

Державний торговельно-економічний університет

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Навчальний посібник

*За загальною редакцією доктора економічних наук,
професора О. В. Фоміної*

Київ 2023

**Розповсюдження і тиражування без офіційного дозволу ДТЕУ
заборонено**

УДК 657.37:006.032(075.8)
О-16

Автори: О. В. Фоміна, д-р екон. наук, проф. (вступ, теми 1, 3), С. М. Семенова, канд. екон. наук, доц. (теми 2, 8), О. М. Ромашко, канд. екон. наук, доц. (теми 4, 9), О. О. Августова, канд. екон. наук, доц. (теми 2, 4), Д. В. Головіна, канд. екон. наук, доц. (теми 1, 6), О. М. Прокопова, канд. екон. наук, доц. (теми 7, 10), І. К. Шушакова, канд. екон. наук (теми 3, 5)

*За загальною редакцією доктора економічних наук,
професора О. В. Фоміної*

Рецензенти: К. А. Пилипенко, д-р екон. наук, професор, професор кафедри бухгалтерського обліку та економічного контролю Полтавського державного аграрного університету;
В. Г. Легка, виконавчий директор Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України;
Т. В. Канєва, канд. екон. наук, доцент, декан факультету фінансів та обліку Державного торговельно-економічного університету;
С. Я. Король, д-р екон. наук, доцент, професор кафедри обліку та оподаткування Державного торговельно-економічного університету

*Рекомендовано до друку вченою радою Київського національного
торговельно-економічного університету
(протокол № 5 від 25.11.2021)*

Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами :
О-16 навч. посіб. / О. В. Фоміна, С. М. Семенова, О. М. Ромашко та ін. / за заг. ред. О. В. Фоміної. – Київ : Держ. торг.-екон. ун-т, 2023. – 244 с.

ISBN 978-966-918-092-6

DOI: 10.31617/np.knute.2023-179

Навчальний посібник «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» розроблено для формування у студентів теоретичних знань та практичних навичок з методики обліку та складання звітності за міжнародними стандартами. Структура навчального посібника включає теоретичний матеріал, тестові, практичні та ситуаційні завдання, контрольні питання за кожною з тем.

Призначений для студентів економічних спеціальностей закладів вищої освіти, аспірантів, викладачів та фахівців у сфері обліку і звітності за міжнародними стандартами.

УДК 657.37:006.032(075.8)

ISBN 978-966-918-092-6

© Фоміна О. В., Семенова С. М., Ромашко О. М., Августова О. О., Головіна Д. В., Прокопова О. М., Шушакова І. К., 2023

© Державний торговельно-економічний університет, 2023

ЗМІСТ

ВСТУП	7
Тема 1. СУТНІСТЬ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОСНОВНІ ПРОЦЕДУРИ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ	8
1.1. Сутність та значення міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)	8
1.2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: завдання та функції	12
1.3. Призначення та зміст Концептуальної основи фінансової звітності	17
1.4. Концепції збереження капіталу	25
<i>Контрольні питання</i>	26
<i>Тести</i>	27
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	
Тема 2. СКЛАД І СТРУКТУРА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ЇХ ПОДАННЯ	30
2.1. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах ...	30
2.2. Структура та класифікація складових звіту про фінансовий стан.....	33
2.3. Структура та методика формування звіту про сукупні доходи	37
2.4. Призначення та основні елементи звіту про зміни у власному капіталі	40
2.5. Сутність, зміст та методи формування звіту про рух грошових коштів	42
2.6. Сутність, значення та загальні вимоги до подання інформації в примітках до фінансових звітів	46
<i>Контрольні питання</i>	48
<i>Тести</i>	49
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	51
Тема 3. ДОДАТКОВІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ	55
3.1. Вплив змін облікової політики та облікових оцінок на фінансові звіти	55
3.2. виправлення помилок у фінансових звітах.....	60

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

3.3. Розкриття інформації про сегменти у фінансових звітах.....	63
3.4. Розкриття інформації про пов'язані сторони	66
<i>Контрольні питання</i>	68
<i>Тести</i>	69
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	71
Тема 4. ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ	75
4.1. Визнання та первісна оцінка запасів.....	75
4.2. Формування балансової вартості запасів у звіті про фінансовий стан.....	77
4.3. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про дебіторську заборгованість.....	79
4.4. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про основні засоби.....	82
4.5. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про нематеріальні активи.....	96
4.6. Грошові кошти та їх еквіваленти: облік та особливості відображення у фінансових звітах ...	100
<i>Контрольні питання</i>	102
<i>Тести</i>	103
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	105
Тема 5. ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПІДПРИЄМСТВА	109
5.1. Сутність, види, облік та відображення у звітності інформації про виплати працівникам.....	109
5.2. Сутність та форми державних грантів, їх облік та відображення у звітності.....	118
5.3. Визначення, визнання та облік забезпечень і зобов'язань за МСФЗ.....	121
<i>Контрольні питання</i>	123
<i>Тести</i>	124
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	127
Тема 6. ВИМОГИ ЩОДО ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ І ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА	129
6.1. Особливості визнання, оцінки та відображення доходів за договорами з клієнтами.....	129

6.2. Контракт з клієнтами, ціна контракту та зобов'язання за контрактом	131
6.3. Визнання, оцінка та відображення доходів у звіті про сукупні доходи	138
6.4. Облік витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток	142
<i>Контрольні питання</i>	145
<i>Тести</i>	145
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	148

Тема 7. ПОРЯДОК ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

7.1. Визначення, визнання та оцінка фінансових інструментів.....	151
7.2. Порядок розкриття інформації про фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу у фінансовій звітності.....	154
7.3. Похідні фінансові інструменти: сутність, класифікація, оцінка та подання інформації у фінансовій звітності	165
7.4. Характеристика елементів власного капіталу та відображення інформації у звітності	167
<i>Контрольні питання</i>	170
<i>Тести</i>	171
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	174

Тема. 8. ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНВЕСТОРА ІНВЕСТИЦІЙ У СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ АКТИВИ, ОПЕРАЦІЇ ТА ПІДПРИЄМСТВА.....

8.1. Облік об'єднання бізнесу, характеристика шляхів об'єднання.....	177
8.2. Консолідація звітності, порядок оцінки та визнання елементів звітності	181
8.3. Гудвіл: сутність, порядок розрахунку та відображення в обліку	189
<i>Контрольні питання</i>	193
<i>Тести</i>	193
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	196

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Тема 9. МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ВПЛИВУ ЗМІНИ ВАЛЮТНИХ КУРСІВ ТА ЦІНОВИХ ЗМІН	198
9.1. Операції в іноземній валюті: сутність, визнання та відображення курсових різниць	198
9.2. Порядок та характеристика процедур переведення фінансової звітності закордонних господарських одиниць у валюту подання	204
9.3. Облік операцій в іноземній валюті у системі рахунків	205
9.4. Порядок складання та надання фінансових звітів в умовах гіперінфляції	207
<i>Контрольні питання</i>	210
<i>Тести</i>	211
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	214
Тема 10. ПЕРЕХІД НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ звітності	217
10.1. Нормативно-методологічна основа переходу на складання звітності за міжнародними стандартами	217
10.2. Характеристика основних процедур переходу на МСФЗ	219
10.3. Порядок визнання та оцінки статей звітності при складанні першої звітності за МСФЗ	221
10.4. Процес підготовки та трансформації фінансової звітності за МСФЗ	223
<i>Контрольні питання</i>	228
<i>Тести</i>	288
<i>Практичні завдання (задачі)</i>	230
ГЛОСАРІЙ	232
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	240

