2019	$(12170 \times 3,22) = 39187$
2020	$(12170 \times 3,54) = 43085$
2021	$(12170 \times 3,54) = 47341$
2022	$12170 \times 4,28 + (10000 \times 1,1) = 73524$

При визначенні очікуваних грошових надходжень не враховуються капітальні витрати (витрати на модернізацію). Для визначення ставки дисконтування очікуваних чистих грошових надходжень від використання устаткування використаємо існуючу ставку дисконту 12%, скориговану на рівень інфляції:

$$(1 + 0,12) \times (1 + 0,1) - 1 = 0,232.$$

Виходячи з цього, визначається теперішня вартість одної гривні

для кожного року:

2015	$1/(1+0,232)=0,81169$
2016	$1/(1+0,232)^2=0,65884$
2017	$1/(1+0,232)^3=0,53477$
2018	$1/(1+0,232)^4=0,43407$
2019	$1/(1+0,232)^5=0,35228$
2020	$1/(1+0,232)^6=0,28598$
2021	$1/(1+0,232)^7=0,23213$
2022	$1/(1+0,232)^8=0,18841$

Далі розраховується теперішня вартість очікуваних грошових потоків від використання устаткування:

Рік	Очікувані чисті грошові надходження, грн	Фактор дисконту	Теперішня вартість, грн
2015	22880	0,81169	18571
2016	14084	0,65884	9279
2017	29925	0,53477	16003
2018	34281	0,43407	14880
2019	39187	0,35228	13805
2020	43085	0,28598	12321
2021	47341	0,23213	10989
2022	73524	0,18841	13853
Разом			109701

Оскільки чисту вартість реалізації устаткування достовірно визначити неможливо, очікуваною вартістю відшкодування устаткування є теперішня вартість очікуваних чистих грошових потоків. Виходячи з цього, сума втрат від зменшення корисності устаткування на 31 грудня 2014 року дорівнює:
 $140\ 000 - 109\ 701 = 30\ 299$.

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків		Сума, грн
		дебет	кредит	
1	сума втрат від зменшення корисності устаткування на 31 грудня 2014 року	972	131	30299

Приклад 5.9

На дату річного балансу в підприємства є такі дані:

первісна вартість устаткування - 100 000 грн.;
метод нарахування амортизації -
прямолінійний;
строк корисного використання - 10 років;
строк фактичного використання - 3 роки;
сума нарахованої амортизації - 30 000 грн.;
залишкова вартість - 70 000 грн.

На зазначену дату балансу існують ознаки про зменшення корисності цього устаткування (пункт 6 Національного положення (стандарту) 28). За наслідками проведених розрахунків сума очікуваного відшкодування становить 56000 грн., тому підприємством на цю саму дату річного балансу визнані втрати від зменшення корисності активу в сумі 14 000 (70 000 - 56 000) грн. При цьому метод нарахування амортизації і строк корисного використання залишилися без змін.

Через три роки на дату річного балансу встановлено, що ознаки зменшення корисності цього устаткування перестали існувати (пункти 16 - 17 Національного положення (стандарту) 28).

На дату оцінки вигід від відновлення корисності є такі дані:

первісна вартість - 100 000 грн.;
сума нарахованої амортизації - 54 000 (30 000 + 56 000 : 7 x 3) грн.;
сума втрат від зменшення корисності активу - 14 000 грн.;
залишкова вартість - 32 000 грн.;
визначена сума очікуваного відшкодування устаткування становить:

а) 37 000 грн.; б) 44 000 грн.

Визначити доходи від відновлення корисності обладнання

Розв'язок:

Залишкова вартість активу (після визнання вигід від відновлення його корисності) приймається за найменшою оцінкою: сумою очікуваного відшкодування активу або балансовою (залишковою) вартістю цього активу, визначеною на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності. Підприємство розраховує залишкову вартість устаткування без урахування раніше визнаної суми втрат від зменшення його корисності таким чином:

При первісній вартості устаткування 100 000 грн., установленому строку корисного використання 10 років і застосуванні прямолінійного методу нарахування амортизації сума зносу за шість років використання цього устаткування мала б становити 60 000 ($100\,000 : 10 \times 6$) грн. Таким чином, залишкова вартість дорівнювала б 40 000 ($100\,000 - 60\,000$) грн.:

а) оскільки сума очікуваного відшкодування устаткування на дату визнання вигід від відновлення корисності не перевищує його залишкової вартості, визначеної на цю дату без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності, то залишкова вартість приймається в сумі очікуваного відшкодування - 37 000 грн.

Підприємством визнаються вигоди від відновлення корисності в сумі 5 000 ($37\,000 - 32\,000$) грн.;

б) оскільки сума очікуваного відшкодування устаткування на дату визнання вигід від відновлення корисності перевищує його залишкову вартість, визначену на цю дату без урахування попередньої суми втрат від зменшення корисності, то залишкова вартість приймається в сумі балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності, - 40 000 грн.

Підприємством визнаються вигоди від відновлення корисності в сумі 8 000 ($40\,000 - 32\,000$) грн.

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ І ТЕСТИ

Питання для самоконтролю:

1. Як класифікуються витрати підприємства.
2. Що таке фінансові витрати.
3. Як відображаються фінансові витрати в обліку.
4. Коли здійснюється оцінка активів з врахуванням зменшення корисності.
5. Які існують податкові різниці.
6. Назвіть причини виникнення податкових різниць.
7. Що таке кваліфікаційні активи.
8. Що таке некваліфікаційні активи.
9. Що таке відстрочений податковий актив.
10. Що таке відстрочене податкове зобов'язання.

Тести:

1. Придбано основні засоби: первісна вартість - 60 000,0; нараховано амортизація в бухгалтерському обліку - 10 000,0; в податковому обліку - 6 000,0. Фінансовий результат і прибуток до оподаткування до вирахування витрат по амортизації-15 000,0, ставка податку на прибуток 30%. Скласти фрагмент балансу з наступними статтями:

Відстрочені податкові зобов'язання або актив

Нерозподілений прибуток

Розрахунки з бюджетом по податку на прибуток

а) Відстрочений податковий актив 1 200,0

Нерозподілений прибуток 3 500,0

Розрахунки з бюджетом по податку на прибуток 2 700,0;

б) Відстрочене податкове зобов'язання 4 000,0

Нерозподілений прибуток 3 500,0

Розрахунки з бюджетом по податку на прибуток 1 500,0;

с) Відстрочений податковий актив 1 200,0

Нерозподілений прибуток 3 500,0

Розрахунки з бюджетом по податку на прибуток 1 500,0;

d) Відстрочене податкове зобов'язання 1 200,0

Нерозподілений прибуток 3 500,0

Розрахунки з бюджетом по податку на прибуток 4 500,0;

e) Відстрочений податковий актив 1 200,0

Нерозподілений прибуток 3 500,0

Розрахунки з бюджетом по податку на прибуток 4 000,0;

2. Різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах це

a) Тимчасова різниця

b) Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню

c) Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню

d) Постійна різниця

e) Немає правильної відповіді

3. Яке визначення витрат відповідає П(С)БО?

a) Це збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді притоку або збільшення корисності активів, або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення акціонерного капіталу, за винятком збільшення, і пов'язаного з внесками учасників

b) Зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком, зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками) за звітний період.

c) Це теперішня заборгованість підприємства, що виникає від минулих подій, від погашення якої очікується відтік ресурсів з підприємства, що втілюють в собі майбутні економічні вигоди.

d) Це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

e) Правильна відповідь відсутня.

4. Яке визначення доходів відповідає П(С)БО?

a) Це збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)

b) Збільшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком, зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

c) Виручка підприємства від реалізації товарів, робіт, послуг.

d) Це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

e) Всі правильні відповіді

5. Основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю це

a) Інвестиційна діяльність

b) Операційна діяльність

c) Фінансова діяльність

d) Немає вірної відповіді

e) Власний варіант

6. Різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно це

a) Тимчасова різниця

b) Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню

c) Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню

d) Постійна різниця

e) Немає правильної відповіді

7. Різниця між податковим прибутком (збитком) і обліковим прибутком (збитком) за певний період, що виникає в поточному звітному періоді та не анулюється у наступних звітних періодах це

- a) Тимчасова різниця
- b) Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню
- c) Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню
- d) Постійна різниця
- e) Немає правильної відповіді

8. До адміністративних витрат не належать:

- a) Витрати на зв'язок;
- b) Витрати на врегулювання спорів у судах;
- c) Витрати на дослідження і розробки;
- d) Витрати на відрядження;
- e) Представницькі витрати.

9. 1 березня 2016 року підприємство розпочало будівництво споруди. Упродовж березня-червня було здійснено такі капітальні інвестиції, грн: 1 березня - 75 000; 1 квітня - 74 000; 1 травня - 180 000; 1 червня - 310 000 (у т.ч. заборгованість підряднику 40 000 грн). Для фінансування будівництва 31 березня 2016 року було отримано позику банку в сумі 200 000 грн терміном на один рік. Ставка відсотка за позикою становить 15% річних. Інших запозичень підприємство не має. Сума фінансових витрат, яка підлягає включенню до собівартості кваліфікаційного активу, дорівнює:

- a) 7 500
- b) 10 500
- c) 1 500
- d) 150 000
- e) 0

10. Втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою його очікуваного відшкодування називається:

- a) Зменшення корисності
- b) Збільшення корисності
- c) Амортизація
- d) Знос
- e) Капіталізація витрат

Розділ 6

Основи складання фінансової звітності

- 6.1. Концептуальна основа фінансової звітності
 - 6.2. Склад та форми фінансової звітності
 - 6.3. Порядок та строки подання фінансової звітності
 - 6.4. Облікова політика: мета, завдання, формат представлення
-

6.1. Концептуальна основа фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності – набір загальних принципів і правил, на якій має базуватись звітність. В Україні концептуальна основа фінансової звітності встановлюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», а також НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Вітчизняне законодавство ґрунтується на положеннях Концептуальної основи фінансової звітності, розробленою Радою з Міжнародних стандартів². Головною причиною розробки і прийняття Концептуальної основи фінансової звітності (далі - Концептуальна основа) було наявність відмінностей у звітності різних країн: використання різних визначень елементів фінансових звітів, критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибір різних баз оцінки.

Концептуальна основа є основою розроблених Міжнародних стандартів. Вона встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів (рис.6.1).

² У 1989 році була опублікована Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка замінена Радою з Міжнародних стандартів у 2010 році на Концептуальну основу фінансової звітності

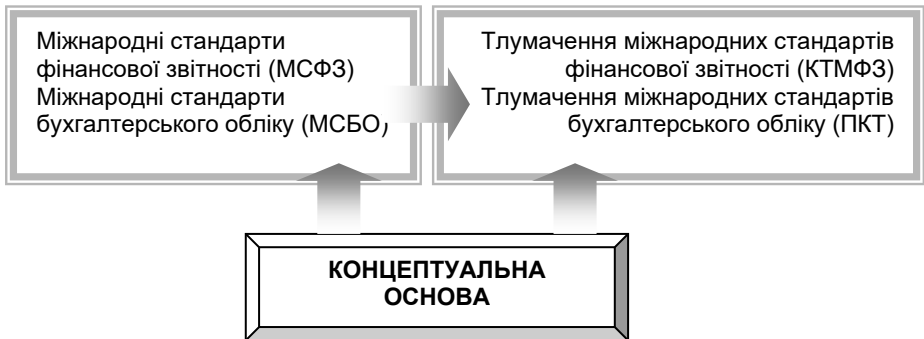


Рис. 6.1. Зв'язок концептуальної основи з міжнародними стандартами

Рада з Міжнародних стандартів через Концептуальну основу регулює питання складання фінансових звітів, основною метою яких є надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень:

а) визначити, коли купувати, утримувати або ж продавати інвестиції в капітал;

б) оцінити управління та підзвітність управлінського персоналу;

в) оцінити спроможність суб'єкта господарювання сплачувати заробітну плату та надавати інші виплати своїм працівникам;

г) оцінити забезпеченість сум, позичених суб'єктові господарювання;

г') визначити податкову політику;

д) визначити суми прибутку та суму дивідендів, що підлягають розподілу;

е) підготувати та використовувати статистику національного доходу;

є) регулювати діяльність суб'єктів господарювання.

Концептуальна основа 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 збереження капіталу.

Концептуальна основа не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації. В окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами МСФЗ. В разі наявності такої суперечності **вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами Концептуальної основи.**

Міжнародні стандарти оперують поняттям **фінансові звіти загального призначення**, під якими розуміють фінансову звітність, що оприлюднюється. Основою метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень (рис.6.2).

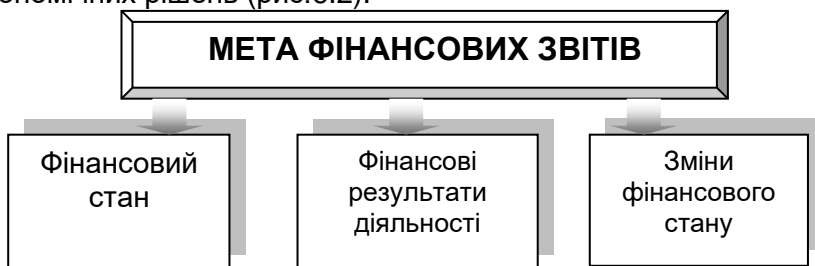


Рис. 6.2. Мета фінансових звітів згідно концептуальної основи

Фінансові звіти також демонструють результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами.

Згідно концептуальної основи, **мета фінансової звітності загального призначення** - надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших

кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про:

- 1) фінансовий стан,
- 2) про наслідки операцій та інших подій,
- 3) інформація про минулі фінансові показники, та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють *п'ять елементів фінансової звітності*:

- 1) активи (assets);
- 2) зобов'язання (liabilities);
- 3) власний капітал (equity capital);
- 4) доходи (income);
- 5) витрати (expenses). (рис 6.3).

Перші три елемента - активи, зобов'язання та власний капітал - пов'язані з відображення інформації в балансі. Інші елементи - доходи і витрати - характеризують результати господарської діяльності і, як правило, відображуються в звіті про прибутки та збитки.

Оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму.

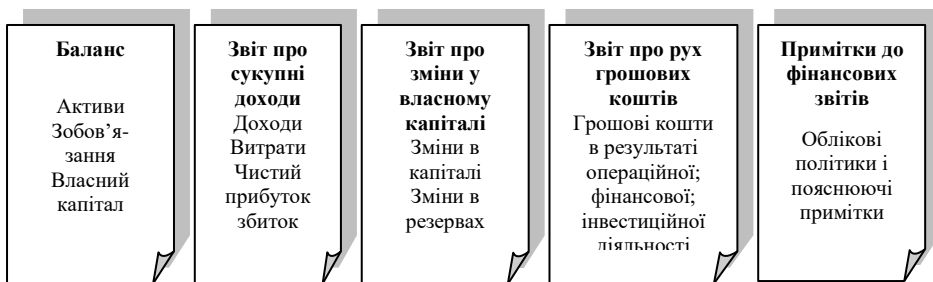


Рис. 6.3. Компоненти фінансових звітів

Кожний компонент фінансових звітів має своє призначення (рис. 6.4).



Рис. 6.4. Призначення компонентів фінансових звітів

Активи, зобов'язання та власний капітал - це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану. 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.

Прибуток часто використовується як показник результатів діяльності або як основа для інших показників, таких як

прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з обчисленням прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу і витрат, а значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які суб'єкт господарювання використовує при складанні своїх фінансових звітів. Зазначені концепції викладено в пункті 2.6.

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.

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.

Переоцінка або перерахунок активів та зобов'язань веде до зменшення або збільшення власного капіталу. Хоча це збільшення або зменшення відповідає визначенню доходу та витрат, воно не входить до їх складу. Замість цього дані статті входять до складу власного капіталу як коригування збереження капіталу або як резерви переоцінки та відображаються окремо в звіті про сукупні доходи.

Критерії визнання елементів фінансової звітності - це процес опису, оцінки та включення до фінансової звітності певної статті при виконанні певних умов, а саме (рис.6.6).

Визначаючи відповідність статті цим критеріям, а значить і доречність її визнання у фінансових звітах, треба брати до уваги суттєвість.

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.

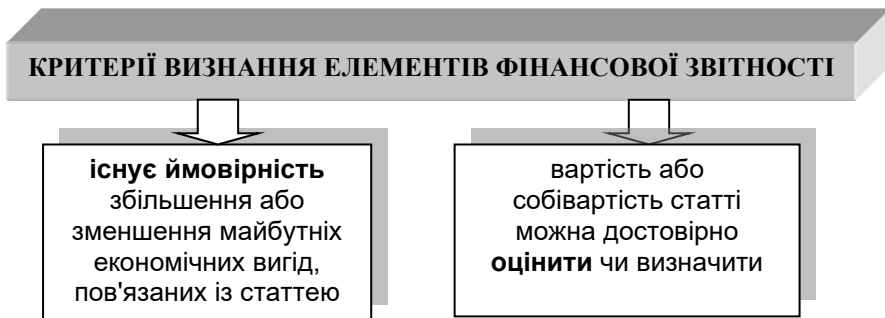


Рис. 6.6. Критерії визнання елементів фінансової звітності

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.

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.

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.

Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей. Цей процес, що його, як правило, називають відповідністю витрат доходам, передбачає одночасне або комбіноване визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті тих самих операцій або інших подій

Оцінка елементів фінансових звітів

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

При складанні фінансових звітів використовуються різні бази оцінок та їх поєднання. Основні бази оцінки наведені у наданій нижче таблиці (6.1).

Таблиця 6.1

Основні бази оцінки

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

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

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.

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.

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.

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. Деякі суб'єкти господарювання використовують як основу поточну собівартість у відповідь на нездатність облікової моделі історичної собівартості відображати вплив зміни цін на немонетарні активи.

6.2.Склад та форми фінансової звітності

Фінансова звітність – звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

Користувачі фінансової звітності – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень

Відповідно до частини 1 статті 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємства зобов'язані складати фінансову звітність на підставі даних бухгалтерського обліку.

Відповідно до частини 4 статті 11 Закону склад та форми фінансової звітності, консолідованої фінансової звітності, звіту про управління та звіту про платежі на користь держави підприємств (крім банків та суб'єктів господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях), фінансової звітності про виконання бюджетів установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерство фінансів України), за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики (Державна служба статистики України).

Відповідно до НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. №73 **фінансова звітність складається з:**

- 1) балансу (звіту про фінансовий стан) (форма 1);
- 2) звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) (форма 2);
- 3) звіту про рух грошових коштів (форма 3);
- 4) звіту про власний капітал (форма 4);
- 5) приміток до фінансової звітності (форма 5).

Відповідно до П(С)БО 29 **фінансова звітність за сегментами подається** підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім малих підприємств, неприбуткових організацій, банків і бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності) **якщо підприємство:**

- 1) зобов'язано оприлюднювати річну фінансову звітність;
- 2) або підприємство займає монопольне (домінуюче) становище на ринку продукції (товарів, робіт, послуг)
- 3) або якщо щодо продукції (товарів, робіт, послуг) підприємства до початку звітного року прийнято рішення про державне регулювання цін, у тому числі підприємства, які здійснюють виробництво, транспортування, постачання теплової енергії та надають послуги з централізованого водопостачання та водовідведення.

Інформація про звітні сегменти наводиться в Додатку до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» – форма 6 (додаток 1 до Положення (стандарту) 29).