ВСТУП

Навчальний посібник з дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» розроблено для формування у студентів теоретичних знань та практичних навичок з організації та методики відображення в обліку та фінансовій звітності інформації про активи, власний капітал, зобов'язання, фінансові результати діяльності та рух грошових коштів суб'єктів господарювання за вимогами міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Структура навчального посібника містить 10 тем для оволодіння знаннями щодо сутності міжнародних стандартів фінансової звітності та основних процедур їх впровадження, складу і структури фінансових звітів й основних вимог до їх подання, додаткового розкриття інформації за МСФЗ, визнання, оцінки та розкриття інформації про активи, капітал, зобов'язання, доходи і витрати, фінансові інструменти в обліку й звітності за МСФЗ, визнання інвестицій у спільно контрольовані активи, операції та підприємства, особливості відображення впливу зміни валютних курсів, трансформації звітності при переході на МСФЗ. Кожна тема включає, крім теоретичного матеріалу, контрольні питання, тести, практичні завдання, глосарій та список рекомендованих джерел. Це дасть змогу користувачам самостійно опанувати окремі методики і контролювати рівень самопідготовки.

Навчальний посібник надає належний рівень засвоєння теоретичних знань з дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» та створює передумови для набуття студентами навичок та компетентностей у використанні облікових методів та процедур, пов'язаних із складанням і поданням фінансових звітів, а також інтерпретацію звітної інформації для прийняття управлінських рішень у сфері фінансового брокерства, фінансового менеджменту, економіки та безпеки бізнесу та міжнародного готельного бізнесу.

Тема 1

СУТНІСТЬ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОСНОВНІ ПРОЦЕДУРИ ЇХ ВПРОВАДЖЕННЯ

- 1.1. Сутність та значення міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).
- 1.2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: завдання та функції.
- 1.3. Призначення та зміст Концептуальної основи фінансової звітності.
- 1.4. Концепції збереження капіталу.

Ключові терміни. Міжнародні стандарти фінансової звітності, принципи бухгалтерського обліку, якісні характеристики фінансової звітності, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), концептуальна основа фінансової звітності, звітний період, оцінка, активи, капітал, зобов'язання, фінансова та фізична концепції капіталу.

1.1. Сутність та значення міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ)

Сучасні економічні процеси в умовах глобалізації безпосередньо впливають на систему бухгалтерського обліку та фінансового звітування. Найбільше це проявляється у вигляді міжнародної конвергенції національних систем обліку, що зумовлено розширенням діяльності суб'єктів господарювання за межами однієї країни, а саме: розвитком міжнародної торгівлі; створенням транснаціональних корпорацій; підприємств і появою міжнародного об'єднання бізнесу; активним

Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності та основні процедури їх впровадження

міждержавним інвестуванням, кредитуванням та фінансуванням; виходом багатьох компаній на міжнародні фондові ринки та ринки капіталів тощо. Всі зазначені процеси потребують якісного інформаційного забезпечення, формування якого ускладнюється наявністю розбіжностей у стандартах обліку в різних країнах світу, спричинені відмінностями в економічній, політичній, соціальній та культурній сферах. У таких умовах підприємства, що працюють на міжнародних ринках, досить часто стикаються з необхідністю підготовки подвійного звітування відповідно до національних та міжнародних вимог, крім того, виникає загроза зменшення транспарентності фінансової звітності та ризик появи інформаційної асиметрії.

Створення єдиних підходів до формування облікової інформації сприяє вирішенню зазначених проблем та дасть можливість на світовому рівні гармонізувати процес формування фінансової звітності, що забезпечить прозорість звітності і відображення реальної економічної ситуації в компаніях, дозволить приймати правильні економічні рішення на основі достовірної та якісної інформації.

Таким чином, глобалізація ринків капіталу зумовила потребу у глобалізації фінансової звітності, стандартів і вимог до її складання, що можливо досягти за рахунок конвергенції національних систем обліку. Саме міжнародні стандарти фінансової звітності (*International Financial Reporting Standards (IFRS)* – далі МСФЗ) прийняті як базові стандарти фінансового звітування для учасників міжнародних ринків (за винятком деяких країн). Ключовим регулятором процесу розробки та світового впровадження МСФЗ є Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standards Board (IASB)* – далі РМСБО), яка має значні повноваження і безпосередньо впливає на конвергенцію звітування.

З метою можливості формування зрозумілої та транспарентної фінансової інформації для всіх учасників міжнародних ринків, країни почали адаптувати своє нормативно-правове забезпечення ведення обліку до єдиних світових вимог.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

В Україні процес переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності включає декілька етапів:

1. Прийняття постановою Кабінету Міністрів України (далі – КМУ) від 28.10.1998 № 1706 Програми реформування бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів фінансової звітності.

2. Прийняття Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, який набув чинності з 1 січня 2000 року, Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкції про його застосування, затвердження Положень (стандартів) бухгалтерського обліку.

3. Ухвалення розпорядженням КМУ від 24.10.2007 № 911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

4. Прийняття Закону України від 12.05.2011 №3332-VI «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», за яким публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначений КМУ, повинні складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, інші підприємства самостійно приймають рішення про застосування МСФЗ.

5. Прийняття Закону України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень, а саме: Ст. 12-1 визначає перелік підприємств, які зобов'язані формувати звітність на основі міжнародних стандартів: «підприємства, що становлять суспільний інтерес, 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».

Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності та основні процедури їх впровадження

До підприємств, які становлять суспільний інтерес, належать підприємства – емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, великі підприємства, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що є малими й мікропідприємствами).

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

Перехід на МСФЗ має ряд переваг, а саме:

- МСФЗ характеризуються чіткою економічною логікою та узагальнюють світову практику складання фінансової звітності;

- інформація МСФЗ дозволяє користувачам аналізувати наслідки поточних рішень, здійснювати прогнозування та є основою прийняття стратегічних рішень;

- показники фінансової звітності підприємств за міжнародними стандартами характеризуються зіставністю, що зумовлює підвищення їх інвестиційної привабливості;

- фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами містить не тільки кількісні показники господарської діяльності, а й характеристики здійснюваних процесів, які відображають як масштаби, так і якість такої господарської діяльності;

- фінансова звітність, складена відповідно до вимог МСФЗ, є доступною для широкого кола споживачів (не тільки для органів господарського контролю, статистики).

Водночас, виділяють певні проблеми, пов'язані з трансформуванням фінансової звітності відповідно до МСФЗ:

- попередній досвід підготовки звітності за НП(С)БО;

- потреба у більш кваліфікованих і високооплачуваних фахівцях з ведення обліку та складання звітності за МСФЗ;

- узгодженість складання фінансової звітності з правилами ведення податкового обліку згідно з ПКУ;

- автоматизація;
- різниця в підходах до визнання, класифікації та оцінювання фінансових активів і фінансових зобов'язань;
- збільшення вимог до розкриття інформації.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це система принципів, методів та процедур ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які охоплюють:

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ).
2. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО).
3. Тлумачення Комітету з тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ).
4. Тлумачення Постійного комітету з тлумачень (ПКТ).

Поступово міжнародні стандарти фінансової звітності стають єдиною глобальною економічною мовою та створюють фундамент для всесвітніх глобальних стандартів фінансової звітності. МСФЗ – це цілісна система обліку і звітності, яка постійно вдосконалюється й узагальнює принципи і правила складання фінансової звітності, яка виникла в результаті посилення процесів економічної інтеграції країн і спрямована на зближення методології обліку й звітності в різних країнах світу, для забезпечення транспарентності та зрозумілості інформації про діяльності суб'єктів, що звітуються, водночас залишаючись рекомендаційними.

1.2. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку: завдання та функції

Сучасним глобальним регулятором обліку є **Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку** (*International Accounting Standards Board (IASB)*) – далі РМСБО), яка розробляє та публікує МСФЗ й забезпечує гармонізацію національних систем обліку. Призначенням цього регулятора є мінімізація розбіжностей між системами обліку в різних

Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності та основні процедури їх впровадження

країнах світу за рахунок зближення правил обліку і процедур, пов'язаних з підготовкою та поданням фінансової звітності.

Діяльність Ради розпочалася 29 червня 1973 р. у Лондоні за ініціативи професійних організацій Великобританії, Австралії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії, завдяки яким було вирішено підписати угоду про співпрацю і створити Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standard Committee (IASC)* – КМСБО), який у 2001 р. був перейменований у Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*IASB*).

З 2001 р. прийняті стандарти мають назву Міжнародних стандартів фінансової звітності (*International Financial Reporting Standard (IFRS)*). Головним вектором РМСБО стала стандартизація не обліку, а фінансової звітності. Тому, починаючи з 2003 р., РМСБО видає лише МСФЗ. При цьому в період 1973 – 2000 рр. був розроблений і набрав чинності 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО – *International Accounting Standard (IAS)*). Водночас IASC видавав Тлумачення (Інтерпретації) МСБО, які затверджувалися Комітетом з інтерпретацій (*Standard Interpretation Committee (SIC)*) та в період 1999–2002 рр. було видано 33 інтерпретації (тлумачення). Станом на початок 2021 р. діє – 17 МСФЗ (IFRS), в тому числі для малих та середніх підприємств, 25 – МСБО (IAS), а також Тлумачення: 15 КТМСФЗ (*IFRIC Interpretations*) та 4 ПКТ (*SIC Interpretations*).

Так, на сьогодні РМСБО є органом стандартотворення фонду МСФЗ, який є неприбутковою організацією, створеною 8 березня 2001 р., налічує 22 опікуни, зі штаб-квартирою у Лондоні.

У процесі реформації РМСБО зазнала змін її структура. Головним управляючим органом Ради є інститут опікунів МСФЗ (22 опікуни), які призначають членів РМСФЗ, членів постійного Комітету з інтерпретацій (ПКІ (SIC), після 2001 р. – КІМСФЗ (IFRIC)) і Консультативної ради за стандартами (КРС – SAC), а також здійснюють контроль за ефективністю

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

роботи РМСФЗ та вирішують питання щодо фінансування й затвердження бюджету. Основні положення, що регулюють діяльність РМСБО наведені в Конституції Фонду МСФЗ, у п. 6 якої чітко зазначено структурно-географічне представництво у складі Фонду МСФЗ.

До складу РМСБО входять особи, що готують і використовують фінансову звітність, аудитори та науковці, всього 14 членів, з яких 12 працюють на постійній основі. Члени призначаються опікунами на термін від 3 до 5 років. Кілька членів Ради безпосередньо відповідають за координацію роботи з органами, що встановлюють національні стандарти фінансової звітності.

Структурні елементи РМСБО та їх функціональне призначення згруповано в три основні рівні: *управлінський (Правління), технічний та консультативний*, що узагальнено в табл. 1.1.

Таблиця 1.1

Характеристика організаційної структури РМСБО

Структурний підрозділ	Функціональне призначення та відповідальність	Дата створення
Управлінський рівень (Правління)		
Фонд МСФЗ I (<i>IFRS Foundation</i>)	Контролює роботу РМСБО (IASB), структуру та стратегію, несе відповідальність за фінансування. Фонд МСФЗ – це юридична особа, при якій працює Правління Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО). Фондом керує рада з 22 опікунів	8 березня 2001 р.
Комітет з належного нагляду за процесами (<i>Due Process Oversight Committee (DPOC)</i>)	Опікунський комітет, відповідальний за функцію контролю відповідно до Конституції Фонду МСФЗ: – призначення членів РМСБО, Комітету з тлумачень МСФЗ та Консультативної ради МСФЗ; – щорічний перегляд стратегії Фонду МСФЗ та МСБО, її ефективності; – щорічне затвердження бюджету Фонду МСФЗ та основи фінансування;	2006 р.

**Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності
та основні процедури їх впровадження**

Продовження табл. 1.1

Структурний підрозділ	Функціональне призначення та відповідальність	Дата створення
	<ul style="list-style-type: none"> – сприяння просуванню МСФЗ; – перегляд та внесення змін до положень Конституції 	
Моніторингова рада (<i>Monitoring Board</i>)	Наглядає за роботою опікунів Фонду МСФЗ, бере участь у висуванні кандидатів на опікунів та їх затвердженні; дає поради щодо виконання обов'язків, визначених Конституцією. Опікуни зобов'язані складати щорічний письмовий звіт перед Моніторинговою радою	1 лютого 2009 р.
Технічний рівень		
Рада міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (<i>International Accounting Standards Board (IASB)</i>)	Повна відповідальність за розробку МСФЗ та затвердження Тлумачень, всі технічні питання роботи Фонду МСФЗ: <ul style="list-style-type: none"> – розробка та дотримання порядку денного, з урахуванням запитів з боку опікунів та громадськості; – підготовка та випуск МСФЗ (крім інтерпретацій) та проектів стандартів; – затвердження тлумачень, розроблених Комітетом з тлумачень МСФЗ 	1 квітня 2001 р.
Комітет з тлумачень МСФЗ (<i>IFRS Interpretations Committee</i>)	Розробляє тлумачення для затвердження ІАСБ на їх вимогу (14 членів): <ul style="list-style-type: none"> – інтерпретує застосування МСФЗ та надає своєчасні вказівки щодо питань, які не розглядаються в МСФЗ, в контексті Концептуальної основи; – долучається до конвергенції національних стандартів обліку і звітності та МСФЗ; – представляє для публічного огляду проект Тлумачень після їх затвердження РМСБО та розглядає надані зауваження для їх врахування в остаточно завершеному варіанті; – схвалює тлумачення за умови погодження як мінімум 9 членами РМСБО 	1 квітня 2001 р.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Закінчення табл. 1.1

Структурний підрозділ	Функціональне призначення та відповідальність	Дата створення
Робочі групи (<i>Working groups</i>)	Експертні цільові групи для окремих проєктів порядку денного. Допомагають визначити проблеми, альтернативні підходи та пріоритети. Після обговорення проєкту надають відповіді на питання Ради. Після випуску Радою документа для публічного ознайомлення, допомагають зрозуміти та проаналізувати отримані коментарі	За потребою
Консультативний (дорадчий) рівень		
Консультативний форум з питань стандартів бухгалтерського обліку (<i>Accounting Standards Advisory Forum (ASAF)</i>)	Консультує з питань процесу розробки стандартів. Офіційно оформляє та впорядковує відносини між МСФЗ Фондом та МСБО з представниками з усієї спільноти, що встановлюють стандарти, щоб забезпечити важливі регіональні перспективи технічної роботи МСБО та забезпечити зворотний зв'язок щодо найважливіших проблем	1 лютого 2013 р.
Консультативна рада МСФЗ (<i>IFRS Advisory Council</i>)	Консультує РМСБО та Фонд МСФЗ щодо прийняття рішень та пріоритетів порядку денного в роботі Ради, інформування Ради щодо думок про основні проєкти стандартів	25 червня 2001 р.