Для мікропідприємств, малих підприємств, непідприємницьких товариств і представництв іноземних суб'єктів господарської діяльності, крім тих, що зобов'язані складати фінансову звітність за міжнародними стандартами, встановлюється **скорочена за показниками фінансова звітність** у складі балансу та звіту про фінансові результати (відповідно до П(С)БО 25).

Класифікація підприємств відповідно до Закону про бухгалтерський облік наведена в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Класифікація підприємств відповідно до Закону про бухгалтерський облік

Категорія підприємства	Критерії оцінки за рік, що передує звітному		
	балансова вартість активів, євро	чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро	середня кількість працівників, осіб
Мікропідприємства	до 350 тис.	до 700 тис.	до 10
Малі	до 4 млн	до 8 млн	до 50
Середні	до 20 млн	до 40 млн	до 250
Великі	понад 20 млн	понад 40 млн	понад 250

Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів

Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.

Підприємства (крім бюджетних установ, мікропідприємств та малих підприємств) подають разом з річною фінансовою звітністю **звіт про управління**.

Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію.

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**:

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

Фінансову звітність за міжнародними стандартами складають:

- 1) підприємства, що становлять суспільний інтерес;
- 2) публічні акціонерні товариства;
- 3) суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях;
- 4) підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України:
 - надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010);
 - недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010);

– допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010), за винятком допоміжної діяльності у сфері страхування та пенсійного забезпечення (група 66.2 КВЕД ДК 009:2010).

5) підприємства, які самостійно визначають доцільність застосування міжнародних стандартів для складання фінансової звітності.

Застосовування міжнародного стандарту фінансової звітності для малих і середніх підприємств не допускається підприємствами, на які не поширюється сфера його застосування. Підприємства, які для складання фінансової звітності застосовують міжнародний стандарт фінансової звітності для малих і середніх підприємств, використовують форми звітів, затверджені цим Національним положенням (стандартом).

Для складання фінансової звітності застосовуються міжнародні стандарти, які викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на веб-сторінці Міністерства фінансів України.

Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність за міжнародними стандартами складаються на підставі **таксономії фінансової звітності за міжнародними стандартами**.

Таксономія фінансової звітності – склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку

Згідно пункту 10 МСБО 1 «Подання фінансової звітності», повний комплект фінансової звітності включає:

- 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.

Повний пакет звітності охоплює п'ять форм. *Кількість періодів, які відображаються у звітності*, визначена МСФЗ 1. Передбачено подання, як мінімум, двох звітів про фінансовий стан, по два усіх інших звітів, та відповідні примітки. Якщо застосовується облікова політика ретроспективно або здійснюється ретроспективний перерахунок статей фінансової звітності або коли перекласифікуються у фінансовій звітності, то подається, щонайменше, три звіти про фінансовий стан, по два з усіх інших звітів та відповідні примітки. 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.

До всіх звітів МСБО 1 висуває наступні вимоги:

- обов'язкове дотримання всіх стандартів;

- розкриття обов'язкових статей;

- дотримання при розкритті принципу суттєвості.

Основні відмінності фінансової звітності за міжнародними стандартами та П(С)БО наведено в табл.6.3.

Таблиця 6.3

Основні відмінності фінансової звітності за міжнародними стандартами та П(С)БО

Характеристика	П(С)БО	МСФЗ
Назви статей, їх розміщення у звітах	Існують затверджені табличні форми звітів	Формат звітів не регламентовано

Характеристика	П(С)БО	МСФЗ
Суттєвість	Можна додавати до звітності статті з переліку запропонованих, якщо інформація є суттєвою	При поданні, згортанні та об'єднанні статей у фінансовій звітності слід виходити з їх суттєвості
Пусті рядки у звітності	Можна не наводити статті за якими відсутні інформація	Статей без показників у звітності не наводять
Звітність для малого та середнього бізнесу	П(С)БО 25 «Звіт суб'єкта малого підприємництва» встановлює склад звітів суб'єктів малого підприємництва з двох форм: баланс і звіт про фінансові результати.	Існує спеціальний стандарт для підприємств малого і середнього бізнесу (які не оприлюднюють звітність), який вимагає складання всіх видів звітів.
Склад проміжної звітності	Передбачена поквартальна (проміжна) фінансова звітність у складі всіх форм	Проміжна звітність не обов'язкова (МСБО 34). До її складу входить весь комплект звітності у повній або в стислій формах
Періодизація проміжної звітності	Поквартально	Період звіту може обирати підприємство
Проміжний звіт про фінансові результати	Звіт про фінансові результати складають наростаючим підсумком з початку року	Звіт про сукупний дохід подають за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний рік до дати звітності

Характеристика	П(С)БО	МСФЗ
Відображення відстрочених податків і витрат з податку на прибуток у проміжній звітності	Відстрочені податкові активи та зобов'язання можуть відобразитися в сумі на кінець попереднього року. Витрати з податку на прибуток показують у сумі поточного податку	Виняток відсутній
Види звітності	Консолідована та індивідуальна	Консолідована, окрема та індивідуальна.
Посилання на примітки	Посилань на примітки у звітах не потрібно	Посилань на примітки у звітах потрібні
Порівняльна інформація у примітках	В примітках згідно П(С)БО порівняльна інформація не наводиться	Наводиться порівняльна інформація за попередній період

Виходячи з наведених вище розбіжностей у принципах та якісних характеристиках фінансових звітів згідно П(С)Б та МСФЗ виникає необхідність трансформації показників звітності.

6.3. Порядок та строки подання фінансової звітності

Підприємства зобов'язані подавати фінансову звітність:

- 1) органам, до сфери управління яких вони належать;
- 2) трудовим колективам на їх вимогу;
- 3) власникам (засновникам) відповідно до установчих документів;
- 4) органам державної влади та іншим користувачам відповідно до законодавства.

Фінансова звітність підприємств не становить комерційної таємниці, не є конфіденційною інформацією та не належить до інформації з обмеженим доступом, крім випадків, передбачених законом. На фінансову звітність не розповсюджується заборона щодо поширення статистичної інформації. Підприємства зобов'язані надавати копії фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за запитом юридичних та фізичних осіб у порядку, передбаченому Законом України «Про доступ до публічної інформації».

Не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці **зобов'язані**:

- 1) підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів);
- 2) публічні акціонерні товариства;
- 3) суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку;
- 4) суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.

Не пізніше ніж до 1 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці **зобов'язані**:

- 1) великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства.
- 2) інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств.

Підприємства зобов'язані забезпечувати доступність фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності для ознайомлення юридичних та фізичних осіб за місцезнаходженням цих підприємств.

У разі ліквідації підприємства ліквідаційна комісія складає **ліквідаційний баланс** та у випадках, передбачених законом, **публікує його протягом 45 днів після затвердження**.

Звітним періодом для складання фінансової звітності є **календарний рік**.

Проміжна фінансова звітність складається за результатами першого кварталу, першого півріччя, дев'яти місяців. Крім того, відповідно до облікової політики підприємства фінансова звітність може складатися за інші періоди.

Перший звітний період новоствореного підприємства може бути менш як 12 місяців, але не більш як 15 місяців.

Звітним періодом підприємства, що ліквідується, є період з початку звітного року до дати прийняття рішення про його ліквідацію.

Датою подання фінансової звітності для підприємства вважається день фактичної її передачі за належністю, а у разі надсилання її поштою – дата одержання адресатом звітності, зазначена на штампелі підприємства зв'язку, що обслуговує адресата.

Датою подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі вважається дата одержання електронного повідомлення про одержання центром збору фінансової звітності такої фінансової звітності.

Строки подання фінансової звітності:

– *проміжна фінансова звітність* (I квартал, перше півріччя, дев'ять місяців) – не пізніше 25 числа місяця, що настає за звітним кварталом

– *річна* – не пізніше 28 лютого наступного за звітним року.

У разі коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання переноситься на перший після вихідного робочий день.

Форма і склад статей фінансової звітності визначаються цим Національним положенням (стандартом) і наводяться у додатках 1 і 2 до НП(С)БО 1.

Підприємства можуть не наводити статті, за якими відсутня інформація до розкриття (крім випадків, якщо така інформація була в попередньому звітному періоді), а також додавати статті із збереженням їх назви і коду рядка з переліку

додаткових статей фінансової звітності, наведених у додатку 3 до НП(С)БО 1, у разі якщо стаття відповідає таким критеріям:

- інформація є суттєвою;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Інформація про підприємство, яка підлягає розкриттю у фінансовій звітності, включає:

1. Назву, організаційно-правову форму та місцезнаходження підприємства (країну, де зареєстроване підприємство, адресу його офісу).

2. Короткий опис основної діяльності підприємства.

3. Назву підприємства, що контролює інші підприємства (материнське (холдингове) підприємство), а також назву фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву.

4. Середню кількість працівників підприємства протягом звітного періоду.

5. Дату затвердження фінансової звітності.

6. Повідомлення про складання фінансової звітності за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Фінансова звітність підписується:

1) керівником (власником) підприємства або уповноваженою особою у визначеному законодавством порядку та бухгалтером або особою, яка забезпечує ведення бухгалтерського обліку підприємства;

2) у разі якщо бухгалтерський облік підприємства ведеться підприємством, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, фінансову звітність підписують керівник підприємства або уповноважена особа, а також керівник підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, або уповноважена ним особа. При цьому відповідальність підприємства, що провадить діяльність у сфері бухгалтерського обліку та/або аудиторської діяльності, визначається законом та договором про надання бухгалтерських послуг.

Відповідальність за своєчасне та у повному обсязі подання та оприлюднення фінансової звітності несе уповноважений орган (посадова особа), який здійснює керівництво підприємством, або власник відповідно до законодавства та установчих документів.

6.4. Облікова політика: мета, завдання, формат представлення

Фінансова звітність вимагає від управлінського персоналу здійснення професійного судження та пов'язана зі застосуванням як кількісної, так і якісної інформації про господарські події та операції. Професійне судження бухгалтера уособлюється в обліковій політиці підприємства. Процес перетворення інформації про господарські щоденні операції у показники фінансової звітності наведено на рис.6.7.



Рис. 6.7. Процес перетворення інформації про господарські щоденні операції у показники фінансової звітності

Відповідно до п.5 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» **облікова політика** – це конкретні принципи, основи, умови та правила, прийняті компанією для підготовки та подання фінансової звітності.

Опис облікової політики – невід’ємна частина фінансової звітності, складеної за МСФЗ, і без надання цієї інформації пакет звітності не вважається повним.

Переваги і складнощі у формуванні облікової політики наведено на рис. 6.8.



Рис. 6.8. Переваги і складнощі у формуванні якісної облікової політики за МСБО

Вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці

Облікова політика формується на підставі вивчення всіх МСФЗ та МСБО, а не лише МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Основні вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці груповано в табл.6.4. Підприємство в обліковій політиці має визначитись з альтернативами, які пропонують міжнародні стандарти по кожному об'єкту звітності. Облікову політику доцільно сформулювати і до тих об'єктів, які відсутні на підприємстві.

Таблиця 6.4

Основні вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці

№ з/п	Назва стандарту	Пункти стандартів, які доцільно згадати в обліковій політиці
1	МСФЗ 2 Платіж на основі акцій	7, 19, 20, 21, 27, 27А, 28, 30, 32, 33, 44, 13А, В42-44
2	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу	4, 15, 16, 18, 19, 42, 54, 56, 58, В63
3	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	6, 7, 8, 15, 25, 33
4	МСБО 2 Платіж на основі акцій	6, 9, 10, 12, 13, 25, 36
5	МСБО 7 Фінансові інструменти: розкриття інформації	6, 7, 16, 21, 27, 46, В5
6	МСБО 8 Операційні сегменти	10
7	МСБО 12 Податки на прибуток	46, 22, 24, 34, 39, 44, 47, 56, 61А, 68, 71
8	МСБО 16 Основні засоби	15, 16, 30, 31, 39, 40, 41, 51, 67, 68, 71, 73
9	МСБО 17 Оренда	8, 20, 25, 27, 33, 50,55
10	МСБО 18 Дохід	8, 9, 14, 20, 26, 30, 35
11	МСБО 19 Виплати працівникам	7, 54, 58А, 64, 92, 93А, 93Д, 96, 133
12	МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу	7, 12, 23, 26

№ з/п	Назва стандарту	Пункти стандартів, які доцільно згадати в обліковій політиці
14	МСБО 23 Витрати на позики	8, 27
13	МСБО 21 Вплив змін валютних курсів	9, 21, 23, 28, 32, 39, 47, 48, 59
15	МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства	6, 11, 18, 23, 22, 31, 33, 36, 37, 39
16	МСБО 31 Частки у спільних підприємствах	3, 9, 30, 34, 36, 45, 48
17	МСБО 32 Фінансові інструменти: подання	18, 28, 32, 33, 35, 38
18	МСБО 36 Зменшення корисності активів	6, 9, 10, 25, 30, 33, 55, 59, 60, 66, 80, 86, 104, 110, 114, 117, 119, 124
19	МСБО 37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	14, 53, 45, 47, 54, 59, 60, 72
20	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка	9, 10, 11, 14, 17, 18, 20, 30, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 46, 47, 48, 50, 55, 56, 58, 59, 63, 64, 65, 67, 68, 69, 70, 86, 88, 89, 92, 93, 95, 97, 98, 100, 101, 102
21	МСБО 38 Нематеріальні активи	9, 10, 24, 54, 57, 74, 83, 88, 97, 104, 107, 108, 109, 113, 118, 122
22	МСБО 40 Інвестиційна нерухомість	20, 33, 35, 57, 60, 61 66, 69, 75

Аналіз окремих вимог міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці наведено в табл. 6.5. Слід відмітити, що облікова політика повинна роз'яснювати правила обліку всіх об'єктів, вона будується не за стандартами, а за статтями звітності.

Таблиця 6.5

Вимоги окремих міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці по окремих ділянках обліку

Вимоги щодо розкриття	Джерело
<p>запаси: - облікова політика, прийнята для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;</p>	<p>МСБО 2 (пункт 36)</p>
<p>будівельні контракти - методи, використані для визначення доходу від контракту, визнаного за певний період; - методи, використані для визначення ступеня завершеності незавершеного контракту;</p>	<p>МСБО 11 (пункт 39)</p>
<p>основні засоби - для кожного класу активів: – бази оцінки, що їх застосовували для визначення балансової вартості; – застосовані методи амортизації; – застосовані терміни корисної експлуатації або норми амортизації; – облікова політика щодо прогнозованих витрат на об'єкти основних засобів</p>	<p>МСБО 16 (пункт 73)</p>
<p>дохід - облікову політику, прийняту для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операцій, що передбачають надання послуг; - визначення умовної ставка відсотка - метод визначення ступеня завершеності операції</p>	<p>МСБО 18 (пункт 35) (пункт 11) (пункт 24)</p>
<p>витрати на пенсійні виплати: - облікова політика підприємства щодо визнання актуарних прибутків та збитків щодо програм з визначеною виплатою;</p>	<p>МСБО 19 (пункт 120А)</p>
<p>державні гранти: - облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи відображення, прийняті для фінансових звітів;</p>	<p>МСБО 20 (пункт 39)</p>
<p>витрати на позики: - облікова політика, прийнята для обліку витрат на позики;</p>	<p>МСБО 23 (пункт 26)</p>

Вимоги щодо розкриття	Джерело
<p>Консолідована та окрема фінансова звітність Характеристика методу, використаного для обліку інвестиції у дочірні, спільно контрольовані і в асоційовані підприємства в окремих фінансових звітах материнського підприємства</p>	<p>МСБО 27 (пункт 38)</p>
<p>нематеріальні активи: - термін корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації; - застосовані методи амортизації; - статтю (статті) звіту про фінансові результати, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів; - для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю відображаються вони за базовим чи за дозволеним альтернативним підходом для подальшої оцінки;</p>	<p>МСБО 38 (пункт 118)</p> <p>(пункт 44)</p>
<p>Інвестиційна нерухомість - модель, яку він застосовує, - справедливої вартості або собівартості; - якщо він застосовує модель справедливої вартості - чи класифікуються й обліковуються (якщо так, то за яких обставин) частки нерухомості, утримувані за угодою про операційну оренду як інвестиційна нерухомість; - якщо класифікацію зробити важко - критерії, якими користується суб'єкт господарювання для розмежування інвестиційної нерухомості і нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу в ході звичайної діяльності; інвестиційна нерухомість, яка обліковується за собівартістю (за вирахуванням накопиченої амортизації): - застосовані методи амортизації; - термін корисного використання і норми амортизації, що застосовуються.</p>	<p>МСБО 40 (пункт 75)</p> <p>(пункт 79)</p>

Приклад розкриття інформації про основні засоби в обліковій політиці наведено на рис. 6.9.

Основні засоби

Устаткування обліковується за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та / або накопичених збитків від знецінення в разі їх наявності. Така вартість включає вартість заміни частин обладнання і витрати по позиках у разі довгострокових будівельних проєктів, якщо виконуються критерії визнання. При необхідності заміни значних частин основних засобів через певні проміжні часу підприємство припиняє визнання заміненої частини і визнає нові частини з відповідними термінами корисного використання та амортизацією. Аналогічним чином, при проведенні основного технічного огляду, витрати, пов'язані з ним, визнаються в балансовій вартості основних засобів як заміна обладнання, якщо виконуються критерії визнання. Усі інші витрати на ремонт і технічне обслуговування визнаються у звіті про прибутки і збитки в момент понесення.

Земля і будівлі оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації по будівлях та збитків від знецінення, визнаних після дати переоцінки. Переоцінка здійснюється з достатньою частотою для забезпечення впевненості в тому, що справедлива вартість переоціненого активу не відрізняється істотно від його балансової вартості.

Приріст вартості від переоцінки, за винятком тієї його частини, яка відновлює зменшення вартості цього самого активу, що відбулося внаслідок попередньої переоцінки і визнане раніше в звіті про прибутки і збитки, визнається у складі іншого сукупного доходу і накопичується у фонді переоцінки активів, що входить до складу капіталу. В іншому випадку збільшення вартості активу визнається у звіті про прибутки і збитки. Збиток від переоцінки визнається у звіті про прибутки та збитки, за винятком тієї його частини, яка безпосередньо зменшує позитивну переоцінку по тому ж активу, яке раніше було визнане у складі фонду переоцінки.

Різниця між амортизацією, розрахованою на основі переоціненої балансової вартості активу, та амортизацією, розрахованою на основі первісної вартості активу, щорічно переводиться з фонду переоцінки активів до нерозподіленого прибутку. Крім того, накопичена амортизація на дату переоцінки виключається з одночасним зменшенням валової балансової вартості активу, і потім чиста сума дооцінюється до переоціненої вартості активу. При вибутті активу фонд переоцінки, що відноситься до конкретного продажного активу, переноситься в нерозподілений прибуток.

Амортизація розраховується лінійним методом протягом оціночного строку корисного використання активів таким чином:

- Будівлі від 15 до 20 років
- Обладнання від 5 до 15 років

Ліквідаційна вартість, строк корисного використання та методи амортизації активів аналізуються в кінці кожного річного звітного періоду і при необхідності коригуються.

Рис. 6.9. Приклад розкриття інформації про основні засоби в обліковій політиці

Зміни в облікових політиках

Як правило, однакова облікова політика застосовується для кожного звітного періоду.

Облікову політику слід змінювати лише у разі:

- а) якщо це вимагається стандартом або тлумаченням, або
- б) якщо зміни призведуть до адекватнішого відображення подій чи операцій у фінансових звітах підприємства.