Джерело: узагальнено на основі даних офіційного сайту IFRS [32]

Основні цілі РМСБО, які підтверджують її значення як ключового регулятора з питань гармонізації бухгалтерського обліку:

- розробляти в інтересах суспільства єдиний набір високоякісних, зрозумілих, загально визнаних стандартів фінансової звітності, які базуються на чітко сформульованих принципах;
- сприяти поширенню та використанню цих стандартів;
- враховувати особливості діяльності суб'єктів господарювання, що відрізняються за типом та розміром, а також діють у різних економічних умовах;

– сприяти гармонізації Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), виданими РМСБО (IASB), за рахунок конвергенції національних стандартів бухгалтерського обліку та МСФЗ.

1.3. Призначення та зміст Концептуальної основи фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності (The Conceptual Framework of Financial Reporting) розкриває базові принципи, покладені в основу складання та подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів. Концептуальна основа не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків розкриття інформації або оцінки. Можливими є наявність в окремих випадках суперечностей між Концептуальною основою і вимогами МСФЗ, в такому разі вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами Концептуальної основи. До Концептуальної основи доводиться звертатися, зокрема, у разі формування професійного судження за відсутності прямих вказівок у стандартах; для прийняття рішень інвесторами щодо розміщення коштів; а також аудиторам – для формування думки щодо того, чи відповідають фінансові звіти вимогам МСФЗ.

Призначення Концептуальної основи:

а) сприяти прозорості, посилюючи зіставність і якість фінансової інформації на міжнародному рівні, даючи інвесторам та іншим учасникам ринку змогу приймати обґрунтовані економічні рішення;

б) зміцнювати підзвітність шляхом усунення прогалин в інформації між тими, хто надає капітал, та тими, кому вони довірили свої гроші;

в) сприяти економічній ефективності, допомагаючи інвесторам виявляти можливості та ризики в усьому світі, тим самим поліпшуючи розподіл капіталу. Для підприємств використання єдиної, довіреної мови бухгалтерського обліку,

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

що спирається на Стандарти, побудовані на фундаменті *Концептуальної основи*, знижує вартість капіталу та зменшує витрати на міжнародне звітування.

Мета Концептуальної основи полягає в такому: а) сприяти розробленню РМСБО стандартів МСФЗ, що ґрунтуються на послідовних концепціях; б) допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден МСФЗ не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо МСФЗ дає можливість обирати облікову політику; в) допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити МСФЗ.

У березні 2018 р. РМСБО опублікувала оновлену версію Концептуальної основи, яка включає 8 розділів, замість 4 старої редакції (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Складові розділи Концептуальної основи

Редакція 2010 року	Редакція 2018 року
1. Мета фінансової звітності загального призначення	1. Мета фінансової звітності загального призначення
2. Суб'єкт господарювання, що звітує	2. Якісні характеристики корисної фінансової інформації
3. Якісні характеристики корисної фінансової інформації	3. Фінансова звітність та суб'єкт, що звітує
4. Концептуальна основа	4. Елементи фінансових звітів
	5. Визнання та припинення визнання
	6. Оцінювання
	7. Подання та розкриття
	8. Концепція капіталу та збереження капіталу

Джерело: складено на основі [2, 25]

Проаналізуємо сутність **Розділу 1**. Відповідно до п. 1.2 Концептуальної основи *мета фінансової звітності загального призначення* – надавати фінансову інформацію про суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання йому ресурсів.

Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності та основні процедури їх впровадження

Для прийняття ефективних рішень користувачам фінансової звітності необхідна інформація для оцінки суми, часу та невизначеності (перспектив) майбутніх чистих надходжень грошових коштів на користь суб'єкта господарювання та оцінки раціональності управління, а саме інформація про: стан та зміни економічних ресурсів; вимоги; ефективність, результативність управлінського персоналу.

Інформація про фінансові результати, виражена у вигляді змін економічних ресурсів, допомагає оцінити, на скільки збільшилися наявні економічні ресурси та спроможність генерувати чисті надходження грошових коштів завдяки своїй діяльності, а не шляхом отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів. Тому фінансові результати мають відображати за **принципом нарахування** у тому періоді, в якому вони виникли, незалежно від надходження грошових коштів. Крім того, для оцінки раціональності управління керівництвом економічними ресурсами важливою є інформація про фінансові результати, відображена минулими грошовими потоками, наприклад, інформація про позики та погашення боргу, дивіденди у грошовій формі тощо.

Розділ 2 розкриває сутність *якісних характеристик* корисної фінансової інформації. Відповідно до п. 2.4 інформація *корисна*, якщо вона є доречною та правдиво подає те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації підсилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, вона є своєчасною та зрозумілою. Таким чином, до основоположних характеристик належать: доречність та правдиве подання. Доречна інформація має містити передбачувальну та підтверджувальну цінність. *Суттєвість* означає, що відсутність викривлення або завуальовування такої інформації може вплинути на рішення, що приймаються користувачами. Суттєвість є характерним та індивідуальним для кожного суб'єкта господарювання, тому РМСБО не може встановити її єдину кількісну межу для всіх.

Оскільки фінансова звітність подається у словах та числах, для забезпечення корисності інформації вона повинна не лише подавати доречні явища, але також їх сутність за допомогою повноти, нейтральності та бути вільною від помилок. При цьому виявлення обачності не дає змоги применшувати активи або доходи чи завищувати зобов'язання або витрати у майбутніх періодах. Концептуальна основа зазначає, що правдиве подання не обов'язково має бути ідеально точним у всіх аспектах, але обов'язково вільним від помилок або пропусків в описі явищ чи процесів.

Відповідно до п. 2.20, щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдиво поданою. Ані правдиве подання недоречного явища, ані неправдиве подання доречного явища не допоможе користувачам прийняти ефективні рішення. Порядок застосування основоположних характеристик таких:

1. Ідентифікувати економічне явище, яке потенційно може бути корисним для користувачів фінансової інформації.

2. Ідентифікувати тип інформації про явище, яка була б найдоречнішою, якщо вона доступна і якщо її можна правдиво подати.

3. Визначити, чи така інформація наявна та чи може вона забезпечити правдиве подання економічного явища.

4. Якщо так, то процес забезпечення основоположних якісних характеристик на цьому закінчується. Якщо ні, то процес повторюється для наступного найдоречнішого типу інформації.

До *посилювальних* якісних характеристик корисної інформації належать: зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість. Ці характеристики можуть стати в нагоді, коли необхідно визначити, який з двох способів слід використати для опису явища, якщо обидва вони вважаються рівною мірою доречними та такими, що правдиво подають це явище. Відповідно до п. 2.37 *посилювальні* якісні характеристики слід якомога більше максимізувати. Однак *посилювальні* якісні характеристики, або кожна окремо, або усі

**Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності
та основні процедури їх впровадження**

разом, не можуть зробити інформацію корисною, якщо така інформація є недоречною або неправдивою.