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.

Пункт 16. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» (витяг)

Не вважається змінами в облікових політиках:

- а) застосування облікової політика до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше; та*
- б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.*

Застосування змін в обліковій політиці

Зміна облікової політики відображається *ретроспективно*. Будь-яке коригування внаслідок такої зміни слід відображати як коригування залишку кожного відповідного компонента власного капіталу на початок періоду, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

Якщо неможливо застосувати нову облікову політику ретроспективно, оскільки не можна визначити вплив застосування політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання застосовує нову політику перспективно з початку найпершого можливого періоду.

Якщо зміна облікової політики пов'язана з вимогами стандартів (прийняття нового МСФЗ, зміни в них), то у звітності слід розкрити наступну інформацію:

- назву МСФЗ;
- характер зміни в обліковій політиці;
- суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає;
- суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому або про неможливість це зробити;
- інша інформація передбачена пунктом 28 МСБО 8.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

Якщо зміна в обліковій політиці відбувається добровільно для покращення якісних характеристик звітності то у звітності слід розкрити наступну інформацію:

- характер зміни в обліковій політиці;
- причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;
- суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає;
- суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим або про неможливість це зробити;
- інша інформація передбачена пунктом 29 МСБО 8.

Розкриття цієї інформації також не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

В звітності за міжнародними стандартами окремому розкриттю підлягає вплив нових стандартів на облікову політику, які опубліковані, але не набули чинності.

Зокрема щодо МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то суб'єкт господарювання розкриває інформацію про можливий вплив застосування нового МСФЗ на фінансову звітність в період першого застосування.

З обліковою політикою тісно пов'язано поняття облікових оцінок. *Облікова оцінка* – попередня оцінка, яка

використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Наприклад, збільшення строку корисного використання основного засобу вплине на зменшення суми щорічної амортизації. Зміну строку використання слід розглядати як зміну облікової оцінки.

Зміна в обліковій оцінці - це коригування балансової вартості активу або зобов'язання, яке є результатом оцінки теперішньої вартості активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а можна оцінити лише попередньо використовуючи професійне судження бухгалтера, наприклад:

- безнадійних боргів;
- старіння запасів;
- справедливої вартості фінансових активів або

фінансових зобов'язань;

- строків корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них;

- гарантійних зобов'язань.

Може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, що не вимагає коригувань попередніх періодів. Вплив зміни облікової оцінки визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, або той факт, що це неможливо зробити.

Якщо неможливо відрізнити зміни облікових оцінок і облікової політики МСБО 8 рекомендує розглядати ситуацію як

зміну облікової політики і відповідно розкривати у звітності згідно пункту 5.2 посібника.

Структура облікової політики за міжнародними стандартами

Міжнародні стандарти, на відміну від національної традиції, не регламентують структуру документа про облікову політику. Але складання та закріплення її в окремому документі – наказі 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 П(С)БО.

Положення (наказ) про облікову політику, складений відповідно до вимог МСФЗ, повинен включати (табл.6.6)

Таблиця 6.6

Структура облікової політики у відповідності з МСФЗ

№ з/п	Складові облікової політики	Характеристика
Облікова політика		
1	Облікова політика за МСФЗ	- склад фінансової звітності - основні принципи подання фінансової звітності (фінансовий рік, валюта звітності і т.д.) - основні принципи, методи, порядок обліку і розкриття інформації в звітності
2	План рахунків	- дотримання ієрархії (рахунки, субрахунки) - аналітичні рахунки
3	Журнал бухгалтерських проведень для типових господарських операцій	- з врахуванням первинного документа; - з врахуванням інформаційних технологій обліку
4	Пакет фінансової звітності	- форми основних звітів і розкриття до них (примітки) - алгоритм заповнення звітності і автоматичне формування

№ з/п	Складові облікової політики	Характеристика
Облікові регламенти		
1	Регламент документообороту	- перелік документів, які приймають участь в господарському обороті; - розподіл обов'язків і відповідальності; - контрольні терміни (графік документообороту)
2	Регламент закриття періоду	- порядок проведення процедур закриття періоду; - порядок формування вартості окремих груп активів на дату звітності
3	Інші облікові регламенти, що забезпечують виконання вимог облікової політики	- регламент тестування активів на зменшення корисності; - регламент визнання доходів за різними договорами на реалізацію; - регламент інвентаризації, формування резервів і т.д.
4	Методологія і регламент консолідації звітності	Процедури консолідації, порядок їх виконання і т.д.
5	Податкова політика підприємства	

Наведені в таблиці 6.6 складові можуть бути об'єднані в наступні розділи наказу про облікову політику:

- загальні положення;
- організація бухгалтерського обліку;
- складання фінансової звітності;
- порядок внесення коригувань до фінансової звітності;
- додатки до облікової політики.

Відмінності у формуванні облікової політики за П(С)БО та міжнародними стандартами

За МСБО 8 організації не затверджують облікової політики окремим розпорядчим документом. Однак її зміст викладають у вигляді окремого документа або у примітках до звітності.

Основні відмінності у формування облікової політики наведено в табл. 6.7.

Таблиця 6.7

Відмінності у формуванні облікової політики за П(С)БО та міжнародними стандартами

Характеристика	П(С)БО	МСФЗ
Форма облікової політики	Спеціальний наказ по підприємству	Частина приміток до фінансової звітності
Відображення наслідків зміни облікових оцінок	Лише у Звіті про власний капітал і римітках	До всіх статей звітності
Розкриття сум коригування показників звітності, пов'язаних з періодами, що передують відображеним у звітності у зв'язку зі змінами в обліковій політиці	Не передбачено	Визначено МСБО 8
Обґрунтування змін облікової політики у звітності	Не передбачено	Визначено МСБО 8
Умови зміни облікової політики	- вимагає стандарт або тлумачення	- змінюються вимоги органу, який здійснює державне регулювання методології бухгалтерського обліку та звітності

ПИТАННЯ ДЛЯ САМОКОТРОЛЮ І ТЕСТИ

Питання для самоконтролю:

1. *Зміст та мета складання фінансової звітності.*
2. *Користувачі фінансової звітності.*
3. *Склад фінансової звітності.*
4. *Фінансова звітність за сегментами.*
5. *Класифікація підприємств.*
6. *Подання звітності за міжнародними стандартами.*
7. *Строки подання фінансової звітності.*
8. *Інформація про підприємство, що розкривається у фінансовій звітності.*

Тести:

1. Який з наведених документів є формою фінансової звітності:
 - a) Звіт про прибутки та збитки.
 - b) Аудиторський висновок.
 - c) Пояснювальна записка до звітності.
 - d) Примітки до річної фінансової звітності.
 - e) Звіт з праці.
2. Обов'язковість складання фінансової звітності в Україні закріплена в:
 - a) Законі України «Про податкову службу».
 - b) Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».
 - c) Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку.
 - d) Законі України «Про порядок складання фінансової звітності».

е) Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетом та державними цільовими фондами».

3. Джерелом інформації для складання Балансу підприємства є:

- а) Головна книга.
- б) Регістри аналітичного обліку.
- в) Первинні документи.
- г) Податкова звітність.
- е) Внутрішня звітність підприємства.

4. Квартальна фінансова звітність подається не пізніше:

- а) 15 числа місяця, наступного за звітним кварталом.
- б) 20 числа місяця, наступного за звітним кварталом.
- в) 25 числа місяця, наступного за звітним кварталом.
- г) 30 числа місяця, наступного за звітним кварталом.
- е) 10 числа місяця, наступного за звітним кварталом.

5. Бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період, називається:

- а) Фінансовою.
- б) Податковою.
- в) Статистичною.
- г) Управлінською.
- е) Консолідованою.

6. Методологічне керівництво податковою звітністю підприємств (суб'єктів підприємницької діяльності) здійснює:

- а) Міністерство фінансів України.
- б) Державна податкова служба України.
- в) Державна податкова адміністрація України.
- г) Міністерство юстиції України.
- е) Немає правильної відповіді.

7. Додаток до приміток до річної фінансової звітності «Інформація за сегментами» подають:

- a) Великі підприємства.
- b) Підприємства, зобов'язані оприлюднювати свою фінансову звітність.
- c) Великі то середні підприємства.
- d) Підприємства, на яких можна виділити сегменти
- e) Холдинги.

8. Підприємство не подає фінансову звітність:

- a) Органу державної статистики.
- b) Органу, до сфери управління якого воно належить.
- c) Трудовим колективам на їх вимогу.
- d) Органу місцевого самоврядування.
- e) Власникам (засновникам) відповідно до установчих документів.

9. До складу якісних характеристик фінансової звітності не належить:

- a) Дохідливість.
- b) Обачність.
- c) Доречність.
- d) Зіставність.
- e) Рівність.

10. Метою складання фінансової звітності є:

- a) Звіт перед податковими органами;
- b) Внутрішні потреби;
- c) Надання інформації користувачам;
- d) Надання інформації керівнику;
- e) Немає правильної відповіді.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Бессонова С.І. Складання фінансової звітності за міжнародними стандартами фінансової звітності: навч. посіб. Маріуполь: ПДТУ, 2016. 235 с.
2. Бондар М.І. Звітність підприємства : навч. посіб. К.: ЦУЛ, 2015. 570 с.
3. Бондарчук Н.В. Гармонізація бухгалтерського обліку України за міжнародними стандартами. *Збірник наукових праць "Економічні науки". Серія "Облік і фінанси"*. Випуск 9 (33). Ч.1. 2012. С. 116-122.
4. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб. / за ред. проф. Р.Л. Хом'яка, В.І. Лемішовського. 7-е вид., доп. і перероб. Львів: Національний університет "Львівська політехніка", "Інтелект-Захід", 2009. 1211 с.
5. Бухгалтерський облік та фінансова звітність в Україні: навч.-практ. посіб. / під проф. С.Ф. Голова. Дніпропетровськ: ТОВ «Баланс-Клуб», 2009. 832 с.
6. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студентів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. 9-е вид., доп. і перероб. Житомир: ПП «Рута», 2010. 931 с.
7. Веренич О., Шаповалова А. Нові напрями бухгалтерського обліку нерухомості. *Вісник Київського національного торговельно-економічного університету*. 2009. № 1. С. 88-94. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/Vknteu_2009_1_13.pdf.
8. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту. ЦУЛ. 2018. 488 с.
9. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія. К.: Центр учбової літератури, 2007. 522 с.
10. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кравченко І.Ю., Ямборко Г.А. Фінансовий облік: підручник. К.: Лібра, 2009. 976 с.

11. Жолнер І.В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: навч. посіб. К.: Центр учбової літератури, 2012. 368 с.

12. Жук В.М. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2010. № 10. С. 16-22.

13. Жураковська І.В. Використання оцінки за теперішньою вартістю в звітності за міжнародними стандартам. *Економічні науки. Серія «Економічна теорія та економічна історія»*. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Випуск 12 (48). Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2015. С. 28-36.

14. Жураковська І.В. Облік майбутніх подій згідно міжнародних стандартів фінансової звітності. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Випуск 12 (45). Ч. 1. Редкол.: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. Луцьк, 2015. С. 88-96.

15. Жураковська І.В. Роль фінансової звітності в оцінці ефективності кредитної політики підприємства. *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Збірник наукових праць Луцького національного технічного університету. Випуск 14 (53). Ч.1. Луцьк, 2017. С. 78-89.

16. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні від 16.07.1999 р. №996-XIV. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

17. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. №1629-IV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15>

18. Закон України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» від 12.07.2001 р. №2658-III. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>.

19. Звітність підприємств: навч. посіб. / за ред. професора Вериги Ю.А. К.: Центр навчальної літератури, 2013. 656 с.

20. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і капіталу,

зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99/page10>.

21. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

22. Лень В.С., Гливенко В.В. Звітність підприємств: підручник. 2-ге вид., перероб. і допов. К.: Центр навчальної літератури, 2013. 612 с.

23. Макаренко І.О., Воронцова А.С. Концептуальні основи оцінки об'єктів бухгалтерського обліку в різних системах професійних стандартів. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. 2014. Вип. 38. С.181-195. URL: http://nbuv.gov.ua/j-pdf/pprbsu_2014_38_20.pdf

24. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку біологічних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.12.2006 р. № 1315. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1315201-06#Text>

25. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку запасів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 10.01.2007 р. № 2. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0002201-07#Text>

26. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку нематеріальних активів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 16.11.2009 р. № 1327. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1327201-09#Text>

27. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.09.2003 р. № 561. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF03270.html

28. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку спільної діяльності без створення юридичної особи, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2011 р. № 1873. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1873201-11#Text>

29. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку фінансових витрат, затверджені наказом Міністерства фінансів

України від 01.11.2010 р. № 1300. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1300201-10#Text>

30. Методичні рекомендації з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 11.04.2013 р. № 476. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0476201-13#Text>

31. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 28.03.2013 р. № 433. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0433201-13#Text>

32. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. URL: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_013#Text

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам» від 01.01.2012 р. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/>

35. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_049#Text

36. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» від 01.01.2012 р. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_051

37. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_019#Text

38. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» від 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_020#Text

39. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» від

- 01.01.2012 р. URL: https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004#Text
40. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості» від 01.01.2013 р. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_068
41. Міжнародний стандарт фінансової звітності 40 «Інвестиційна нерухомість». URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_026
42. Мосаковський В.Б. Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: монографія. К.: Інтерпрес ЛТД, 2009. 326 с.
43. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>
44. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 2 «Консолідована фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 628. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1223-13#Text>
45. Національний стандарт №1 «Загальні засади оцінки майна і майнових прав», затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 10.09.2003 р. №1440. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1440-2003-p>
46. Нашкерська Галина Володимирівна. Фінансовий облік: навч. посіб. для студ. вищ. навч. закл. / Львівський національний ун-т ім. Івана Франка. К.: Кондор, 2017. 502 с.
47. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11#Text>
48. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
49. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 10 «Дебіторська заборгованість», затверджене наказом

Міністерства фінансів України від 08.10.1999 р. № 237. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0725-99#Text>.

50. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 31.01.2000 р. № 20. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>.

51. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2000 р. № 91. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0284-00#Text>.

52. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 13 «Фінансові інструменти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.11.2001 р. № 559. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1050-01#Text>.

53. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 14 «Оренда», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.07.2000 р. № 181. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00#Text>.

54. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.11.1999 р. № 290. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0860-99#Text>.

55. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00#Text>.

56. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01#Text>.

57. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 18 «Будівельні контракти», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2001 р. № 205. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0433-01#Text>.

58. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 19 «Об'єднання підприємств», затверджене наказом Міністерства

фінансів України від 07.07.1999 № 163. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0499-99>.

59. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000 р. № 193. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0515-00#Text>.

60. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 22 «Вплив інфляції», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 29.02.2002 р. № 147. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0269-02#Text>.

61. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.06.2001 р. № 303. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0539-01#Text>.

62. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 24 «Прибуток на акцію», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 16.07.2001 р. № 344. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0647-01#Text>.

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Спрощена фінансова звітність», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 25.02.2000 р. № 39. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00#Text>.

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 26 «Виплати працівникам», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 28.10.2003 р. № 601. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1025-03>.

65. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», затверджений наказом Міністерства фінансів України від 07.11.2003 р. № 617. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1054-03#Text>.

66. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 28 «Зменшення корисності», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 24.12.2004 р. №817. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0035-05>

67. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність за сегментами», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 19.05.2005 р. № 412. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0621-05#Text>

68. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 30 «Біологічні активи», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 18.11.2005 р. № 790. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1456-05#Text>.

69. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 31 «Фінансові витрати», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.04.2006 р. № 415. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0610-06#Text>.

70. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 32 «Інвестиційна нерухомість», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 02.07.2007 р. №779. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0823-07>.

71. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 26.08.2008 р. № 1090. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0844-08#Text>.

72. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 34 «Платіж на основі акцій», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 30.12.2008 р. № 1577. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0057-09#Text>.

73. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 28.05.1999 р. №137. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0392-99/print1408066853065241>.

74. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>.

75. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 «Нематеріальні активи», затверджене наказом Міністерства

фінансів України від 18.10.1999 р. № 242. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0750-99#Text>.

76. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 20.10.1999 р. № 246. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99#Text>.

77. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності, затверджене Постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF#Text>.

78. Про примітки до річної фінансової звітності, затверджено наказом Міністерства фінансів України від 29.11.2000 р. № 302. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0904-00#Text>.

79. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. №1706. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1706-98-п>.

80. Садовська І.Б., Голян В.А., Бабіч І.І., Чудовець В.В., Тлущкевич Н.В., Жураковська І.В. Організація обліку: навч. посіб. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2013. 563 с.

81. Стратегія застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, ухвалена розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. №911-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-р>.

82. Сук Леонід Кіндратович, Сук Петро Леонідович. Фінансовий облік: навч. посіб. для дистанц. навч., для студ. ВНЗ / Відкритий міжнародний ун-т розвитку людини “Україна”. Інститут дистанційного навчання. К.: Університет “Україна”, 2015. 453 с.

83. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. 7-ме вид. допов. і перероб. Київ: Алерта, 2016. 928 с.

84. Трансформації фінансової звітності за міжнародними стандартами / С.О. Левицька, І.Б. Садовська, І.І. Бабіч,

І.В. Жураковська: навч. посіб. Луцьк : РВВ Луцького Луцького НТУ, 2013. 412 с.

85. Фінансовий облік: підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Л. В. Нападівська [та ін.]; за заг. ред. д-ра екон. наук, проф. Л. В. Нападівської; Київ. нац. торг.-екон. ун-т. К.: КНТЕУ, 2013. 700 с.

86. Фінансовий облік 2 : навч. посіб. / Н. М. Ткаченко [та ін.]; за заг. ред. д-ра екон. наук, акад. Акад. екон. наук України Н. М. Ткаченко; Нац. ун-т харч. технологій, Івано-Франків. ун-т права ім. короля Данила Галицького. К. : Алерта, 2014. 455 с.

87. Фінансовий облік: підруч. для студентів ВНЗ / Я. Д. Крупка [та ін.]; Терноп. нац. екон. ун-т. - 3-тє вид., допов. та переробл. Тернопіль: ТНЕУ, 2014.

88. Чудовець В.В. Актуальні проблеми бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання в сучасних умовах. Облік. Економіка. Менеджмент. Проблеми і перспективи розвитку економічної науки в умовах європейської інтеграції [колективна монографія] / кол. авторів за ред. С. Башеєвої, І. Садовської. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2015. С. 156-164.

89. Чудовець В.В. Інституційна природа фінансової звітності: науково-практичні проблеми. Механізми забезпечення розвитку України: гуманітарний та економічний аспекти [колективна монографія] / кол. авторів за ред. д-ра екон. наук Н.С. Різник, канд. екон. наук А.Т. Московчук. Луцьк: СПД Гадяк Жанна Володимирівна, 2013. С. 23-30.

90. Чудовець В.В. Науково-практичні проблеми впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. *Науковий журнал "Економіст"*. № 12. 2012. С. 61-63.

91. Чудовець В.В. Нормативне забезпечення оцінки справедливої вартості об'єктів бухгалтерського обліку в Україні. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2015. Вип. 12(1). С. 379-385.

92. Чудовець В.В. Оцінка та облік інвестиційної нерухомості в Україні: проблеми практичної реалізації. *Економічні науки. Серія: Облік і фінанси*. 2014. Вип. 11(1). С. 307-313.