При підготовці фінансової інформації основним обмежувальним фактором є вартість на її збір, обробку, перевірку та розповсюдження, що не мають перевищувати вигоду від її використання.

Розділ 3 розкриває основні положення щодо фінансової звітності суб'єкта господарювання, основною метою якої є надання фінансової інформації про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати суб'єкта господарювання, що звітує, яка є корисною для користувачів фінансової звітності при оцінюванні раціональності управління керівництвом економічними ресурсами. Така інформація надається:

а) у звіті про фінансовий стан шляхом визнання активів, зобов'язань і власного капіталу;

б) у звіті (звітах) про фінансові результати шляхом визнання доходу та витрат;

в) в інших звітах і примітках шляхом подання та розкриття інформації про:

– визнані активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати, у тому числі інформації про їх характер і про ризики, що виникають із цих визнаних активів та зобов'язань;

– активи та зобов'язання, які не було визнано, інформації про їх характер і про ризики, що з них виникають;

– грошові потоки;

– внески від держателів вимог до власного капіталу та дивідендів, розподілених на їх користь;

– методи, припущення та судження, застосовані при оцінюванні поданих або розкритих сум, і змін у цих методах, припущеннях та судженнях.

Фінансова звітність розкриває інформацію про операції за певний період часу (звітний період), для досягнення порівнянності щонайменше за один попередній період.

Суб'єкт господарювання, що звітує складає фінансову звітність на основі *принципу безперервності*, що передбачає продовження діяльності суб'єкта та відхиляє можливість його

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

ліквідації або припинення в найближчий період. У випадку, коли суб'єкт господарювання здійснює контроль над іншим, тобто включає в себе як материнську компанію, так і дочірні підприємства, формується консолідована фінансова звітність.

Розділ 4 Концептуальної основи надає інформацію про елементи фінансової звітності, які пов'язані з економічними ресурсами, вимогами і змінами в обсязі економічних ресурсів та вигід. Їх сутність наведено в табл. 1.3.

Таблиця 1.3

**Елементи фінансової звітності відповідно
до Концептуальної основи**

Стаття	Елемент	Тлумачення
Економічний ресурс	Актив	Теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом господарювання внаслідок минулих подій. Економічний ресурс – це право, що має потенціал створення економічних вигід. Права представлені у вигляді: а) прав, що відповідають обов'язку іншої сторони (права на одержання грошових коштів; товарів, послуг; обмін економічними ресурсами з іншою стороною на сприятливих умовах, на одержання вигоди від обов'язку іншої сторони передати економічний ресурс у разі певної майбутньої події, настання якої пов'язане з невизначеністю; б) права, що не відповідають обов'язку іншої сторони (права на фізичні об'єкти: основні засоби, запаси)
Вимога	Зобов'язання	Теперішній обов'язок передати економічний ресурс унаслідок минулих подій
	Власний капітал	Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань
Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що віддзеркалюють фінансові результати	Дохід	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу
	Витрати	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, наслідком якого є зменшення власного капіталу, крім як унаслідок здійснення розподілу держателів вимог до власного капіталу

**Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності
та основні процедури їх впровадження**

Закінчення табл. 1.3

Стаття	Елемент	Тлумачення
Інші зміни в економічних ресурсах та вимогах	–	Внески від держателів вимог до власного капіталу та розподіл на їх користь
	-	Обміни активами чи зобов'язаннями, що не спричиняють збільшення чи зменшення власного капіталу

Джерело: узагальнено на основі [2]

Відповідно до Концептуальної основи, одиницею обліку виступають право або група прав, обов'язок або група обов'язків, або група прав та обов'язків, до яких застосовуються критерії визнання та концепції оцінки. При цьому інколи можуть бути ситуації, коли доцільно обрати одну одиницю обліку для визнання та іншу для оцінювання.

Розділ 5 Концептуальної основи присвячений процесу визнання. *Визнання* передбачає фіксацію у звітності певного елемента фінансової звітності, що відповідає критеріям активу, зобов'язань, капіталу, доходів або витрат, прописом та як грошову суму. Даний процес стосується конкретної статті звітності та включення її у підсумкову суму. Крім того, забезпечується взаємозв'язок між статтями та формами звітності, оскільки: у звіті про фінансовий стан загальна вартість активів мінус загальна вартість зобов'язань дорівнює загальному розміру власного капіталу; зміни, визнані у власному капіталі включають суму доходу (за вирахуванням витрат, визнаного у звіті (звітах) про фінансові результати) та внесків від держателів вимог до власного капіталу (за вирахуванням розподілених держателям вимог до власного капіталу); визнання однієї статті (або зміни в її балансовій вартості) вимагає визнання чи припинення визнання однієї або кількох інших статей (чи змін у балансовій вартості однієї або кількох інших статей).

Оскільки всі елементи, які представлені у фінансовій звітності наводяться у грошовому виразі, вони потребують конкретної оцінки статті. Визначення ідентифікованої вар-

тості статті та варіанти можливих оцінок наведено у *Розділі 6*. Основними із них є історична собівартість та поточна вартість. *Історична собівартість активу* при його придбанні або створенні – це вартість здійснених витрат, що складається з компенсації, сплаченої для придбання чи створення активу, та витрат на операцію. *Історична собівартість зобов'язання* при його прийнятті або взятті – це вартість отриманої компенсації, мінус витрати на операцію. Фінансові активи та фінансові зобов'язання оцінюються за *амортизованою собівартістю*, тобто здійснюється оцінка майбутніх грошових потоків, дисконтованих за ставкою, визначеною при первісному визнанні.

Справедлива вартість формується на активному ринку і прямо залежить від її учасників. Це ціна, яку було б одержано в разі продажу активу чи сплачено за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки. Вона може бути визначена шляхом спостереження за ціною або на основі грошових методів оцінки.

Вартість при використанні – це теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигід, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від використання активу та його остаточного вибуття. *Вартість виконання* – це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати при виконанні ним зобов'язання.

Поточна собівартість активу – це собівартість еквівалентного активу на дату оцінювання, що складається з компенсації, яку довелося б сплатити, та витрати на операцію, які довелося б здійснити на дату оцінювання. *Поточна собівартість зобов'язання* – це компенсація, яку було б одержано за еквівалентне зобов'язання на дату оцінки, мінус витрати на операцію.

Розділ 7 розкриває особливості подання та розкриття інформації у фінансовій звітності. З метою забезпечення результативної комунікації доцільним є зосередження уваги

Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності та основні процедури їх впровадження

на цілях і принципах подання інформації, а не на правилах; здійснювати групування подібних статей і розмежування відмінних відповідно до їх класифікації; агрегувати інформацію так, щоб не деталізувати зайве і не укрупнювати важливе. При цьому необхідно зважати на принцип «витрати-вигоди» при розкритті такої інформації. Також заохочується висвітлення специфічної інформації про суб'єкт господарювання, а не висвітлення її у «шаблонній» формі. Важливим у процесі подання та розкриття інформації є групування активів, зобов'язань та капіталу за характерними ознаками. Допускається згортання, коли компанія визнає та оцінює як актив, так і зобов'язання як окремі одиниці обліку, але групує їх в єдину чисту суму у звіті про фінансовий стан. Класифікація доходів і витрат використовується для тих, які виникають від одиниці обліку обраного активу/зобов'язання; компонентів таких доходів і витрат, якщо вони мають різні характеристики, ідентифікуються окремо та відображаються або у звіті про прибутки чи збитку, або поза цим звітом у складі іншого сукупного доходу.