93. Чудовець В.В. Переоцінка основних засобів в обліку і управлінні підприємством. Удосконалення обліку, контролю і аналітичного забезпечення управління підприємством в умовах глобалізації економіки [монографія] / колектив авторів за ред. канд. екон. наук І.Б. Садовської. Луцьк: Інформаційно-видавничий відділ Луцького НТУ, 2017. С. 119-124.

94. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Активи в бухгалтерському обліку: науково-методологічний та практичний вимір: монографія. Луцьк: Терен, 2015. 252 с.

95. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Використання міжнародного досвіду при розв'язанні проблем обліку зменшення корисності активів. Науково-теоретичне обґрунтування проблем обліково-аналітичного та контрольного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання [колективна монографія] / кол. авторів за ред. к.е.н., професора І.Б. Садовської. Луцьк: РВВ Луцького НТУ, 2016. С. 19-29.

96. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Оцінка методики обліку забезпечень відповідно до НП(С)БО та МСФЗ. Оцінка методики обліково-аналітичного та контрольного забезпечення діяльності суб'єктів господарювання в умовах глобалізації економіки: [колективна монографія] / колектив авторів за ред. канд. екон. наук І.Б. Садовської. Луцьк: Редакційно-видавничий відділ Луцького НТУ, 2017. С. 32-49.

97. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Проблеми обліку інвестиційної нерухомості за національними та міжнародними стандартами. *Бізнес Інформ*. 2016. № 3. С. 183-187.

98. Чудовець В.В., Жураковська І.В. Удосконалення методики обліку забезпечень виплат працівникам. *Бізнес Інформ*. 2017. № 3. С. 340–345.

Терміни з П(С)БО

Активи - ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому.

Активи з розвідки запасів корисних копалин - витрати, пов'язані з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин, визнаних активами.

Активи програми - активи фонду і кваліфікований страховий поліс.

Активи фонду - активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, що емітовані платником внесків) юридичної особи (далі - фонд), діяльність якого спрямована на здійснення виплат його учасникам, які призначені тільки для довгострокових виплат його учасникам, на які не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону та які не повертаються платнику внесків, крім випадків, якщо залишки активів фонду перевищують зобов'язання за програмою з визначеною виплатою або повертаються платнику внесків для погашення вже здійснених ним виплат учасникам фонду.

Активний ринок - ринок, якому притаманні такі умови:

- предмети, що продаються та купуються на цьому ринку, є однорідними;

- у будь-який час можна знайти зацікавлених продавців і покупців; інформація про ринкові ціни є загальнодоступною.

Актuarні прибутки (збитки) - прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень.

Актuarні припущення - демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Амортизація - систематичний розподіл вартості, яка амортизується, необоротних активів протягом строку їх корисного використання (експлуатації).

Амортизована собівартість фінансової інвестиції - собівартість фінансової інвестиції з урахуванням часткового її

списання внаслідок зменшення корисності, яка збільшена (зменшена) на суму накопиченої амортизації дисконту (премії).

Антирозбавляюча потенційна проста акція - фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції приведе до збільшення чистого прибутку (зменшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності в майбутньому.

Асоційоване підприємство - підприємство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є дочірнім або спільним підприємством інвестора.

Баланс (звіт про фінансовий стан) - звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.

Балансова вартість активу - вартість активу, за якою він включається до підсумку балансу.

Балансова вартість валюти - вартість іноземної валюти, визначена за валютним курсом грошової одиниці України до іноземної валюти на дату здійснення господарської операції або на дату складання балансу.

Безнадійна дебіторська заборгованість - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує впевненість про її неповернення боржником або за якою минув строк позивної давності.

Біологічний актив - тварина або рослина, яка в процесі біологічних перетворень здатна давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, а також приносити в інший спосіб економічні вигоди.

Біологічні перетворення - процес якісних і кількісних змін біологічних активів.

Близькі члени родини - чоловік або дружина і родичі (визнані такими згідно із законодавством) фізичної особи, що є пов'язаною стороною, які можуть впливати або перебувають під впливом такої фізичної особи щодо прийняття рішень з фінансової, господарської та комерційної політики підприємства.

Бухгалтерська звітність - звітність, що складається на підставі даних бухгалтерського обліку для задоволення потреб певних користувачів.

Бухгалтерський облік - процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень.

Валюта звітності - грошова одиниця України.

Валютний курс - установлений Національним банком України курс грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни.

Вартість використання - теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які, як очікується, виникнуть від використання активу та його ліквідації.

Вартість поточних робіт, виконаних працівником - збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті виконання робіт працівником у звітному періоді.

Вартість раніше виконаних робіт працівником - збільшення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою щодо робіт, виконаних працівником у попередніх періодах, яке виникає у звітному періоді в результаті запровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін.

Вартість, яка амортизується - первісна або переоцінена вартість необоротних активів за вирахуванням їх ліквідаційної вартості.

Вигоди від відновлення корисності - величина, на яку сума очікуваного відшкодування активу (у межах балансової (залишкової) вартості цього активу, визначеної на дату відновлення корисності без урахування попередньої суми втрат від зменшення його корисності) перевищує його балансову (залишкову) вартість.

Виплати за невідпрацьований час, що не підлягають накопиченню - виплати за невідпрацьований час, право на які не поширюється на майбутні періоди.

Виплати за невідпрацьований час, що підлягають накопиченню - виплати за невідпрацьований час, право на отримання яких працівником може бути використано в майбутніх періодах.

Виплати інструментами власного капіталу підприємства - виплати працівнику, за якими йому надається право на отримання фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством (або його материнським підприємством), або сума зобов'язань підприємства працівнику залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів власного капіталу, емітованих підприємством.

Виплати по закінченні трудової діяльності - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті по закінченні трудової діяльності працівника.

Виплати при звільненні - виплати працівнику, які підлягають сплаті за рішенням підприємства про звільнення працівника до досягнення ним пенсійного віку або за рішенням працівника про звільнення за власним бажанням до досягнення ним пенсійного віку.

Витрати - зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками).

Витрати (дохід) з податку на прибуток - загальна сума витрат (доходу) з податку на прибуток, яка складається з поточного податку на прибуток з урахуванням відстроченого податкового зобов'язання і відстроченого податкового активу.

Витрати на відсотки за програмою - збільшення протягом звітного періоду теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою в результаті наближення остаточного розрахунку.

Витрати на місці продажу - витрати, пов'язані з продажем біологічних активів і сільськогосподарської продукції на активному ринку, зокрема комісійні винагороди продавцям, брокерам, непрямі податки, що сплачуються при реалізації продукції.

Витрати на розвідку запасів корисних копалин - витрати, що виникають у зв'язку з розвідкою та визначенням обсягів і якості запасів корисних копалин за період, після якого визначена технічна можливість та економічна доцільність їх видобутку.

Відновлювальна вартість - сучасна собівартість придбання.

Відстрочене податкове зобов'язання - сума податку на прибуток, який сплачуватиметься в наступних періодах з тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню.

Відстрочений податковий актив - сума податку на прибуток, що підлягає відшкодуванню у наступних періодах унаслідок:

- тимчасової податкової різниці, що підлягає вирахуванню;
- перенесення податкового збитку, не включеного до розрахунку зменшення податку на прибуток у звітному періоді;
- перенесення на майбутні періоди податкових пільг, якими скористатися у звітному періоді неможливо.

Відстрочений податок на прибуток - сума податку на прибуток, що визнана відстроченим податковим зобов'язанням і відстроченим податковим активом.

Владні повноваження - повноваження, обсяг яких надає можливість підприємству-інвестору, як правило, одноосібно управляти найбільш значущими видами діяльності, які суттєво впливають на формування фінансового результату підприємства, яке є об'єктом інвестицій, зокрема через формування уповноваженого органу управління, визначення фінансової, інвестиційної і комерційної політики, та контроль за їх реалізацією.

Власний капітал - різниця між активами і зобов'язаннями підприємства.

Внутрішньогосподарський (управлінський) облік - система збору, обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством.

Внутрішньогосподарські розрахунки - розрахунки, що виникають у результаті господарських операцій між структурними підрозділами підприємства, виділеними як сегменти з метою розкриття їх доходів, витрат, фінансових результатів, активів та зобов'язань.

Внутрішньогрупове сальдо - сальдо дебіторської заборгованості та зобов'язань на дату балансу, яке утворилося внаслідок внутрішньогрупових операцій.

Внутрішньогрупові операції - операції між материнським та дочірніми підприємствами або між дочірніми підприємствами однієї групи.

Внутрішня вартість - різниця між справедливою вартістю акцій, на які постачальник товарів (робіт, послуг) має за договором про платіж на основі акцій право підписатися або отримати, та вартістю, яку йому має бути сплачено за ці акції.

Втрати від зменшення корисності - сума, на яку балансова (залишкова) вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Гарантована ліквідаційна вартість:

1) для орендаря - частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або пов'язаною з ним стороною;

2) для орендодавця - частина ліквідаційної вартості, яка гарантується до сплати орендарем або незалежною третьою стороною, здатною за своїм фінансовим станом відповідати за гарантією.

Гарантовані виплати працівнику - виплати працівнику, які не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Географічний сегмент - відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг) у конкретному економічному середовищі, яка відрізняється від інших:

- економічними і політичними умовами географічного регіону;

- взаємозв'язком між діяльністю в різних географічних регіонах;

- територіальним розташуванням виробництва продукції (робіт, послуг) або покупців продукції (товарів, робіт, послуг);

- характерними для географічного регіону ризиками діяльності;

- правилами валютного контролю і валютними ризиками в таких регіонах.

Господарська одиниця за межами України - дочірнє, асоційоване, спільне підприємство, філія, представництво або інший підрозділ підприємства, які перебувають або ведуть господарську діяльність за межами України.

Господарська операція - дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства.

Господарський сегмент - відокремлювана частина діяльності підприємства з виробництва та/або продажу певного виду (або групи) продукції (товарів, робіт, послуг), яка відрізняється від інших:

- видом продукції (товарів, робіт, послуг);
- способом отримання доходу (способом розповсюдження продукції, товарів, робіт, послуг);
- характером виробничого процесу; характерними для цієї діяльності ризиками;
- категорією покупців.

Грошові кошти (гроші) - готівка, кошти на рахунках у банках та депозити до запитання.

Група - материнське (холдингове) підприємство та його дочірні підприємства.

Група активів, яка генерує грошові потоки - мінімальна група активів, використання якої приводить до збільшення грошових коштів окремо від інших активів (груп активів).

Група біологічних активів - сукупність подібних за характеристиками, призначенням та умовами вирощування тварин або рослин.

Група вибуття - сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Група нематеріальних активів - сукупність однотипних за призначенням та умовами використання нематеріальних активів.

Група основних засобів - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів.

Гудвіл - перевищення вартості придбання над часткою покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання.

Дата балансу - дата, на яку складений баланс підприємства. Звичайно датою балансу є кінець останнього дня звітного періоду.

Дата обміну - дата придбання, якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності досягається в одній операції обміну. Якщо таке об'єднання здійснюється більш ніж за однією операцією обміну (зокрема, коли об'єднання здійснюється поетапно шляхом послідовного придбання пакетів акцій), датою обміну вважається дата, на яку кожна окрема фінансова інвестиція відображена покупцем у бухгалтерському обліку.

Дата придбання - дата, на яку контроль за чистими активами і діяльністю підприємства, що купується, переходить до покупця.

Дата угоди - дата досягнення домовленості між учасниками про об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Дебітори - юридичні та фізичні особи, які внаслідок минулих подій заборгували підприємству певні суми грошових коштів, їх еквівалентів або інших активів.

Дебіторська заборгованість - сума заборгованості дебіторів підприємству на певну дату.

Дивіденди - частина чистого прибутку, розподілена між учасниками (власниками) відповідно до частки їх участі у власному капіталі підприємства.

Довгострокова дебіторська заборгованість - сума дебіторської заборгованості, яка не виникає в ході нормального операційного циклу та буде погашена після дванадцяти місяців з дати балансу.

Довгострокові біологічні активи - усі біологічні активи, які не є поточними біологічними активами.

Довгострокові зобов'язання - всі зобов'язання, які не є поточними зобов'язаннями.

Договір про платіж на основі акцій - договір між підприємством та іншою стороною (включаючи працівника) про поставки товарів (робіт, послуг) з розрахунками на основі акцій, за яким після виконання визначених цим договором умов підприємство має погасити зобов'язання коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій (інших інструментів власного капіталу), або передати інструменти власного капіталу.

Додаткові біологічні активи - біологічні активи, одержані в процесі біологічних перетворень.

Дослідження - заплановані підприємствами дослідження, які проводяться ними уперше з метою отримання і розуміння нових наукових та технічних знань.

Доходи - збільшення економічних вигод у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Дочірнє підприємство - підприємство, яке перебуває під контролем материнського (холдингового) підприємства.

Еквіваленти грошових коштів (грошей) - короткострокові високоліквідні фінансові інвестиції, які вільно конвертуються у певні суми грошей і які характеризуються незначним ризиком зміни вартості.

Економічна вигода - потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів.

Елемент витрат - сукупність економічно однорідних витрат.

Ефективна ставка відсотка - ставка відсотка, що визначається діленням суми річного відсотка та дисконту (або різниці річного відсотка та премії) на середню величину собівартості інвестиції (або зобов'язання) та вартості її погашення.

Забезпечення - зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.

Залишкова вартість - різниця між первісною (переоціненою) вартістю необоротного активу і сумою його накопиченої амортизації (зносу).

Запаси - активи, які:

- утримуються для подальшого продажу (розподілу, передачі) за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва з метою подальшого продажу продукту виробництва;
- утримуються для споживання під час виробництва продукції, виконання робіт та надання послуг, а також управління підприємством.

Запозичення - позики, векселі, облігації, а також інші види короткострокових і довгострокових зобов'язань, на які нараховуються відсотки.

Збиток - перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Звичайна діяльність - будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Звіт про власний капітал - звіт, який відображає зміни у складі власного капіталу підприємства протягом звітного періоду.

Звіт про платежі на користь держави - документ, що містить деталізовану інформацію про податки, збори та інші платежі підприємств, належні до сплати на користь держави відповідно до закону, який подається підприємствами, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення або заготівлю деревини і при цьому становлять суспільний інтерес. До підприємств, що здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення, належать підприємства, які здійснюють діяльність з геологічного вивчення, у тому числі дослідно-промислової розробки, родовищ корисних копалин загальнодержавного значення та/або видобування корисних копалин загальнодержавного значення, та/або виконання робіт (здійснення діяльності), передбачених угодою про розподіл продукції щодо корисних копалин загальнодержавного значення, та/або транспортування трубопроводами (у тому числі з метою транзиту) вуглеводнів та хімічних продуктів.

Звіт про рух грошових коштів - звіт, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного

періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про управління - документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства та розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності.

Звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід) - звіт про доходи, витрати, фінансові результати та сукупний дохід.

Звітний сегмент - господарський або географічний сегмент, який визначений підприємством за критеріями, наведеними у пунктах 6-9 Положення (стандарту) 29, щодо якого має розкриватися у річній фінансовій звітності інформація.

Зменшення корисності - втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування.

Знос основних засобів - сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання.

Зобов'язання - заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, призведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди.

Ідентифіковані активи та зобов'язання - придбані активи та зобов'язання, які на дату придбання відповідають критеріям визнання статей балансу.

Інвестиційна діяльність - придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Інвестиційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Індекс інфляції - індекс інфляції, оприлюднений центральним органом виконавчої влади у галузі статистики.

Іноземна валюта - валюта інша, ніж валюта звітності.

Інший сукупний дохід - доходи і витрати, які не включені до фінансових результатів підприємства.

Інші довгострокові виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат по закінченні трудової діяльності, виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Капіталізація фінансових витрат - включення фінансових витрат до собівартості кваліфікаційного активу.

Капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи - витрати на будівництво, реконструкцію, модернізацію (інші поліпшення, що збільшують первісну (переоцінену) вартість), виготовлення, придбання об'єктів матеріальних необоротних активів (у тому числі необоротних матеріальних активів, призначених для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством.

Кваліфікаційний актив - актив, який обов'язково потребує суттєвого часу для його створення.

Кваліфікований страховий поліс - виданий страховиком, який не є пов'язаною стороною страхувальника, страховий поліс, на який не може бути звернене будь-яке стягнення відповідно до закону, страхові виплати (надходження) за яким (полісом) використовуються для виплати працівникам страхувальника за програмами з визначеною виплатою та не повертаються страхувальнику, крім випадків, якщо такі виплати (надходження) перевищують зобов'язання працівникам за умовами полісу або повертаються страхувальнику для погашення вже здійснених ним виплат працівникам.

Коефіцієнт коригування - відношення індексу інфляції на дату балансу (кінець звітного року) та індексу інфляції на дату визнання (переоцінки) відповідної статті звітності.

Компонент підприємства - одиниця (група одиниць), що генерує грошові кошти та може бути відділена операційно і забезпечує діяльність з виробництва та/або продажу продукції (робіт, послуг).

Консолідована фінансова звітність - звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух

грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці.

Контроль - вирішальний вплив на фінансову, господарську і комерційну політику підприємства або підприємництва з метою одержання вигод від його діяльності.

Контрольні учасники - учасники спільної діяльності зі створенням юридичної особи (спільного підприємства), які здійснюють контроль за її діяльністю.

Користувачі звітності - фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

Кумулятивний приріст інфляції - добуток індексів інфляції за період, що складається з трьох останніх років, включаючи звітний.

Курсова різниця - різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах.

Ліквідаційна вартість - сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Материнське (холдингове) підприємство - підприємство, яке здійснює контроль дочірніх підприємств.

Метод ефективної ставки відсотка - метод нарахування амортизації дисконту або премії, за яким сума амортизації визначається як різниця між доходом за фіксованою ставкою відсотка і добутком ефективної ставки та амортизованої вартості на початок періоду, за який нараховується відсоток.

Метод участі в капіталі - метод обліку інвестицій, згідно з яким балансова вартість інвестицій відповідно збільшується або зменшується на суму збільшення або зменшення частки інвестора у власному капіталі об'єкта інвестування.

Міжнародні стандарти фінансової звітності - прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначено порядок складання фінансової звітності.

Мінімальні орендні платежі - платежі, що підлягають сплаті орендарем протягом строку оренди (за вирахуванням

вартості послуг та податків, що підлягають сплаті орендодавцю, і непередбаченої орендної плати), збільшені:

1) для орендаря - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості;

2) для орендодавця - на суму його гарантованої ліквідаційної вартості. У разі можливості та наміру орендаря придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливую вартість на дату придбання, мінімальні орендні платежі складаються з мінімальної орендної плати за весь строк оренди та суми, яку слід сплатити згідно з угодою на придбання об'єкта оренди.

Монетарні статті - статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів.

Накопичена амортизація нематеріальних активів - сума амортизації об'єкта нематеріальних активів з початку його корисного використання.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності підприємствами (крім підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності та національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі), розроблений на основі міжнародних стандартів фінансової звітності і законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі - нормативно-правовий акт, яким визначаються принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності для розпорядників бюджетних коштів, центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, та фондів

загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування, розроблений на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору та затверджений центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Невідмовна орендна угода - орендна угода, за якою орендарем на початок строку оренди сплачено таку суму орендної плати, яка дає змогу орендодавцю бути впевненим у продовженні строку оренди, або яка може бути розірвана тільки:

1) з дозволу орендодавця;

2) якщо відбулася певна непередбачена подія;

3) у разі укладання орендарем нової угоди про оренду цього самого активу або замість нього іншого аналогічного за призначенням активу з тим самим орендодавцем.