1.4. Концепції збереження капіталу

Розділ 8 Концептуальної основи описує підходи до концепції збереження капіталу: концепції фінансового та фізичного капіталу. Найчастіше компаніями застосовується саме *концепція фінансового капіталу*, яка розглядає інвестовані кошти або інвестовану купівельну спроможність як чисті активи або власний капітал суб'єкта господарювання. Натомість *фізична концепція* орієнтується на операційну спроможність, капітал розглядається як виробнича потужність суб'єкта господарювання (наприклад, кількості одиниць випуску продукції за добу тощо).

Збереження фінансового капіталу. Згідно з цією концепцією прибуток заробляється лише в тому разі, якщо фінансова

(або грошова) сума чистих активів станом на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення всіх розподілених та одержаних від власників внесків за цей період. Збереження фінансового капіталу можна оцінювати в номінальних або реальних (купівельних) грошових одиницях.

Збереження фізичного капіталу. Згідно з цією концепцією прибуток заробляється лише тоді, коли фізична виробнича потужність (або операційна спроможність) компанії (ресурси чи кошти, необхідні для досягнення цієї потужності) станом на кінець періоду перевищує фізичну виробничу спроможність станом на початок періоду після вилучення всіх розподілених дивідендів на користь власників та одержаних від них внесків за цей період.

Вибір конкретної концепції збереження капіталу залежить від потреб користувачів звітної інформації та обраної моделі обліку.

Контрольні питання

1. Етапи розвитку міжнародної стандартизації фінансового обліку.
2. Що таке міжнародні стандарти фінансової звітності?
3. У чому полягає мета, переваги та недоліки МСФЗ?
4. Що таке Концептуальна основа міжнародних стандартів фінансової звітності?
5. Які якісні характеристики фінансових звітів передбачено у Концептуальній основі?
6. Хто є користувачами фінансової інформації?
7. Які є елементи та компоненти фінансової звітності?
8. Критерії визнання елементів фінансової звітності.
9. Які оцінки використовуються у фінансовій звітності?
10. Які концепції капіталу розглядаються у Концептуальній основі та у чому їх суть?

Тести

1. *Передумовами створення МСБО та МСФЗ є:*
 - а) науково-технічний прогрес;
 - б) економічна інтеграція;
 - в) тяжіння України до Євросоюзу;
 - г) створення Організації Об'єднаних націй.

2. *Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку створений у:*
 - а) 1973 р.;
 - б) 1969 р.;
 - в) 1971 р.;
 - г) 1975 р.

3. *Вкажіть кількість МСБО, випущених за період діяльності КМСБО:*
 - а) 41;
 - б) 39;
 - в) 33;
 - г) 27.

4. *Припущення про безперервність діяльності припускає, що компанія:*
 - а) буде ліквідована в найближчому майбутньому;
 - б) буде придбаною іншою компанією;
 - в) є підприємством, що динамічно розвивається;
 - г) діє і діятиме в осяжному майбутньому, не буде ліквідована, масштаби діяльності не будуть істотно скорочені.

5. *Яке з наведених нижче тверджень стосовно МСБО та МСФЗ є правильним:*
 - а) МСБО та МСФЗ є обов'язковими для використання;
 - б) МСБО та МСФЗ визначають порядок ведення бухгалтерського обліку;

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

- в) МСБО та МСФЗ використовуються насамперед транснаціональними корпораціями;
- г) всі відповіді правильні.

6. *Стаття визнається елементом фінансової звітності, якщо:*

- а) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання будь-якої майбутньої економічної вигоди, пов'язаної зі статтею;
- б) стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно визначити;
- в) існує ймовірність вибуття будь-якої майбутньої економічної вигоди для суб'єкта господарювання, пов'язаної зі статтею;
- г) всі відповіді правильні.

7. *Які критерії належать до основоположних якісних характеристик:*

- а) зіставність та правдиве подання;
- б) точність та зрозумілість;
- в) доречність та правдиве подання;
- г) вчасність та доречність.

8. *Який орган затверджує Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку?*

- а) IASB;
- б) IFA;
- в) Комітет з інтерпретацій МСФЗ;
- г) Опікунська рада.

9. *Скільки розділів має Концептуальна основа?*

- а) 6;
- б) 4;
- в) 8;
- г) 5.

Тема 1. Сутність міжнародних стандартів фінансової звітності та основні процедури їх впровадження

10. Метою діяльності Ради з МСФЗ є:

- а) розробка стандартів фінансової звітності;
- б) впровадження стандартів фінансової звітності;
- в) співпраця з національними органами, що відповідають за впровадження стандартів;
- г) всі відповіді правильні.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Навести основні переваги та недоліки впровадження МСФЗ в Україні. Матеріал подати у вигляді таблиці:

Переваги та недоліки впровадження МСФЗ в Україні

№ п/п	Переваги МСФЗ	Недоліки МСФЗ

Задача 2

Необхідно:

Провести аналіз сутності Концептуальної основи фінансової звітності у редакції 2010 року та 2018 року. Матеріал подати у вигляді таблиці:

Зміст редакції Концептуальної основи фінансової звітності

Розділ Концептуальної основи (або ознака)	Сутність спільних або відмінних позицій	
	Редакція 2010 р.	Редакція 2018 р.

Тема 2

СКЛАД І СТРУКТУРА ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ТА ОСНОВНІ ВИМОГИ ДО ЇХ ПОДАННЯ

- 2.1. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах.
- 2.2. Структура та класифікація складових звіту про фінансовий стан.
- 2.3. Структура та методика формування звіту про сукупні доходи.
- 2.4. Призначення та основні елементи звіту про зміни у власному капіталі.
- 2.5. Сутність, зміст та методи формування звіту про рух грошових коштів.
- 2.6. Сутність, значення та загальні вимоги до подання інформації в примітках до фінансових звітів.

Ключові терміни. Звіт про фінансовий стан, звіт про сукупні доходи, ідентифікація, структура активів, згортання статей, доходи, витрати, прибутки, збитки, інші сукупні доходи, структура витрат, витрати для аналізу за характером, витрати для аналізу за функціями, звіт про зміни у власному капіталі, звіт про рух грошових коштів, примітки.

2.1. Вимоги до подання інформації у фінансових звітах

Загальні вимоги до подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги до її змісту визначені:

- Концептуальною основою фінансової звітності;
- МСБО: 1 «Подання фінансової звітності», 7 «Звіт про рух грошових коштів», 8 «Облікові політики, зміни в облі-

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

кових оцінках та помилки», 10 «Події після звітного періоду», 27 «Окрема фінансова звітність», 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», 34 «Проміжна фінансова звітність»;

□ **МСФЗ:** 3 «Об'єднання бізнесу», 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», 8 «Операційні сегменти».

Вимоги до фінансової звітності відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведено в табл. 2.1.

Таблиця 2.1

**Вимоги до фінансової звітності згідно з МСБО 1
«Подання фінансової звітності»**

Загальні вимоги до фінансової звітності	Вимоги до структури та змісту фінансової звітності
<ul style="list-style-type: none">• Мета фінансової звітності.• Склад фінансової звітності.• Визначення.• Загальні підходи до формування фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none">• Ідентифікація фінансової звітності.• Звітний період.• Вимоги до змісту Звіту про фінансовий стан.• Вимоги до змісту Звіту про сукупні доходи (прибутки і збитки).• Вимоги до змісту Звіту про зміни у власному капіталі.• Вимоги до змісту Звіту про рух грошових коштів.• Вимоги до змісту приміток

Джерело: [1]

Метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Для досягнення цієї мети фінансова звітність надає таку інформацію про діяльність суб'єкта господарювання:

- а) активи;
- б) зобов'язання;
- в) власний капітал;
- г) дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки;

г) внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників;

д) грошові потоки.

Повний комплект (склад) фінансової звітності включає:

1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
2) звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;

3) звіт про зміни у власному капіталі за період;

4) звіт про рух грошових коштів за період;

5) примітки, що містять виклад суттєвих облікових політик, інші пояснення та порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду;

6) звіт про фінансовий стан на початок найбільш раннього порівняльного попереднього 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.

Суб'єкт господарювання може *використовувати інші назви для звітів*, ніж ті, що визначені у МСБО 1.

Загальні підходи до формування фінансової звітності.

Достовірне подання та відповідність МСФЗ (фінансова звітність має достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання та відповідати всім положенням міжнародних стандартів).

Безперервність (складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі).

Принцип нарахування (суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність, крім інформації про рух грошових коштів, за принципом нарахування).

Суттєвість та агрегування (суб'єкт господарювання подає окремо кожний суттєвий клас подібних статей, окремо

Тема 2. Склад і структура фінансових звітів та основні вимоги до їх подання

подаються статті відмінного характеру або функції, крім випадків, коли вони є несуттєвими).

Згортання (суб'єкт господарювання не повинен згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ).

Періодичність звітування (суб'єкт господарювання подає повний комплект фінансової звітності, включаючи порівняльну інформацію, як мінімум щороку).

Порівняльна інформація (крім випадків, коли МСФЗ дозволяють чи вимагають інше, суб'єкт господарювання подає порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду).

Послідовність подання (суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого згідно з МСБО 1).

2.2. Структура та класифікація складових звіту про фінансовий стан

Звіт про фінансовий стан підприємства передбачає розкриття інформації про активи, зобов'язання та власний капітал на певну (звітну) дату.

Звіт про фінансовий стан повинен **включати рядки**, що подають такі суми:

- а) основні засоби;
- б) інвестиційна нерухомість;
- в) нематеріальні активи;
- г) фінансові активи (за винятком сум, зазначених в г), є), ж));
- г) інвестиції, обліковані за методом участі в капіталі;
- д) біологічні активи;
- е) запаси;
- є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;
- ж) грошові кошти та їх еквіваленти;

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

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

и) торговельна та інша кредиторська заборгованість;

і) забезпечення;

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

й) зобов'язання та активи щодо поточного податку як визначено в МСБО 12;

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

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

м) неконтрольовані частки участі, представлені у власному капіталі;

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

МСБО 1 не передбачає чіткого формату подання статей у фінансовій звітності, але виділені правила відображення інформації у статтях звіту про фінансовий стан (рис. 2.1).

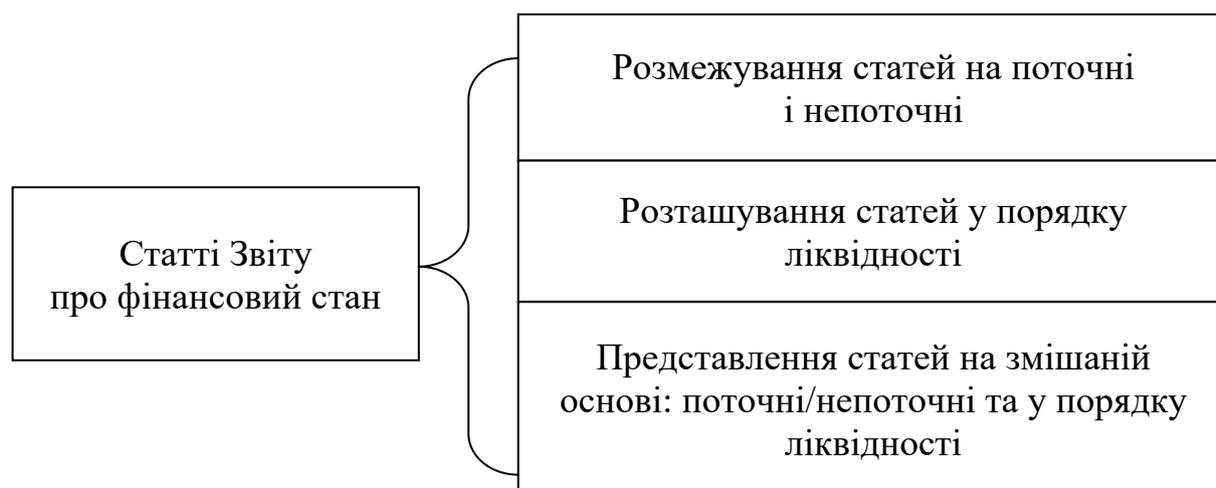


Рис. 2.1. Варіанти структури статей звіту про фінансовий стан

Джерело: складено на основі [1]

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

Класифікацію активів та зобов'язань наведено на рис. 2.2.