Негарантована ліквідаційна вартість - частина ліквідаційної вартості об'єкта оренди, отримання якої орендодавцем не забезпечується або гарантується лише пов'язаною з ним стороною.

Негрошові операції - операції, які не потребують використання грошей та їх еквівалентів.

Незавершені капітальні інвестиції в нематеріальні активи - капітальні інвестиції у придбання, створення і модернізацію нематеріальних активів, використання яких за призначенням на дату балансу не відбулося.

Неконтрольована частка - частина чистого прибутку (збитку), сукупного доходу та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має матеріальної форми та може бути ідентифікований.

Немонетарні активи - усі активи, крім грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей.

Немонетарні статті - статті інші, ніж монетарні статті балансу.

Необоротні активи - всі активи, що не є оборотними.

Непередбачена орендна плата - частина орендної плати, яка не зафіксована конкретною сумою та розраховується із застосуванням показників інших, ніж строк оренди (обсяг продажу, рівень використання, індекс інфляції та ціни, ринкові ставки відсотка тощо).

Непередбачене зобов'язання - це:

1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або

2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій - прибутки та збитки, які виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій (продажу товарів, продукції, виконання робіт, послуг тощо) і включаються до балансової вартості активів підприємства.

Норма капіталізації фінансових витрат - частка від ділення середньозваженої величини фінансових витрат та суми всіх непогашених запозичень (крім тих, що безпосередньо пов'язані з кваліфікаційним активом або мають цільове призначення) підприємства протягом звітного періоду.

Нормальна потужність - очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом кількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності - поєднання окремих підприємств та/або видів їх діяльності в одне підприємство з метою одержання доходів, зниження витрат або отримання економічних вигод у інший спосіб. Поєднання може відбуватися шляхом приєднання одного підприємства (його компонента) до іншого, придбання всіх чистих активів (деяких чистих активів), прийняття зобов'язань

або придбання капіталу іншого підприємства з метою одержання контролю одним підприємством над чистими активами та діяльністю іншого підприємства. Якщо об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності контролюється тією самою стороною (сторонами) до і після поєднання і цей контроль не є тимчасовим, то це не є об'єднанням підприємств та/або видів їх господарської діяльності.

Об'єкт витрат - продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

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 окремих об'єкт основних засобів.

Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.

Облікова політика - сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку, складання та подання фінансової звітності.

Обліковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку) до оподаткування, визначена в бухгалтерському обліку і відображена у звіті про фінансові результати за звітний період.

Оборотні активи - гроші та їх еквіваленти, що не обмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи

споживання протягом операційного циклу чи протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Обтяжливий контракт - контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.

Оператор спільної діяльності - учасник спільної діяльності без створення юридичної особи, якому згідно з договором доручено вести справи спільної діяльності, зокрема її бухгалтерський облік.

Операції пов'язаних сторін - передача активів або зобов'язань однією пов'язаною стороною іншим пов'язаним сторонам.

Операційна діяльність - основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Операційна нерухомість - власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, або постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях.

Операційна оренда - оренда інша, ніж фінансова.

Операційний цикл - проміжок часу між придбанням запасів для провадження діяльності і отриманням грошей та їх еквівалентів від реалізації виробленої з них продукції або товарів і послуг.

Операція в іноземній валюті - господарська операція, вартість якої визначена в іноземній валюті або яка потребує розрахунків в іноземній валюті.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій - операція, за якою заборгованість за придбані (отримані) товари (роботи, послуги) підприємство погашає інструментами власного капіталу (в тому числі акціями або опціонами на акції) та/або коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій або інших інструментів власного капіталу.

Опціон на акції - договір, який надає утримувачеві право (але не зобов'язує) підписатися на акції підприємства з фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити на конкретний період.

Опціон оновлений - опціон на нові акції, який укладається, якщо акції використовують для забезпечення відповідності ціні здійснення попереднього опціону на акції.

Оренда - угода, за якою орендар набуває права користування необоротним активом за плату протягом погодженого з орендодавцем строку.

Орендна ставка відсотка - ставка відсотка, за якою теперішня вартість суми мінімальних орендних платежів та негарантованої ліквідаційної вартості дорівнює справедливій вартості об'єкта фінансової оренди на початок строку оренди.

Основна діяльність - операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Основні засоби - матеріальні активи, які підприємство/установа утримує з метою використання їх у процесі виробництва/діяльності або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

Остаточний розрахунок за програмою з визначеною виплатою - дія підприємства, якою анулюються всі подальші зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат за програмою з визначеною виплатою, зокрема одноразова сплата грошовими коштами учасникам програми.

Первинний документ - документ, який містить відомості про господарську операцію.

Первісна вартість - історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів.

Переоцінена вартість - вартість необоротних активів після їх переоцінки.

Підприємства, що становлять суспільний інтерес - підприємства - емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні

пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств) та підприємства, які відповідно до цього Закону належать до великих підприємств.

Плодоносні рослини - довгострокові біологічні активи, які використовуються в процесі виробництва сільськогосподарської продукції та систематично надають сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи.

Пов'язані сторони - особи, стосунки між якими обумовлюють можливість однієї сторони контролювати іншу або здійснювати суттєвий вплив на прийняття фінансових і оперативних рішень іншою стороною.

Податкова база активу і зобов'язання - оцінка активу і зобов'язання, яка використовується з метою оподаткування цього активу і зобов'язання при визначенні податку на прибуток.

Податковий прибуток (збиток) - сума прибутку (збитку), визначена за податковим законодавством об'єктом оподаткування за звітний період.

Подібні (однорідні) об'єкти - об'єкти, які мають однакове функціональне призначення та однакову справедливу вартість.

Подія після дати балансу - подія, яка відбувається між датою балансу і датою затвердження керівництвом фінансової звітності, підготовленої до оприлюднення, яка вплинула або може вплинути на фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства.

Потенційна проста акція - фінансовий інструмент або інша угода, які дають право на отримання простих акцій.

Поточна дебіторська заборгованість - сума дебіторської заборгованості, яка виникає в ході нормального операційного циклу або буде погашена протягом дванадцяти місяців з дати балансу.

Поточний податок на прибуток - сума податку на прибуток, визначена у звітному періоді відповідно до податкового законодавства.

Поточні біологічні активи - біологічні активи, здатні давати сільськогосподарську продукцію та/або додаткові біологічні активи, приносити в інший спосіб економічні вигоди

протягом періоду, що не перевищує 12 місяців, а також тварини на вирощуванні та відгодівлі.

Поточні виплати працівнику - виплати працівнику (окрім виплат при звільненні та виплат інструментами власного капіталу підприємства), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців по закінченні місяця, у якому працівник виконував відповідну роботу.

Поточні зобов'язання - зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

Початок строку оренди - дата, яка настає раніше: дата підписання орендної угоди або дата прийняття сторонами зобов'язань щодо основних положень угоди про оренду.

Права захисту інтересів інвесторів - повноваження, обмежений обсяг яких дає підприємству-інвестору лише можливість захистити свої права та інтереси стосовно підприємства, яке є об'єктом інвестицій, без надання можливості управляти найбільш значущими видами діяльності.

Прибуток - сума, на яку доходи перевищують пов'язані з ними витрати.

Прибуток (збиток) від впливу інфляції на монетарні статті - різниця між залишком коштів на кінець року до коригування та скоригованим за Положенням (стандартом) 22 залишком коштів на кінець року у звіті про рух грошових коштів.

Прибуток від активів програми - дохід, отриманий від активів фонду, за вирахуванням витрат на його управління, податків і зборів (обов'язкових платежів), сплачуваних безпосередньо цим фондом.

Примітки до фінансової звітності - сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію і обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності.

Принцип бухгалтерського обліку - правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності;

Припинена діяльність - це ліквідований або визнаний як утримуваний для продажу компонент підприємства, який являє собою:

- а) відокремлюваний напрям або сегмент діяльності підприємства;
- б) частину єдиного скоординованого плану відмови від окремого напрямку або сегменту діяльності підприємства;
- в) дочірнє підприємство, що було придбане винятково з метою його перепродажу.

Провідний управлінський персонал - персонал, відповідальний за керівництво, планування та контролювання діяльності підприємства.

Програми виплат за участю кількох роботодавців - недержавні програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою, які використовують сукупність унесених різними підприємствами активів, що не перебувають під спільним контролем, для здійснення виплат працівникам більше ніж одного підприємства.

Програми виплат інструментами власного капіталу підприємства - угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам підприємства інструментами власного капіталу.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності - угоди, за якими підприємство здійснює виплати працівникам по закінченні ними трудової діяльності.

Програми з визначеним внеском - програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує визначені відрахування фонду і не матиме зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з виконанням ними робіт у звітному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою - усі програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Проценти - плата за використання грошових коштів, їх еквівалентів або сум, що заборговані підприємству.

Прямі витрати - витрати, що можуть бути віднесені безпосередньо до конкретного об'єкта витрат економічно доцільним шляхом.

Ринкова вартість фінансової інвестиції - сума, яку можна отримати від продажу фінансової інвестиції на активному ринку.

Робота, виконана працівником - виконання обов'язків працівником відповідно до угоди з підприємством.

Розбавляюча потенційна проста акція - фінансовий інструмент або інша угода, конвертація яких у прості акції призведе до зменшення чистого прибутку (збільшення чистого збитку) на одну просту акцію від звичайної діяльності у майбутньому.

Розвідка запасів корисних копалин - пошук та визначення обсягів і якості корисних копалин, включаючи нафту, природний газ та інші невідтворювані природні ресурси, що здійснюється підприємством після отримання права на розвідку запасів корисних копалин у межах визначеної ділянки (території), а також визначення технічної можливості та економічної доцільності видобутку корисних копалин.

Розкриття - надання інформації, яка є суттєвою для користувачів фінансової звітності.

Розробка - застосування підприємством результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або значно вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва чи використання.

Роялті - будь-який платіж, отриманий як винагорода за користування або за надання права на користування будь-яким авторським та суміжним правом на літературні твори, твори мистецтва або науки, включаючи комп'ютерні програми, інші записи на носіях інформації, відео- або аудіокасети, кінематографічні фільми або плівки для радіо- чи телевізійного мовлення, будь-яким патентом, зареєстрованим знаком на товари і послуги чи торговельною маркою, дизайном, секретним кресленням, моделлю, формулою, процесом, правом на інформацію щодо промислового, комерційного або наукового досвіду (ноу-хау).

Рух грошових коштів - надходження і вибуття грошей та їхніх еквівалентів.

Середньорічна кількість простих акцій - середньозважена кількість простих акцій, які перебували в обігу протягом звітного року.

Сільськогосподарська діяльність - процес управління біологічними перетвореннями з метою отримання сільськогосподарської продукції та/або додаткових біологічних активів.

Сільськогосподарська продукція - актив, одержаний в результаті відокремлення від біологічного активу, призначений для продажу, переробки або внутрішньогосподарського споживання.

Скоригована середньорічна кількість простих акцій - середньорічна кількість простих акцій в обігу, скоригована на кількість потенційних простих акцій.

Скоригований чистий прибуток (збиток) - чистий прибуток (збиток) після вирахування дивідендів на привілейовані акції, скоригований на вплив розбавляючих простих акцій.

Скорочення програми з визначеною виплатою - дія підприємства, що призводить до суттєвого скорочення кількості працівників, охоплених програмою, або до змін умов програми з визначеною виплатою, унаслідок яких виконання робіт теперішніми працівниками в майбутньому не враховуватиметься під час визначення виплат або враховуватиметься лише при визначенні зменшення таких виплат.

Собівартість кваліфікаційного активу - витрати на придбання, будівництво, створення, виготовлення, виробництво, вирощування і доведення кваліфікаційного активу до стану, у якому він придатний для використання із запланованою метою або продажу (далі - витрати на створення кваліфікаційного активу).

Спільна діяльність - господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін відповідно до письмової угоди між ними.

Спільний контроль - розподіл контролю за господарською діяльністю відповідно до угоди про ведення спільної діяльності.

Справедлива вартість - сума, за якою можна продати актив або оплатити зобов'язання за звичайних умов на певну дату.

Ставка відсотка на можливі позики орендаря - ставка відсотка, яку мав би сплачувати орендар за подібну оренду або (якщо цей показник визначити неможливо) ставка відсотка за позиками для придбання подібного активу (на той самий термін та з подібною гарантією) на початку строку оренди.

Стаття - елемент фінансового звіту, який відповідає критеріям, установленим цим Національним положенням (стандартом).

Строк корисного використання (експлуатації) - очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено (виконано) очікуваний підприємством обсяг продукції (робіт, послуг).

Строк оренди - період дії невідмовної орендної угоди, а також період продовження цієї угоди, обумовлений на початку строку оренди.

Суборенда - угода про передачу орендарем орендованого ним об'єкта в оренду третій особі.

Сукупний дохід - зміни у власному капіталі протягом звітного періоду внаслідок господарських операцій та інших подій (за винятком змін капіталу за рахунок операцій з власниками).

Сума очікуваного відшкодування активу - найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації активу або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від активу.

Сума очікуваного відшкодування необоротного активу - найбільша з двох оцінок: чиста вартість реалізації або теперішня вартість майбутніх чистих грошових надходжень від використання необоротного активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Сума погашення - недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Сумнівний борг - поточна дебіторська заборгованість, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником.

Суттєва інформація - інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства.

Суттєвий вплив - повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової, господарської та комерційної політики об'єкта інвестування без здійснення контролю цієї політики. Свідченням суттєвого впливу, зокрема, можуть бути:

- 1) володіння двадцятьма або більше відсотками акцій (статутного капіталу) підприємства;
- 2) представництво в раді директорів або аналогічному керівному органі підприємства;
- 3) участь у прийнятті рішень;
- 4) взаємообмін управлінським персоналом;
- 5) забезпечення підприємства необхідною техніко-економічною інформацією.

Таксономія фінансової звітності - склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю. Таксономія фінансової звітності затверджується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку.

Теперішня вартість - дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.

Теперішня вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою - теперішня вартість (без вирахування активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті виконання робіт працівниками у звітному та попередніх періодах.

Тимчасова податкова різниця - різниця між оцінкою активу або зобов'язання за даними фінансової звітності та податковою базою цього активу або зобов'язання відповідно.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає вирахуванню - тимчасова податкова різниця, що призводить до зменшення податкового прибутку (збільшення податкового збитку) у майбутніх періодах.

Тимчасова податкова різниця, що підлягає оподаткуванню - тимчасова податкова різниця, що включається до податкового прибутку (збитку) у майбутніх періодах.

Фінансова діяльність - діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Фінансова звітність - бухгалтерська звітність, що містить інформацію про фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства за звітний період.

Фінансова оренда - оренда, що передбачає передачу орендарю всіх ризиків та вигод, пов'язаних з правом користування та володіння активом. Оренда вважається фінансовою за наявності хоча б однієї з наведених нижче ознак:

1) орендар набуває права власності на орендований актив після закінчення строку оренди;

2) орендар має можливість та намір придбати об'єкт оренди за ціною, нижчою за його справедливу вартість на дату придбання;

3) строк оренди становить більшу частину строку корисного використання (експлуатації) об'єкта оренди;

4) теперішня вартість мінімальних орендних платежів з початку строку оренди дорівнює або перевищує справедливу вартість об'єкта оренди;

5) орендований актив має особливий характер, що дає змогу лише орендареві використовувати його без витрат на його модернізацію, модифікацію, дообладнання;

6) орендар може продовжити оренду активу за плату, значно нижчу за ринкову орендну плату;

7) оренда може бути припинена орендарем, який відшкодує орендодавцю його втрати від припинення оренди;

8) доходи або втрати від змін справедливої вартості об'єкта оренди на кінець терміну оренди належать орендарю.

Фінансовий інструмент - контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу в одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу в іншого.

Фінансові витрати - витрати на проценти та інші витрати підприємства, пов'язані із запозиченнями.

Часовий зважений коефіцієнт - частка від ділення загальної кількості днів (місяців), протягом яких акції перебували в обігу, на загальну кількість днів (місяців) у звітному році.

Частка меншості - частина чистого прибутку (збитку) та чистих активів дочірнього підприємства, яка не належить материнському підприємству (прямо або через інші дочірні підприємства).

Чиста вартість реалізації активу - справедлива вартість активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Чиста вартість реалізації запасів - очікувана ціна реалізації запасів в умовах звичайної діяльності за вирахуванням очікуваних витрат на завершення їх виробництва та реалізацію.

Чиста вартість реалізації необоротного активу - справедлива вартість необоротного активу за вирахуванням очікуваних витрат на його реалізацію.

Чиста реалізаційна вартість дебіторської заборгованості - сума поточної дебіторської заборгованості за вирахуванням резерву сумнівних боргів.

Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) - дохід, що визначається шляхом вирахування з доходу від реалізації продукції, товарів, робіт, послуг (у тому числі платежів від оренди об'єктів інвестиційної нерухомості) наданих знижок, вартості повернутих раніше проданих товарів, доходів, що за договорами належать комітентам (принципалам тощо), та податків і зборів.

Чисті активи - активи підприємства за вирахуванням його зобов'язань.

Терміни з МСБО та МСФЗ

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Авансові платежі	це суми, отримані підрядником до виконання пов'язаних з ними робіт.	МСБО 11 Будівельні контракти
Актив	це ресурс: а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.	МСБО 38 Нематеріальні активи
Активи перестраховання (reinsurance assets)	Чисті контрактні права цедента згідно з договором перестраховання.	МСФЗ 4 Страхові контракти
активи розвідки та оцінки (exploration and evaluation assets)	Видатки на розвідку та оцінку, визнані як активи відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання.	МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
Активний ринок	ринок, на якому існують такі умови: а) об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; в) інформація про ціни загальнодоступна.	МСБО 36 Зменшення корисності активів; МСБО 38 Нематеріальні активи
АктUARна теперішня вартість обіцяних пенсій	це теперішня вартість очікуваних виплат згідно з програмою пенсійного забезпечення існуючим та колишнім працівникам, пов'язаних з послугами, які вже були надані.	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
АктUARні прибутки та збитки	складаються з таких елементів: а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося); б) вплив змін актуарних припущень.	МСБО 19 Виплати працівникам

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Амортизація	це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 36 Зменшення корисності активів
Амортизація	систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом строку його корисної експлуатації.	МСБО 38 Нематеріальні активи
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.	МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства
Балансова вартість	це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 36 Зменшення корисності активів
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.	МСБО 38 Нематеріальні активи
Безповоротні позики	це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.	МСБО 20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
Бізнес (business)	Сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Біологічна трансформація	процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.	МСБО 41 Сільське господарство
Біологічний актив	це жива тварина або рослина.	МСБО 41 Сільське господарство
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.	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони
Будівельний контракт	це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.	МСБО 11 Будівельні контракти
Валові інвестиції в оренду	це сукупна сума: а) мінімальних орендних платежів, які підлягають отриманню орендодавцем за угодою про фінансову оренду; б) будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцю.	МСБО 17 Оренда
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.	МСБО 32 Фінансові інструменти: подання
Валюта подання	це валюта, у якій подається фінансова звітність.	МСБО 21 Вплив змін валютних курсів
Валютний курс	це коефіцієнт обміну двох валют.	МСБО 21 Вплив змін валютних курсів

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
вартість використання (value in use)	Теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від безперервного використання активу та його ліквідації наприкінці строку його корисної експлуатації.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Вартість поточних послуг	це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.	МСБО 19 Виплати працівникам
Вартість при використанні	теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від активу або від одиниці, що генерує грошові потоки.	МСБО 36 Зменшення корисності активів
Вартість раніше наданих послуг	це зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін.	МСБО 19 Виплати працівникам
Вартість, визначена суб'єктом господарювання	це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 36 Зменшення корисності активів
Вбудований похідний інструмент	це компонент гібридного (комбінованого) інструмента, який також включає основний	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	контракт про непохідний інструмент - результатом чого є варіювання деяких грошових потоків від комбінованого інструмента, подібне до автономного похідного інструмента.	
Вексель	це фінансовий актив утримувача векселя та фінансове зобов'язання емітента векселя.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Взаємний суб'єкт господарювання (mutual entity)	Суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати або інші економічні вигоди безпосередньо своїм власникам, членам або учасникам. Наприклад, компанія взаємного страхування, кредитний союз та кооперативний суб'єкт господарювання є взаємними суб'єктами господарювання.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Видатки на розвідку та оцінку (exploration and evaluation expenditures)	Видатки, понесені суб'єктом господарювання, у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин до того, як доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин.	МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
Виплати по закінченні трудової діяльності	це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.	МСБО 19 Виплати працівникам
Виплати працівникам	це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб'єктом господарювання (чи за дорученням суб'єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб'єктові господарювання.	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
<i>Виплати працівникам</i>	це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.	МСБО 19 Виплати працівникам
<i>Виплати при звільненні</i>	це виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.	МСБО 19 Виплати працівникам
<i>Високо ймовірний (highly probable)</i>	Значно можливіший, ніж просто ймовірний.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
<i>Витрати на вибуття</i>	припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.	МСБО 36 Зменшення корисності активів
<i>Витрати на відсотки</i>	це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку).	МСБО 19 Виплати працівникам
<i>Витрати на операції</i>	це додаткові витрати, які прямо відносяться до придбання, випуску або вибуття фінансового активу чи фінансового зобов'язання	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
<i>Витрати на позики</i>	витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.	МСБО23 Витрати на позики
<i>Витрати на продаж</i>	додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат на податки на	МСБО 41 Сільське господарство

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	прибуток.	
Витрати на продаж (costs to sell)	Припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або ліквідаційної групи), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Відсотки	плата за використання грошових коштів чи еквівалентів грошових коштів або сум, заборгованих суб'єктові господарювання.	МСБО18 Дохід
Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря	це відсоткова ставка, що її мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та за подібною гарантією.	МСБО17 Оренда
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.	МСБО 12 Податки на прибуток
Відстрочені податкові зобов'язання	суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.	МСБО 12 Податки на прибуток
Відхилення	це вказівка замовника змінити сферу робіт, що їх треба виконати згідно з контрактом. Відхилення може спричинити збільшення або зменшення доходу від контракту.	МСБО 11Будівельні контракти
Власник поліса (policyholder)	Сторона, яка має право на компенсацію згідно зі страховим	МСФЗ 4 Страхові контракти

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	контрактом, якщо відбувається страховий випадок.	
Власники	це ті, хто утримують інструменти, класифіковані як власний капітал.	МСБО1 Подання фінансової звітності
Власники (owners)	У цьому Стандарті термін "власники" вживається у широкому розумінні і включає утримувачів часток участі в капіталі суб'єктів господарювання, що належать інвестору, та власникам, членам або учасникам взаємних суб'єктів господарювання.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Гарантована ліквідаційна вартість	а) для орендаря - це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або сторона, пов'язана з орендарем (сума гарантії є максимальною сумою, яка підлягає сплаті в будь-якому разі); б) для орендодавця - це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або третя сторона, яка не пов'язана з орендодавцем і здатна з фінансової точки зору виконати зобов'язання за гарантією.	МСБО17 Оренда
Гарантований елемент (guaranteed element)	Зобов'язання сплатити гарантовані виплати, що входять до контракту, який містить умову дискреційної участі.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Гарантовані виплати (guaranteed benefits)	Платежі чи інші виплати, на які конкретний власник страхового поліса або інвестор має безумовне право, на яке не поширюється контрактна умова дискреційної участі емітента.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Гарантовані виплати працівникам	це виплати працівникам, які не залежать від їхньої майбутньої трудової діяльності.	МСБО 19 Виплати працівникам
Гарантовані виплати працівникам	виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	залежить від подальшої роботи.	забезпечення
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.	МСБО20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
Гранти, пов'язані з доходом	це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.	МСБО20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
Грошові кошти	складаються з готівки в касі і депозитів до запитання.	МСБО7 Звіт про рух грошових коштів
Грошові потоки	це надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.	МСБО7 Звіт про рух грошових коштів
Група	це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів; МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність
Група біологічних активів	це сукупність подібних живих тварин або рослин.	МСБО 41 Сільське господарство
Гудвіл (goodwill)	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.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Дата перекласифікації (reclassification date)	Перший день першого звітного періоду після зміни моделі бізнесу, яка спричиняє перекласифікацію фінансових	Фінансові інструменти

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	активів суб'єкта господарювання.	
Дата переходу на МСФЗ <i>(date of transition to IFRSs)</i>	Початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Дата придбання <i>(acquisition date)</i>	Дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Депозит грошових коштів у банку	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.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Державна допомога	це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям.	МСБО20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
Державні гранти	це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. 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.	МСБО20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
Дивіденди	розподіл прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно	МСБО18 Дохід

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	до їхніх внесків капіталу певного класу.	
Договір перестраховування (reinsurance contract)	Страховий контракт, наданий одним страховиком (перестраховиком) для компенсації іншому страховикові (цедентові) збитків за одним або кількома контрактами, укладеними цедентом.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Додаткові витрати	це витрати, які не відбулися б, якщо суб'єкт господарювання не придбав, не випустив або не реалізував фінансовий інструмент.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Дослідження	оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.	МСБО 38 Нематеріальні активи
Дохід	це валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.	МСБО18 Дохід
Доцільна собівартість (deemed cost)	Сума, яку використовують як замітник собівартості чи амортизованої собівартості на певну дату. Подальша амортизація припускає, що суб'єкт господарювання первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Дочірнє підприємство	це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання	МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства; МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	(відомий як материнське підприємство).	звітність
Еквіваленти грошових коштів	це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.	МСБО7 Звіт про рух грошових коштів
Ефективна ставка відсотка	це ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Ефективність хеджування	це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджування ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Забезпечення	зобов'язання з невизначеним строком або сумою.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
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.	МСБО1 Подання фінансової звітності
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	МСБО21 Вплив змін валютних курсів

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	звітує.	
Заохочувальні виплати	це додаткові суми, які виплачуються підрядникові в разі виконання або перевищення визначених у контракті норм.	МСБО 11 Будівельні контракти
Запаси	це активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні	МСБО2 Запаси
Збиток від зменшення корисності	сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 38 Нематеріальні активи
Збиток від зменшення корисності	сума, на яку балансова вартість активу або одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його/її очікуваного відшкодування.	МСБО 36 Зменшення корисності активів
Звичайне придбання або продаж (regular way purchase or sale)	Придбання або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають передачі активу в межах часу, встановленого, як правило, регулюванням або конвенцією на відповідному ринку	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (opening IFRS statement of financial position)	Звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату переходу на МСФЗ.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Зв'язана сторона	фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність (у цьому стандарті він	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	зветься "суб'єкт господарювання, що звітує").	
Зміна в обліковій оцінці	це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.	МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
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.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
Зрілі біологічні активи	це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай.	МСБО 41 Сільське господарство
Ідентифікований (identifiable)	Актив є ідентифікованим, якщо він: а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це, або б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.	
Інвестиції, утримувані до погашення	це непохідні фінансові активи з фіксованими платежами або платежами, які підлягають визначенню, а також фіксованим строком погашення, що їх суб'єкт господарювання має реальний намір та здатність утримувати до погашення	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Інвестиційна діяльність	це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.	МСБО7 Звіт про рух грошових коштів
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.	МСБО40 Інвестиційна нерухомість
Інвестор у спільне підприємство	це сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за таким спільним підприємством.	МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Іноземна валюта	це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
Інструмент капіталу	це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Інструмент хеджування	це призначений похідний або призначений непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання.	МСБО39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Інструмент, з правом	це фінансовий інструмент, який	МСБО32 Фінансові

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
дострокового погашення	надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події або у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.	інструменти: подання
Інший сукупний прибуток	містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.	МСБО1 Подання фінансової звітності
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.	МСБО 19 Виплати працівникам
Ймовірний (probable)	Скоріше можливий, ніж неможливий.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Кваліфікований актив	це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.	МСБО23 Витрати на позики
Кваліфікований страховий поліс	це страховий поліс, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною суб'єкта господарювання, що звітує.	МСБО 19 Виплати працівникам
Клас основних засобів	це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.	МСБО 16 Основні засоби

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Компенсація	усі виплати працівникам .	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони
Компонент депозиту (deposit component)	Компонент контракту, який не обліковується як похідний інструмент за МСФЗ 9 і до нього застосовувався б МСФЗ 9, якби він був окремим інструментом.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Компонент суб'єкта господарювання (component of an entity)	Діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою фінансової звітності.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Консолідована фінансова звітність	фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання.	МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність; МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства
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 конкретно поточною заявою; б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
Контракт із фіксованою ціною	це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і	МСБО 11Будівельні контракти

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.	
Контракт із ціною "витрати плюс"	це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.	МСБО 11 Будівельні контракти
Контракт прямого страхування (direct insurance contract)	Страховий контракт, який не є договором перестраховання.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Контракт фінансової гарантії	це контракт, який вимагає від емітента робити визначені платежі для відшкодування утримувачеві збитку, якого він зазнає тому, що певний боржник не робить платежі, коли вони підлягають сплаті відповідно до первісних або модифікованих умов боргового інструмента.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Контракт фінансової гарантії (financial guarantee contract)	Контракт, який вимагає від емітента здійснити визначені платежі з метою відшкодування власникові боргового інструменту збитку, понесеного внаслідок того, що певний дебітор не сплатив борг, що мав бути сплачений згідно з початковими чи зміненими умовами боргового інструмента.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Контракт фінансової гарантії (financial guarantee contract)	Контракт, який вимагає від емітента робити визначені платежі для відшкодування утримувачеві збитку, якого він зазнає тому, що певний боржник не робить платежі, коли вони підлягають сплаті відповідно до первісних або модифікованих умов боргового інструмента	МФЗ 9 Фінансові інструменти
Контрактна угода	встановлює спільний контроль за спільним підприємством.	МСБО31 Частки у спільних

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
		підприємствах
Контролюючий учасник	це сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.	МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Контроль	повноваження управляти фінансовими та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони; МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність; МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства; МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Контроль (control)	Повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Коригування перекласифікації	це суми, перекласифіковані у прибуток або збиток у поточному періоді, які були визнані в іншому сукупному прибутку у поточному чи попередньому періодах.	МСБО1 Подання фінансової звітності
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.	МСБО 19 Виплати працівникам
Корпоративні активи	активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається, так і	МСБО 36 Зменшення корисності активів

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	від інших одиниць, які генерують грошові кошти.	
Курс "спот"	це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
Курс при закритті	це курс "спот" на кінець звітного періоду.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
Курсова різниця	це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
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.	МСБО 16 Основні засоби
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.	МСБО 38 Нематеріальні активи
Ліквідаційна група (disposal group)	Група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу або іншим чином) разом як групи в єдиній операції, і зобов'язань, прямо пов'язаних з цими активами, що передаватимуться в операції. Група охоплює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, якщо група є одиницею, що генерує грошові кошти відповідно до вимог параграфів 80 - 87 МСБО 36 "Зменшення корисності активів"	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	(переглянутого в 2004 р.), або якщо це є діяльністю в межах одиниці, яка генерує грошові кошти.	
Материнське підприємство	суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.	МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність
Метод ефективного відсотка	метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання та розподілу доходу чи витрат від відсотків на відповідний період.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
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.	МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства; МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)	це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО).	МСБО1 Подання фінансової звітності
Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRSs))	Стандарти та Тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а) Міжнародні стандарти фінансової звітності; б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ)1.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Мінімальні орендні платежі	це платежі протягом строку оренди, які потрібно (або може бути потрібно) здійснити	МСБО17 Оренда

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	орендареві (за винятком непередбаченої орендної плати, витрат на послуги та податки, що мають бути сплаченими орендодавцем та відшкодовані йому).	
Можливість планувати податки	це комплекс заходів, до яких суб'єкт господарювання може вдаватися задля створення чи збільшення оподаткованого прибутку в конкретному періоді до закінчення строку дії перенесення податкового збитку або податкових пільг на наступні періоди.	МСБО 12 Податки на прибуток
Монетарні активи	утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.	МСБО 38 Нематеріальні активи
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.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
Невідомна угода про оренду	це угода про оренду, яка анулюється лише: а) після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія; б) з дозволу орендодавця; в) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем; г) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем; г) після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що продовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.	МСБО17 Оренда

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Негарантована ліквідаційна вартість	частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.	МСБО17 Оренда
Незароблений фінансовий дохід	це різниця між: а) валовими інвестиціями в оренду, б) чистими інвестиціям в оренду	МСБО17 Оренда
Неконтрольована частка	власний капітал у дочірньому підприємстві, який не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства.	МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність
Неконтрольована частка (non-controlling interest)	Власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Нематеріальний актив	немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.	МСБО 38 Нематеріальні активи
Нематеріальний актив (intangible asset)	Немонетарний актив, який не має фізичної змісту та може бути ідентифікований.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Неможливий	застосування вимоги є неможливим, якщо суб'єкт господарювання не може застосувати її після всіх відповідних зусиль зробити це.	МСБО1 Подання фінансової звітності
Непередбачена орендна плата	це та частина орендних платежів, яка не є фіксованою за сумою, а базується на майбутній величині чинника, який змінюється, але не внаслідок плину часу (наприклад, відсоток майбутніх продажів, обсяг майбутнього використання, майбутні індекси цін, майбутні ринкові ставки відсотка).	МСБО17 Оренда
Непоточний актив (non-current asset)	Актив, що не відповідає визначенню поточного активу	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
		припинена діяльність
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.	МСБО40 Інвестиційна нерухомість
Об'єднання бізнесу (business combination)	Операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Операції, що їх іноді називають "істинними злиттями" або "злиттями рівних", також є об'єднанням бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в цьому МСФЗ.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Об'єкт придбання (acquiree)	Бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Об'єкт хеджування	це актив, зобов'язання, тверда угода, високо ймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Облігації	це фінансові активи, оскільки вони являють собою зобов'язання держави-емітента сплатити грошові кошти.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Обліковий прибуток	прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.	МСБО 12 Податки на прибуток
Облікові політики	конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.	МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Обтяжливий контракт	контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	контракту.	
Одиниця, яка генерує грошові кошти	найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.	МСБО 36 Зменшення корисності активів
Одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit)	Найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
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.	МСБО 27 Консолідована та окрема фінансова звітність
Окрема фінансова звітність	це звітність, подана материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, у якій інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.	МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства; МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Операційна діяльність	це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є	МСБО7 Звіт про рух грошових коштів

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	інвестиційною або фінансовою діяльністю.	
Операційна оренда	це будь-яка оренда, крім фінансової.	МСБО17 Оренда
Операційний сегмент	Операційний сегмент - це компонент суб'єкта господарювання: а) який займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, що пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання); б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності; та в) про який доступна дискретна фінансова інформація.	МСФЗ 8 Операційні сегменти
Операція в іноземній валюті	це операція, яка визначається (чи потребує розрахунків) в іноземній валюті.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
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.	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони
Оподаткований прибуток (податковий збиток)	прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).	МСБО 12 Податки на прибуток
Орган державної влади	уряд, урядові установи та подібні органи - місцеві,	МСБО20 Облік державних грантів і

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	загальнодержавні або міжнародні.	розкриття інформації про державну допомогу
Оренда	це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.	МСБО17 Оренда
Основні засоби	це матеріальні об'єкти, що їх:а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.	МСБО 16 Основні засоби
Первісні прямі витрати	це додаткові витрати, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами.	МСБО17 Оренда
Перевірка адекватності зобов'язань (liability adequacy test)	Оцінка того, чи треба збільшити балансову вартість страхового зобов'язання (або зменшити балансову вартість відповідних відстрочених аквізиційних витрат чи відповідних нематеріальних активів) на основі огляду майбутніх грошових потоків.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Перестраховик (reinsurer)	Сторона, яка має зобов'язання згідно з договором перестраховування надати компенсацію cedentovi, якщо відбудеться страховий випадок.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Перспективне застосування	перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є:а)	МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	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.	
Перша фінансова звітність за МСФЗ (first IFRS financial statements)	Перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period)	Найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Податкова база активу або зобов'язання	це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання.	МСБО 12 Податки на прибуток
Податкові витрати (податковий дохід)	загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.	МСБО 12 Податки на прибуток
Події після звітного періоду	це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Можна визначити два типи подій: а) події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (події, які вимагають коригування після звітного періоду); та б) події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (події, які не вимагають коригування після	МСБО10 Події після звітного періоду

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	звітного періоду).	
Подія, що обов'язує	подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
Позики та дебіторська заборгованість	це непохідні фінансові активи з фіксованими платежами або платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку, за винятком тих: а) що їх суб'єкт господарювання має намір продати негайно або в найближчий час, що їх слід класифікувати як утримувані для продажу, а також тих, що їх суб'єкт господарювання визначає за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку; б) що їх суб'єкт господарювання після первісного визнання визначає як доступні для продажу; в) щодо яких утримувач може не відшкодувати значною частиною всю суму початкової інвестиції, з інших причин, ніж зменшення кредиту, які слід класифікувати, як доступні для продажу.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Покупець (acquirer)	Суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Помилки попередніх періодів	пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка: а) була	МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску;б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.	
Попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО) (previous GAAP)	Основа обліку, яку суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовував безпосередньо перед застосуванням МСФЗ.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
Поточний актив (current asset)	Актив, який відповідає будь-якому з таких критеріїв: а) за очікуванням, буде реалізований або призначений для продажу чи споживання в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання; б) утримується в основному з метою продажу; в) за очікуванням, буде реалізований протягом дванадцяти місяців після звітного періоду, або г) є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено в МСБО 7), якщо його обмін або використання для погашення зобов'язання не є обмеженим, принаймні, протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Поточний податок	сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.	МСБО 12 Податки на прибуток
Похідний інструмент	фінансовий інструмент або інший контракт а) його вартість змінюється у відповідь на зміни встановленої ставки відсотка, ціни фінансового інструмента,	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	<p>товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або подібної змінної величини, за умови, що у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є визначеною для сторони контракту (що його іноді називають базовим);</p> <p>б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів;</p> <p>в) який погашається на майбутню дату.</p>	
<p>Похідний інструмент (derivative)</p>	<p>Фінансовий інструмент або інший контракт у межах сфери застосування цього Стандарту, який має всі три такі характеристики:</p> <p>а) його вартість змінюється у відповідь на зміни визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або іншої змінної величини, за умови, що у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна величина не є специфічною для сторони контракту (що іноді називають базовою);</p> <p>б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів</p>	<p>МФЗ 9 Фінансові інструменти</p>

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів; в) який погашається на майбутню дату.	
Початок оренди	дата, яка настає раніше: або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди.	МСБО17 Оренда
Початок строку оренди	це дата, з якої орендар набуває права використовувати орендований актив.	МСБО17 Оренда
Претензія	це сума, яку підрядник бажає отримати від замовника або від іншої сторони як відшкодування витрат, не включених у ціну контракту. Претензія може виникнути, наприклад, у результаті затримок, спричинених замовником, помилок у специфікаціях або в проекті чи спірних відхилень у роботах за контрактом.	МСБО 11Будівельні контракти
Прибуток або збиток	це загальний дохід за вирахуванням витрат за винятком компонентів іншого сукупного прибутку.	МСБО1 Подання фінансової звітності
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 будь-які витрати на управління програмою (відмінні від тих, що включені до актуарних припущень, що застосовуються для визначення зобов'язань за програмою з визначеними виплатами) та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо	МСБО 19 Виплати працівникам

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	програмою.	
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.	МСБО1 Подання фінансової звітності
Припинена діяльність (discontinued operation)	Компонент суб'єкта господарювання, який було ліквідовано або який класифікується як утримуваний для продажу та: а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності; б) є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності, або в) є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Припинення визнання	це виключення раніше визнаного фінансового активу або фінансового зобов'язання зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Припинення визнання (derecognition)	Виключення раніше визнаного фінансового активу або фінансового зобов'язання зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання.	МСФЗ 9 Фінансові інструменти
Провідний	ті особи, які безпосередньо або	МСБО 24 Розкриття

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
управлінський персонал	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.	інформації про зв'язані сторони
Прогнозована операція	це неоформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
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.	МСБО 19 Виплати працівникам
Програми з визначеним внеском	це програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.	МСБО 19 Виплати працівникам
Програми з визначеним внеском	програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що підлягають виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються відповідно до внесків, сплачених до фонду, і отриманого від них інвестиційного доходу.	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
Програми з визначеними виплатами	це програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	<p>вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робочий стаж або те й інше.</p>	<p>забезпечення</p>
<p>Програми з визначеною виплатою</p>	<p>це програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.</p>	<p>МСБО 19 Виплати працівникам</p>
<p>Програми пенсійного забезпечення</p>	<p>угоди, за якими суб'єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи або після звільнення (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли такі виплати або внески працедавців на них, можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документа або практики суб'єкта господарювання.</p>	<p>МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення</p>
<p>Проміжна фінансова звітність</p>	<p>фінансова звіт, що складається або з повного комплексу фінансової звітності (визначеного в МСБО 1 "Подання фінансової звітності" (переглянутому у 2007 р.)), або з комплексу стислої фінансової звітності (визначеної у цьому Стандарті) за проміжний період.</p>	<p>МСБО34 Проміжна фінансова звітність</p>
<p>Проміжний період</p>	<p>період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.</p>	<p>МСБО34Проміжна фінансова звітність</p>
<p>Проміжні рахунки</p>	<p>це суми, виставлені в рахунках за виконані роботи за контрактом, незалежно від того, чи були вони оплачені замовником.</p>	<p>МСБО 11Будівельні контракти</p>
<p>Пропорційна консолідація</p>	<p>це метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань,</p>	<p>МСБО31 Частки у спільних підприємствах</p>

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	доходів і витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.	
Регулярне придбання або продаж	це придбання або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають передачі активу в межах часу, встановленого, як правило, регулюванням або конвенцією на відповідному ринку.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Реструктуризація	програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює: а) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання; б) спосіб здійснення цієї діяльності.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
Ретроспективне застосування	застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.	МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Ретроспективне перерахування	виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.	МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (exploration for and evaluation of mineral resources)	Пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні невідтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення	МСФЗ 6 Розвідка та оцінка запасів корисних копалин

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.	
Розділення (unbundle)	Облік компонентів контракту так, ніби вони є окремими контрактами.	МСФЗ 4 Страхові контракти
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.	МСБО 38 Нематеріальні активи
Роялті	плата за використання довгострокових активів суб'єкта господарювання, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм.	МСБО18 Дохід
Середня чинна ставка оподаткування	це податкові витрати (дохід), поділені на обліковий прибуток.	МСБО 12 Податки на прибуток
Сільськогосподарська діяльність	це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи.	МСБО 41 Сільське господарство
Сільськогосподарська продукція	це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання.	МСБО 41 Сільське господарство
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	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 38 Нематеріальні активи; МСБО40 Інвестиційна нерухомість

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	конкретними вимогами інших МСФЗ	
Собівартість об'єкта основних засобів	це грошовий еквівалент ціни на дату визнання.	МСБО 16 Основні засоби
Спільне підприємство	це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.	МСБО31 Частки у спільних підприємствах
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).	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони; МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства; МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Спільно контрольований суб'єкт господарювання	це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у якому кожен контролюючий учасник має частку.	МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Споживні біологічні активи	це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи.	МСБО 41 Сільське господарство
Справедлива вартість (fair value)	це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.	МСБО2 Запаси; МСБО 16 Основні засоби; МСБО18 Дохід; МСБО20 Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу; МСБО21 Вплив змін валютних курсів; МСБО32 Фінансові інструменти: подання; МСБО 38 Нематеріальні

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
		активи; МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність; МСФЗ 4 Страхові контракти; МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу; МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності; МСФЗ 9 Фінансові інструменти
Справедлива вартість мінус витрати на продаж	сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на продаж.	МСБО 36 Зменшення корисності активів
Страхове зобов'язання (insurance liability)	Чисті контрактні зобов'язання страховика згідно зі страховим контрактом.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Страховий актив (insurance asset)	Чисті контрактні права страхувальника за страховим контрактом.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Страховий випадок (insured event)	Невизначена майбутня подія, яка охоплена страховим контрактом і створює страховий ризик.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Страховий контракт (insurance contract)	Контракт, згідно з яким одна сторона (страховик) приймає значний страховий ризик іншої сторони (власника страхового поліса), погодившись надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо визначена непевна майбутня подія (страховий випадок)	МСФЗ 4 Страхові контракти

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	негативно вплине на власника страхового поліса..	
Страховий ризик (insurance risk)	Ризик інший, ніж фінансовий ризик, переданий власником страхового поліса емітентові.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Страховик (insurer)	Сторона, яка зобов'язана за страховим контрактом надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо відбудеться страховий випадок.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Строк корисної експлуатації	а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО17 Оренда; МСБО 36 Зменшення корисності активів
Строк оренди	це невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.	МСБО17 Оренда
Суб'єкт господарювання	фізичні особи, товариства, корпоративні органи, трасти та урядові агентства.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
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.	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони
суб'єкт господарювання, який уперше застосовує МСФЗ (first-time adopter)	Суб'єкт господарювання, який уперше подає свою фінансову звітність за МСФЗ.	МСФЗ 1 Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Сума очікуваного відшкодування	це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 36 Зменшення корисності активів
Сума очікуваного відшкодування (recoverable amount)	Більша з двох оцінок активу: справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання.	МСФЗ 5 Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Сума, що амортизується	це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.	МСБО 16 Основні засоби; МСБО 36 Зменшення корисності активів
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.	МСБО1 Подання фінансової звітності; МСБО8 Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
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.	МСБО 24 Розкриття інформації про зв'язані сторони; МСБО 28 Інвестиції в асоційовані підприємства; МСБО31 Частки у спільних підприємствах
Тверда угода	це угода, яка має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (чи дати).	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Тверда угода щодо	Угода з незв'язаною стороною,	МСФЗ 5 Непоточні

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
купівлі <i>(firm purchase commitment)</i>	яка має обов'язкову силу для обох сторін і яка, як правило, юридично здійснена та а) встановлює всі суттєві умови, включаючи ціни і визначення часу операцій; та б) містить санкції за невиконання, які є достатньо великими для того, щоб виконання було високо ймовірним.	активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою	це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.	МСБО 19 Виплати працівникам
Тимчасові різниці	це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою.	МСБО 12 Податки на прибуток
Торговельна кредиторська заборгованість	зобов'язання оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
Умова дискреційної участі <i>(discretionary participation feature)</i>	Контрактне право одержувати, додатково до гарантованих виплат, додаткові виплати: а) які, ймовірно, становитимуть значну частину всіх контрактних виплат; б) рішення про суму або визначення часу яких за контрактом належить емітентові; в) за умовами контракту вони ґрунтуються на: і) результатах операцій за визначеним пулом контрактів або за контрактом визначеного типу; іі) реалізованих або нереалізованих доходах від	МСФЗ 4 Страхові контракти

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	інвестицій за визначеним пулом активів, утримуваних емітентом; або iii) прибутку чи збитку підприємства, фонду або іншого суб'єкта господарювання, які є емітентом контракту.	
Умовна компенсація (contingent consideration)	Як правило, зобов'язання покупця передавати додаткові активи чи частки участі в капіталі колишнім власникам об'єкта придбання в рамках обміну на контроль за об'єктом придбання, якщо відбудуться визначені майбутні події або будуть виконані визначені умови. Проте умовна компенсація також може надавати покупцеві право повернути раніше передану компенсацію, якщо виконуються визначені умови.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
Умовне зобов'язання	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:	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та 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.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Урожай	це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.	МСБО 41 Сільське господарство
Утримані кошти	це суми проміжних рахунків, які не виплачуються до виконання умов, визначених у контракті для оплати таких сум або до виправлення дефектів.	МСБО 11Будівельні контракти
Утримуваний для торгівлі (held for trading)	Фінансовий актив або фінансове зобов'язання класифікуються як утримуваний для торгівлі, якщо вони: а) придбані або створені в основному з метою продажу або викупу в близькому майбутньому; б) при первісному визнанні є частиною портфеля ідентифікованих фінансових інструментів, якими управляють разом та щодо яких існують свідчення нещодавніх фактичних прикладів отримання короткострокового прибутку, або в) є похідним інструментом (за винятком похідного інструмента, який є контрактом фінансової гарантії або призначеним та ефективним інструментом хеджування).	МСФЗ 9 Фінансові інструменти
Учасники	учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати згідно з цією програмою.	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
Фінансова діяльність	діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання.	МСБО7 Звіт про рух грошових коштів
Фінансова звітність загального призначення	це така фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не	МСБО1 Подання фінансової звітності

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
("фінансова звітність")	можуть вимагати від суб'єкта господарювання складати звітність згідно з їхніми інформаційними потребами.	
Фінансова оренда	це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив.	МСБО17 Оренда
Фінансове зобов'язання	це будь-яке зобов'язання, що є: а) контрактним зобов'язанням; б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку (financial liability at fair value through profit or loss)	Фінансове зобов'язання, яке задовольняє будь-яку з таких умов: а) воно відповідає визначенню утримуване для торгівлі; б) після первісного визнання воно призначається суб'єктом господарювання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку	МСФЗ 9 Фінансові інструменти
Фінансовий актив	це будь-який актив, що є: а) грошовими коштами; б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання; в) контрактним правом:	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки як прибутку або збитку	це фінансовий актив або фінансове зобов'язання, які задовольняють будь-яку з таких умов: а) класифікуються як утримувані для продажу. б) після первісного визнання він призначається суб'єктом господарювання як оцінений за справедливою	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
	вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку.	
Фінансовий інструмент	це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.	МСБО32 Фінансові інструменти: подання
Фінансовий ризик (financial risk)	Ризик можливої майбутньої зміни однієї або кількох визначених ставок відсотка, ціни на фінансові інструменти, ціни на споживчі товари, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності або іншої змінної величини, за умови, що у випадку нефінансової змінної величини, ця змінна не є характерною для сторони контракту.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Фінансові активи, доступні для продажу	це непохідні фінансові активи, призначені як доступні для продажу і не класифіковані як: а) позики та дебіторська заборгованість; б) утримувані до строку погашення інвестиції або в) фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку.	МСБО 39 Фінансові інструменти: визнання та оцінка
Фінансування	переведення активів до суб'єкта господарювання (фонду), відокремленого від суб'єкта господарювання працедавця з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
Функціональна валюта	це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів

Термін	Визначення	МСБО/МСФЗ
Цедент (<i>cedant</i>)	Власник страхового поліса згідно з договором перестраховування.	МСФЗ 4 Страхові контракти
Частки участі в капіталі (<i>equity interests</i>)	Для цілей цього МСФЗ термін "частки участі в капіталі" вживається в широкому розумінні для позначення часток власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання.	МСФЗ 3 Об'єднання бізнесу
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.	МСБО2 Запаси
Чисті активи, наявні для виплат	активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, окрім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.	МСБО 26 Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю	це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.	МСБО21 Вплив змін валютних курсів
Чисті інвестиції в оренду	це валові інвестиції в оренду, дисконтвані за відсотковою ставкою, припустимою при оренді.	МСБО17 Оренда
Юридичне зобов'язання	зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов); б) законодавства, або в) іншої дії закону.	МСБО37 Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

ДОДАТКИ

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН станом на 31 грудня 2017 р. (приклад)

	Примітки	На 31.12 2017 р. тис грн	На 31.12 2016 р. тис грн	На 1.01 2015 р. тис грн
Активи				
Необоротні активи				
Основні засоби	13	34411	25811	20385
Інвестиційна нерухомість	14	8893	7983	7091
Нематеріальні активи	15	6019	2461	2114
Інвестиції в асоційовану компанію	7	764	681	600
Інші необоротні фінансові активи	16	6550	3616	3419
Відстрочені податкові активи	10	383	365	321
		<u>57020</u>	<u>40917</u>	<u>33930</u>
Оборотні активи				
Запаси	18	24875	25489	27151
Торгова та інша дебіторська заборгованість	19	27672	24290	25537
Авансові платежі		244	165	226
Інші оборотні фінансові активи	16	551	153	137
Грошові кошти і короткострокові депозити	20	17112	14916	11066
		<u>70454</u>	<u>65013</u>	<u>64117</u>
Активи, класифіковані як призначені для продажу	11	13554	-	-
		<u>84008</u>	<u>65013</u>	<u>64117</u>
Разом активів		141028	105930	98047
Капітал і зобов'язання				
Капітал				
Випущені акції	21	21888	19388	19388
Емісійний дохід	21	4780	80	-
Власні викуплені акції	21	(508)	(654)	(774)
Інші фонди за випущеними акціями	21	1171	864	566
Нерозподілений прибуток		34934	28855	23533
Інші компоненти капіталу		(121)	18	128
Фонди групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу	11	46	-	-
Капітал, що припадає на власників материнської підприємства		62190	48551	42841

	Примітки	На 31.12 2017 р. тис грн	На 31.12 2016 р. тис грн	На 1.01 2015 р. тис грн
Неконтрольні частки участі		2410	740	208
Разом капітал		64600	49291	43049
Непоточні зобов'язання				
Процентні кредити та позики	16	20856	22203	19436
Інші довгострокові фінансові зобов'язання	16	806	-	-
Резерви	23	1950	77	60
Державні субсидії	24	3300	1400	1300
Доходи майбутніх періодів (відстрочена виручка)	25	196	165	174
Зобов'язання з виплат працівникам	26	2622	2494	2074
Інші зобов'язання		263	232	212
Відстрочені податкові зобов'язання	10	3072	1247	1279
		33065	27818	24535
Поточні зобов'язання				
Торгова та інша кредиторська заборгованість	28	19556	21281	20600
Процентні кредити та позики	16	2460	2775	4555
Інші короткострокові фінансові зобов'язання	16	3040	303	303
Державні субсидії	24	149	151	150
Доходи майбутніх періодів (відстрочена виручка)	25	220	200	190
Зобов'язання з податку на прибуток		3963	4013	4625
Резерви	23	850	98	40
		30238	28821	30463
Зобов'язання, що безпосередньо пов'язані з активами, класифікованими як призначені для продажу	11	13125	-	-
		43363	28821	30463
Разом зобов'язань		76428	56639	54998
Разом капітал та зобов'язання		141028	105930	98047

**ПРИКЛАД ЗВІТУ ПРО СУКУПНІ ДОХОДИ, ПРЕДСТАВЛЕНОГО
У ВИГЛЯДІ ДВОХ ЗВІТІВ**

**Звіт про прибутки та збитки
за рік, що завершився 31 грудня 2017 року**

	При- мітки	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
Діюча діяльність			
Продаж товарів		190599	172864
Надання послуг		18506	17662
Дохід від оренди	14	1404	1377
Виручка		210509	191903
Собівартість		(163691)	(155268)
Валовий прибуток		46818	36635
Інші операційні доходи	9.1	1585	2548
Витрати на продаж та розповсюдження		(14000)	(13002)
Адміністративні витрати		(19746)	(13482)
Інші операційні витрати	9.2	(1153)	(706)
Операційний дохід		13504	11993
Витрати на фінансування	9.3	(2868)	(1223)
Фінансові доходи	9.4	1186	211
Частка в прибутку асоційованої підприємства	7	83	81
Прибуток до оподаткування від діючої діяльності		11905	110692
Витрати з податку на прибуток	10	(3893)	(3432)
Прибуток за звітний рік від діючої діяльності		8012	7630
Припинена діяльність			
Прибуток/(збиток) після оподаткування за звітний рік від припиненої діяльності	11	220	(188)
Прибуток за звітний рік		8232	7442
Прибуток, що припадає на:			
власників материнського підприємства		7944	7203
неконтрольовані частки участі		288	239
		8232	7442
Прибуток на акцію	12		
Базовий, прибуток за звітний рік, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,38	0,38
Розбавлений, прибуток за звітний рік, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,38	0,37
Прибуток на акцію від діючої діяльності			
Базовий, прибуток від діючої діяльності, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,37	0,39
Розбавлений, прибуток від діючої діяльності, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,37	0,38

Звіт про сукупний дохід за рік, що завершився 31 грудня 2017 року

	При- мітки	2012 р. тис грн	2011 р. тис грн
Прибуток за звітний рік		8232	7442
Інший сукупний дохід			
Курсові різниці при перерахуванні звітності зарубіжних підрозділів		(73)	(117)
Чисті (витрати)/ доходи від хеджування грошових потоків	9.8	(732)	33
Вплив податку на прибуток		415	(10)
		(317)	23
Чисті (витрати)/доходи по фінансовим активам, наявних для продажу	9.8	(60)	(22)
Вплив податку на прибуток		18	6
		(42)	(16)
Актuarні доходи і (витрати) по планам із встановленими виплатами	26	311	(401)
Вплив податку на прибуток		(94)	120
		217	(281)
Переоцінка землі та будівель	13	846	-
Вплив податку на прибуток		(254)	-
		592	-
Інший сукупний дохід за звітний рік, за вирахуванням податків		204	(391)
Разом сукупний дохід за звітний рік, за вирахуванням податків		8436	7051
Припадає на:			
власників материнської підприємства		8148	6812
неконтрольні частки участі		288	239
		8436	7051

**ПРИКЛАД ЗВІТУ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД,
ПРЕДСТАВЛЕНИЙ У ВИГЛЯДІ ЄДИНОГО ЗВІТУ
Звіт про сукупний дохід
за рік, що завершився 31 грудня 2017 року**

	При- мітки	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
Діюча діяльність			
Продаж товарів		190599	172864
Надання послуг		18506	17662
Дохід від оренди	14	1404	1377
Виручка		210509	191903
Собівартість продаж		(163691)	(155268)
Валовий прибуток		46818	36635
Інші операційні доходи	9.1	1585	2548
Витрати на продаж та розповсюдження		(14000)	(13002)
Адміністративні витрати		(19746)	(13482)
Інші операційні витрати	9.2	(1153)	(706)
Операційний дохід		13504	11993
Витрати на фінансування	9.3	(2868)	(1223)
Фінансові доходи	9.4	1186	211
Частка в прибутку асоційованої підприємства	7	83	81
Прибуток до оподаткування від діючої діяльності		11905	11062
Витрати з податку на прибуток	10	(3893)	(3432)
Прибуток за звітний рік від діючої діяльності		8012	7630
Припинена діяльність			
Прибуток/(збиток) після оподаткування за звітний рік від припиненої діяльності	11	220	(188)
Прибуток за звітний рік		8232	7442
Інший сукупний дохід			
Курсові різниці при перерахунку звітності зарубіжних підрозділів		(73)	(167)
Чисті (витрати) / доходи від хеджування грошових потоків	9.8	(732)	33
Чисті (витрати) / доходи по фінансовим активам, наявних для продажу	9.8	(60)	(22)
Актуарні доходи і витрати по планам з встановленими виплатами	26	311	(401)
Переоцінка землі та будівель	13	846	-
Податок на прибуток, який відноситься до іншого сукупного доходу	10	(88)	166
Інший сукупний дохід за рік, за вирахуванням податків		204	(391)

	При- мітки	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
Разом сукупний дохід за рік, за вирахуванням податків		8436	7051
Прибуток, який припадає на:			
Власників материнського підприємства		7944	7203
Неконтрольні частки участі		288	239
		8232	7442
Разом сукупний дохід, який припадає на:			
Власників материнського підприємства		8148	6812
Неконтрольні частки участі		288	239
		8436	7051
Прибуток на акцію	12		
- Базовий, у відношенні прибутку за звітний рік, який припадає на утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,38	0,38
- Розбавлений, у відношенні прибутку за звітний рік, який припадає на утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,38	0,37
Прибуток на акцію від діючої діяльності			
- Базовий, у відношенні прибутку від діючої діяльності, який припадає на утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,37	0,39
- Розбавлений, у відношенні прибутку від діючої діяльності, який припадає на утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,37	0,38

ПРИКЛАД ЗВІТУ ПРО СУКУПНІ ДОХОДИ, ДЕ ВИТРАТИ КЛАСИФІКОВАНІ ЗА ХАРАКТЕРОМ

Звіт про сукупні доходи за рік, що завершився 31 грудня 2017 р.

	При- мітки	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
Діюча діяльність			
Продаж товарів		190599	172864
Надання послуг		18506	17662
Дохід від оренди	14	1404	1377
Виручка		210509	191903
Інші операційні доходи	9.1	1585	2548
Зміни в запасах готової продукції і незавершеного виробництва		(1133)	(3791)
Сировина і витратні матеріали, використовувані у виробництві		(148440)	(130833)
Витрати на винагороди працівникам	9.6	(44019)	(43853)
Амортизація основних засобів і нематеріальних активів, знецінення гудвілу		(3845)	(2974)
Знецінення необоротних активів	13	-	(301)
Інші витрати	9.2	(1153)	(706)
Витрати по фінансуванню	9.3	(2868)	(1223)
Дохід від фінансування	9.4	1186	211
Частка в прибутку асоційованої підприємства	7	83	81
Прибуток до оподаткування від діючої діяльності		11905	11062
Витрати з податку на прибуток	10	(3893)	(3432)
Прибуток за звітний рік від діючої діяльності		8012	7630
Припинена діяльність			
Прибуток/(збиток) після оподаткування за звітний рік від припиненої діяльності	11	220	(188)
Прибуток за звітний рік		8232	7442
Прибуток, що припадає на:			
Власників материнської підприємства		7944	7203
Неконтрольні частки участі		288	239
		8232	7442
Прибуток на акцію	12		
- Базовий, прибуток за звітний рік, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,38	0,38
- Розбавлений, прибуток за звітний рік, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,38	0,37
Прибуток на акцію від діючої діяльності			
- Базовий, прибуток від діючої діяльності, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,37	0,39
- Розбавлений, прибуток від діючої діяльності, що припадає на власників звичайних акцій материнського підприємства, грн		0,37	0,38

ЗРАЗОК ЗВІТУ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

Звіт про зміни у власному капіталі за рік, який завершився 31 грудня 2017 р.

Випушені акції (Прим. 21)	Емісійний дохід (Прим. 21)	Внесок від участків (Прим. 21)	Інші фонди по випущеним акціям (Прим. 21)	Черговий випуск прибутку (Прим. 21)	Фонд зменшення грошових коштів (Прим. 21)	Фонд інструментів з наявних для продажу (Прим. 21)	Фонд перекупів акцій (Прим. 21)	Фонд резервів (Прим. 21)	Припинена діяльність (Прим. 11)	Результат частки учасників	Неконтрольовані частки учасників	Результат частки учасників	Разом капітал
19358	80	(654)	864	28855	(71)	89	(117)	117	-	48551	740	49291	
-	-	-	-	7944	-	-	-	-	-	7944	288	8232	
-	-	-	-	217	(512)	(42)	(51)	592	-	204	-	204	
-	-	-	-	8161	(512)	(42)	(51)	592	-	8148	288	8436	
-	-	-	-	80	-	-	(80)	-	-	-	-	-	
-	-	-	-	-	-	(46)	-	-	46	-	-	-	
2500	4703	-	-	-	-	-	-	-	-	7203	-	7203	
-	29	146	-	-	-	-	-	-	-	175	-	175	
-	-	-	307	-	-	-	-	-	-	307	-	307	
-	(32)	-	-	-	-	-	-	-	-	(32)	-	(32)	
-	-	-	-	(1972)	-	-	-	-	-	(1972)	(30)	(2002)	
-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
-	-	-	-	(190)	-	-	-	-	-	(190)	(135)	1547	
21888	4780	(508)	1171	34934	(583)	1	(168)	629	46	62190	2410	64600	

Звіт про зміни у власному капіталі за рік, який завершився 31 грудня 2016 р.

	Випуще- на акції (Прим. 21)		Емсій- ний доход (Прим. 21)		Власні випуще- ні акції (Прим. 21)		Інші фонди по випуще- нім акціям (Прим. 21)		Нерозподіле- ний прибуток		Фонд закуле- них грошових погодів (Прим. 21)		Фонд інструмент- ів, наявну для продажу (Прим. 21)		Фонд перезале- жності виплати (Прим. 21)		Фонд переслін- ки акцій (Прим. 21)		Нехол- дирська частка у частці у частці у частці		Разом		
	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн	Тис. грн
На 1 січня 2016 р.	19388	-	(774)	566	23533	(94)	105	-	117	42841	208	43049											
Прибуток за звітний рік	-	-	-	7203	-	-	-	-	-	7203	239	7442											
Інший сукупний дохід	-	-	-	(281)	23	(16)	(117)	-	-	(391)	-	(391)											
Разом сукупного доходу	-	-	-	6922	23	(16)	(117)	-	-	6812	239	7051											
Виконання опціонів (Прим. 21)	-	80	120	-	-	-	-	-	-	200	-	200											
Угода з виплатами, заснованими на акціях (Прим. 27)	-	-	-	298	-	-	-	-	-	298	-	298											
Дивиденди (Прим. 22)	-	-	-	(1600)	-	-	-	-	-	(1600)	(49)	(1649)											
Неконтрольна частка участі, що виникла в результаті об'єднання бізнесу (Прим. 5)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-											
На 31 грудня 2016 р.	19388	80	(654)	864	28855	(71)	89	(117)	117	48551	740	49291											

**ПРИКЛАД ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ
(НЕПРЯМИЙ МЕТОД)**

**Звіт про рух грошових коштів
за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.**

	Примітка	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
Операційна діяльність			
Прибуток до оподаткування від діючої діяльності		11905	11062
Прибуток/(збиток) до оподаткування від припиненої діяльності	11	213	(193)
Прибуток до оподаткування		12118	10869
Негрошові коригування, для звірки прибутку до оподаткування з чистими грошовими потоками			
Амортизація та знецінення основних засобів	13	3907	3383
Амортизація та знецінення нематеріальних активів	15	325	174
Витрати по операціях з виплатами, заснованими на акціях	27	412	492
Зниження вартості інвестиційної нерухомості	14	306	300
Зниження вартості фінансових інструментів		924	-
Прибуток від вибуття основних засобів	9.1	(532)	(2007)
Коригування відносно справедливої вартості умовної винагороди	5	358	-
Фінансові доходи	9.4	(1186)	(211)
Витрати на фінансування	9.3	2868	1223
Інші операційні доходи		(210)	-
Частка в прибутку асоційованого підприємства	7	(83)	(81)
Зміни в резервах, пенсіях і державних субсидіях		(729)	107
Корегування оборотних активів і короткострокових зобов'язань:			
Збільшення торгової та іншої дебіторської заборгованості, а також авансових платежів		(8877)	(2161)
Зменшення запасів		4091	2185
Збільшення торгової та іншої кредиторської заборгованості		4236	3591
Отримані проценти		336	211

	Примітка	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
Сплачений податок на прибуток		(3759)	(4379)
Чисті грошові потоки від операційної діяльності		14505	13696
Інвестиційна діяльність			
Надходження від продажу основних засобів		1990	2319
Купівля основних засобів	13	(10352)	(7822)
Купівля інвестиційної нерухомості	14	(1216)	(1192)
Купівля фінансових інструментів		(3294)	(225)
Надходження від продажу фінансових інструментів		232	-
Витрати на розробки	15	(587)	(390)
Купівля дочірньої підприємства	5	230	(1450)
Отримання державних субсидій	24	2951	642
Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності		(10046)	(8118)
Фінансова діяльність			
Надходження від виконання опціонів на акції	21	175	200
Купівля неконтрольних часток участі	5	(325)	-
Витрати на випуск акцій	21	(32)	-
Виплати по погашенню зобов'язань по фінансовій оренді		(51)	(76)
Надходження від позик		5299	2645
Виплата позик		(1806)	(1784)
Сплачені проценти		(586)	(983)
Дивіденди, виплачені акціонерам материнського підприємства	22	(1972)	(1600)
Дивіденди, виплачені не контролюючим акціонерам		(30)	(49)
Чисті грошові потоки від фінансовій діяльності		672	(1647)
Чистий приріст грошових потоків і їх еквівалентів		5131	3931
Чиста курсова різниця		43	19
Грошові засоби і їх еквіваленти на 1 січня	20	12266	8316
Грошові засоби і їх еквіваленти на 31 грудня	20	17440	12266

ПРИКЛАД ЗВІТУ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ (ПРЯМИЙ МЕТОД)

**Звіт про рух грошових коштів
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.**

	Примітка	2017 р.	2016 р.
		тис грн	тис грн
Операційна діяльність			
Грошові надходження від клієнтів		227113	235778
Грошові платежі постачальникам		(165231)	(173966)
Грошові платежі робітникам		(43954)	(43948)
Отримані проценти		336	211
Сплачений податок на прибуток		(3759)	(4379)
Чисті грошові потоки від операційної діяльності		14505	13696
Інвестиційна діяльність			
Надходження від продажу основних засобів		1990	2319
Купівля основних засобів	13	(10352)	(7822)
Купівля інвестиційної нерухомості	14	(1216)	(1192)
Купівля фінансових інструментів		(3294)	(225)
Надходження від інвестицій, наявних для продажу		232	-
Купівля нематеріальних активів	15	(587)	(390)
Купівля дочірньої підприємства	5	230	(1450)
Отримання державних субсидій	24	2951	642
Чисті грошові потоки, використанні в інвестиційній діяльності		(10046)	(8118)
Фінансова діяльність			
Надходження від виконання опціонів на акції	21	175	200
Купівля неконтрольних часток участі	5	(325)	-
Витрати на випуск акцій	21	(32)	-
Виплати по погашенню зобов'язань по фінансовій оренді		(51)	(76)
Надходження від позик		5299	2645
Виплата позик		(1806)	(1784)
Сплачені проценти		(586)	(983)
Дивіденди, виплачені акціонерам материнської	22	(1972)	(1600)

	Примітка	2017 р. тис грн	2016 р. тис грн
підприємства			
Дивіденди, виплачені не контролюючим акціонерам		(30)	(49)
Чисті грошові потоки від фінансовій діяльності		672	(1647)
Чистий приріст грошових потоків і їх еквівалентів		5131	3931
Чиста курсова різниця		43	19
Грошові кошти і їх еквіваленти на 1 січня	20	12266	8316
Грошові кошти і їх еквіваленти на 31 грудня	20	17440	12266

РОЗДІЛИ НАКАЗУ ПРО ОБЛІКОВУ ПОЛІТИКУ ЗГІДНО МСБО

№ з/п	Розділ	Пункт МСБО
1	2	3
1.	Розкриття стислого викладу аспектів облікової політики	1.114 b
2.	Опис облікової політики щодо біологічних активів	1.117 b
3.	Опис облікової політики щодо витрат на позики	1.117 b
4.	Опис облікової політики щодо запозичень	1.117 b
5.	Опис облікової політики щодо об'єднання бізнесу	1.117 b
6.	Опис облікової політики щодо об'єднання бізнесу та гудвіл	1.117 b
7.	Опис облікової політики щодо грошових потоків	1.117 b
8.	Опис облікової політики щодо застави	1.117 b
9.	Опис облікової політики щодо незавершеного будівництва	1.117 b
10.	Опис облікової політики щодо відстрочених витрат на придбання, що пов'язані з договорами страхування	1.117 b
11.	Опис облікової політики щодо витрат на амортизацію матеріальних активів	1.117 b
12.	Опис облікової політики щодо припинення визнання фінансових інструментів	1.117 b
13.	Опис облікової політики щодо похідних фінансових інструментів	1.117 b
14.	Опис облікової політики щодо похідних фінансових інструментів та хеджування	1.117 b
15.	Опис облікової політики щодо визначення компонентів грошових коштів та їх еквівалентів	7.46
16.	Опис облікової політики щодо припиненої діяльності	1.117 b
17.	Опис облікової політики щодо дивідендів	1.117 b
18.	Опис облікової політики щодо прибутку на акцію	1.117 b
19.	Опис облікової політики щодо виплат працівникам	1.117 b
20.	Опис облікової політики щодо витрат, пов'язаних з довкіллям	1.117 b
21.	Опис облікової політики щодо витрат [1.117 b
22.	Опис облікової політики щодо витрат на розвідку та оцінку	6.24 a
23.	Опис облікової політики щодо оцінки справедливої вартості	1.117 b
24.	Опис облікової політики щодо гонорарів за послуги та комісійних доходів та витрат	1.117 b
25.	Опис облікової політики щодо фінансових витрат	1.117 b
26.	Опис облікової політики щодо фінансового доходу та фінансових витрат	1.117 b
27.	Опис облікової політики щодо фінансових активів	1.117 b
28.	Опис облікової політики щодо фінансових гарантій	1.117 b
29.	Опис облікової політики щодо фінансових інструментів	1.117 b
	Опис облікової політики щодо фінансових інструментів за справедливою вартістю, що відображаються через прибуток або збиток	1.117 b
30.	Опис облікової політики щодо фінансових зобов'язань	1.117 b
31.	Опис облікової політики щодо переведення іноземної валюти	1.117 b
32.	Опис облікової політики щодо функціональної валюти	1.117 b
33.	Опис облікової політики щодо гудвілу	1.117 b
34.	Опис облікової політики щодо державних грантів	20.39 a
35.	Опис облікової політики щодо хеджування	1.117 b
36.	Опис облікової політики щодо зменшення корисності активів	1.117 b

№ з/п	Розділ	Пункт МСБО
1	2	3
37.	Опис облікової політики щодо зменшення корисності фінансових активів	1.117 b
38.	Опис облікової політики щодо зменшення корисності нефінансових активів	1.117 b
39.	Опис облікової політики щодо податку на прибуток	1.117 b
40.	Опис облікової політики щодо договорів страхування, та пов'язаних активів, зобов'язань, доходу та витрат	МСФЗ 4.37
41.	Опис облікової політики щодо нематеріальних активів та гудвілу	1.117 b
42.	Опис облікової політики щодо нематеріальних активів за винятком гудвілу	1.117 b
43.	Опис облікової політики щодо процентних доходів та процентних витрат	1.117 b
44.	Опис облікової політики щодо інвестицій в асоційовані підприємства	1.117 b
45.	Опис облікової політики щодо інвестицій в асоційовані підприємства та спільні підприємства	1.117 b
46.	Опис облікової політики щодо інвестицій у спільні підприємства	1.117 b
47.	Опис облікової політики щодо інвестиційної нерухомості	1.117 b
48.	Опис облікової політики щодо інвестицій за винятком інвестицій, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	1.117 b
49.	Опис облікової політики щодо випущеного капіталу	1.117 b
50.	Опис облікової політики щодо оренди	1.117 b
51.	Опис облікової політики щодо оцінки запасів	2.36
52.	Опис облікової політики щодо непоточних активів та груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу	1.117 b
53.	Опис облікової політики щодо непоточних активів та груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу, та припиненої діяльності	1.117 b
54.	Опис облікової політики щодо згортання фінансових інструментів	1.117 b
55.	Опис облікової політики щодо основних засобів	1.117 b
56.	Опис облікової політики щодо забезпечень	1.117 b
	Опис облікової політики щодо перекласифікації фінансових інструментів	1.117 b
57.	Опис облікової політики щодо визнання актуарних прибутків та збитків	19.120A a
58.	Опис облікової політики щодо визнання у прибутку чи збитку різниці між справедливою вартістю на момент первісного визнання та ціною операції	МСФЗ 7.28
59.	Опис облікової політики щодо перестрахування	1.117 b
60.	Опис облікової політики щодо визнання доходу від продажу	18.35
61.	Опис облікової політики щодо договорів продажу із зворотним викупом та договорів купівлі із зворотним продажем	1.117 b
62.	Опис облікової політики щодо витрат на дослідження та розробку	1.117 b
63.	Опис облікової політики щодо обмежених грошових коштів та їх еквівалентів	1.117 b
64.	Опис облікової політики щодо звітності за сегментами	1.117 b
65.	Опис облікової політики щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій	1.117 b
66.	Опис облікової політики щодо дочірніх підприємств	1.117 b

№ з/п	Розділ	Пункт МСБО
1	2	3
67.	Опис облікової політики щодо виплат при звільненні	1.117 b
68.	Опис облікової політики щодо торговельної та іншої кредиторської заборгованості	1.117 b
69.	Опис облікової політики щодо торговельної та іншої дебіторської заборгованості	1.117 b
70.	Опис облікової політики щодо доходів та витрат від продажу	1.117 b
71.	Опис облікової політики щодо операцій з частками участі, що не забезпечують контролю	1.117 b
72.	Опис облікової політики щодо операцій між зв'язаними сторонами	1.117 b
73.	Опис облікової політики щодо власних викуплених акцій	1.117 b
74.	Опис інших аспектів облікової політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності	1.117 b

Чудовець В.В., Жураковська І.В. Фінансовий облік і звітність: навч. посіб. Луцьк: ІВВ Луцького НТУ, 2018. 328 с.

Навчальне видання

Чудовець Віталій Васильович,
Жураковська Ірина Володимирівна

Комп'ютерний набір і верстка – В.В. Чудовець

Підписано до друку 03.06.2018 р.
Формат 60x84/16. Гарнітура Arial. Папір офсетний. Друк
офсетний. Ум. друк. арк. 11,8.
Зам. №143. Тираж 200.

Видруковано у Інформаційно-видавничому відділі
Луцького національного технічного університету
43018, м. Луцьк, вул. Львівська, 75.