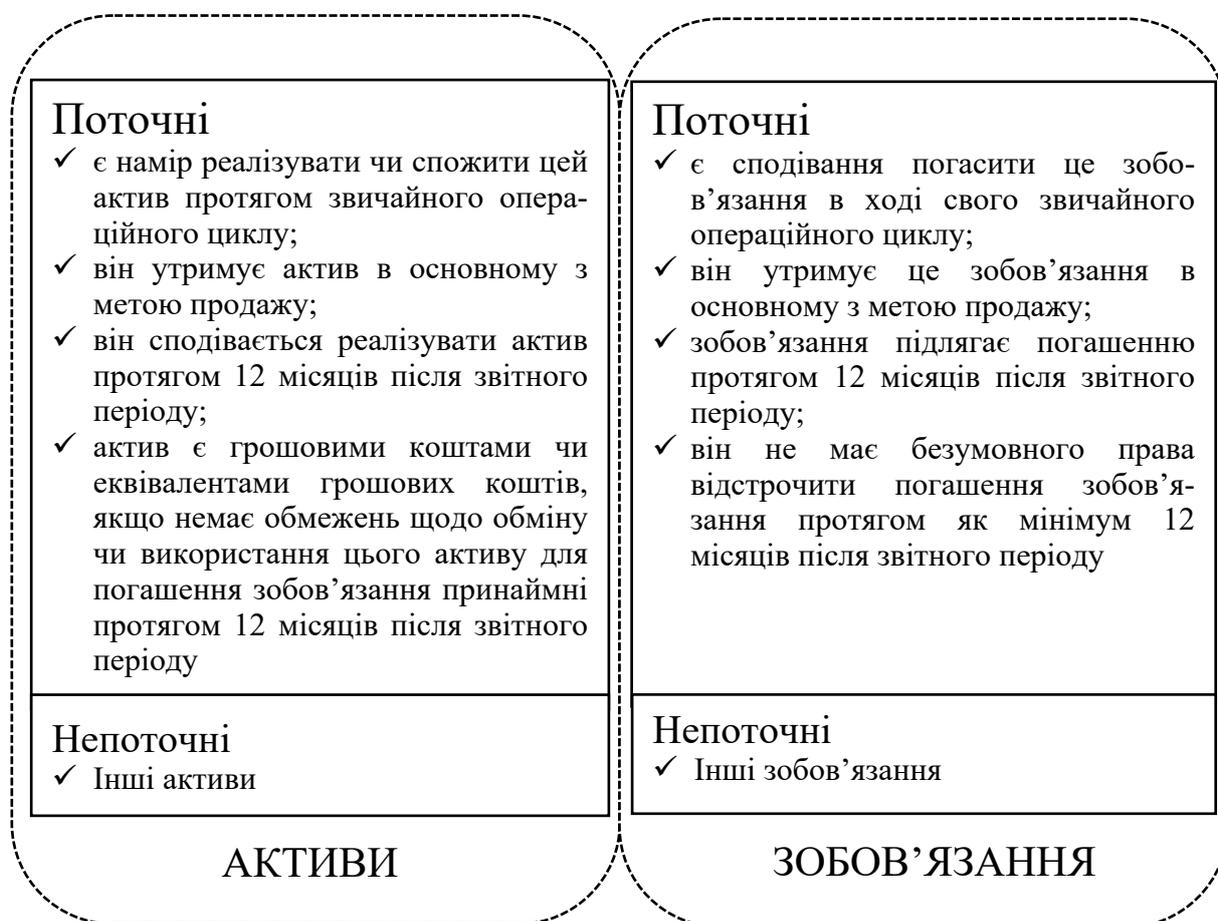


Рис. 2.2. Класифікація активів та зобов'язань у звіті про фінансовий стан за МСБО 1

Джерело: складено на основі [1]

Приклад 2.1

**Приватне акціонерне товариство «Страхова компанія «Надійна»
Звіт про фінансовий стан за 2020 рік, тис. грн**

Форма № 1

Код за ДКУД 1801001

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	15	15
первісна вартість	1001	167	167
накопичена амортизація	1002	152	152
Основні засоби:	1010	15141	30445
первісна вартість	1011	15383	30725
знос	1012	242	280
Усього за розділом I	1095	15156	30460

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

1	2	3	4
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	64	56
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	10772	8815
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	428	270
з бюджетом	1135	29	7
з нарахованих доходів	1140	99	53
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	3266	4809
Гроші та їх еквіваленти	1165	9577	10444
Рахунки в банках	1167	9577	10444
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	1051	3834
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	115	119
резервах незароблених премій	1183	936	3715
Усього за розділом II	1195	25286	28288
Баланс	1300	40442	58748
Пасив	Код	2019	2020
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	15000	15000
Капітал у дооцінках	1405	14134	29208
Резервний капітал	1415	872	872
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	1989	2088
Усього за розділом I	1495	31995	47168
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Страхові резерви, у тому числі:	1530	5838	5950
резерв збитків або резерв належних виплат; (на початок звітної періоду)	1532	933	487
резерв незароблених премій; (на початок звітної періоду)	1533	4905	5463
Усього за розділом II	1595	5838	5950
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Поточна кредиторська заборгованість: за товари, роботи, послуги	1615	21	19
за розрахунками з бюджетом	1620	523	410
у тому числі з податку на прибуток	1621	523	410
за страховою діяльністю	1650	1371	4317
Поточні забезпечення	1660	638	733
Інші поточні зобов'язання	1690	56	151
Усього за розділом III	1695	2609	5630
Баланс	1900	40442	58748

Джерело: [29]

2.3. Структура та методика формування звіту про сукупні доходи

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід (звіт про сукупний дохід) передбачає розкриття інформації про доходи, витрати, фінансові результати діяльності та інші сукупні доходи підприємства за звітний період.

Форми подання звіту про сукупний дохід:

1. *Один звіт.*
2. *Два звіти* (окремо про прибутки/збитки та окремо про інший сукупний дохід).

Звіт про сукупний дохід повинен включати:

- ✓ *У частині розділу про прибутки і збитки*
 - а) дохід;
 - б) прибутки і збитки, що пов'язані з припиненням визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;
 - в) фінансові витрати;
 - г) збитки від зменшення корисності (включаючи відновлення збитків від зменшення корисності або прибутків від зменшення корисності), визначені відповідно до МСФЗ 9;
 - д) фінансові доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрашування;
 - е) частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;
 - є) податкові витрати;
 - ж) одну суму підсумку припинених видів діяльності за МСФЗ 5;
 - з) загальний сукупний прибуток.

Відповідно до визначення, представленого в Концептуальній основі фінансової звітності, *витрати* – це зменшення економічних вигод 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.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

✓ У частині розділу про сукупний дохід

а) статей іншого сукупного доходу (за винятком сум, зазначених у п. б)), класифікованих за своєю природою та об'єднаних у групи так, що відповідно до інших МСФЗ вони: у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток або, якщо будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, то тільки, якщо виконуватимуться певні умови;

б) частка іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі, відокремлена у частку статей, які, відповідно до інших МСФЗ: у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, або якщо будуть, то тільки, якщо виконуватимуться певні умови

Підприємство повинно подавати **додаткові рядки**, заголовки та проміжні підсумки у звіті (звітах), у якому (яких) подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід, коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Обставини, які ведуть до окремого розкриття інформації статей доходу та витрат, включають: списання запасів до чистої вартості реалізації або списання вартості основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань; реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію; вибуття об'єктів основних засобів; вибуття інвестицій; припинену діяльність; врегулювання судових позовів; інші сторнування забезпечень.

Подання звіту про сукупний дохід можливе за двома методами:

характеру витрат – підприємство об'єднує витрати у прибутку або збитку згідно з їхнім характером і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання;

функції витрат (підприємство класифікує витрати відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

методом, суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат.

Приклад 2.2

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Звіт про сукупний дохід за 2020 рік, тис. грн

Форма № 2

Код за ДКУД 1801003

Стаття	Код	2020 р.	2019 р.
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ			
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	25001245	22245793
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(8468288)	(7725453)
Валовий: прибуток	2090	16532957	14520340
Інші операційні доходи	2120	200536	144233
Адміністративні витрати	2130	(1676040)	(1411002)
Витрати на збут	2150	(1967033)	(1956396)
Інші операційні витрати	2180	(84802)	(617892)
Фінансовий результат від операційної діяльності: прибуток	2190	13005618	10679283
Інші фінансові доходи	2220	80459	360053
Інші доходи	2240	48668	1538
Фінансові витрати	2250	(427797)	(341819)
Інші витрати	2270	(93560)	(70929)
Фінансовий результат до оподаткування: прибуток	2290	12613388	10628126
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	-2243529	-1666906
Чистий фінансовий результат: прибуток	2350	10369859	8961220
II. СУКУПНИЙ ДОХІД			
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405	-107	
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-107	
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	-107	
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	10369752	8961220
III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ			
Матеріальні затрати	2500	161294	111271
Витрати на оплату праці	2505	1705312	1413988
Відрахування на соціальні заходи	2510	311804	242951
Амортизація	2515	3966369	3150330
Інші операційні витрати	2520	6051384	6792203
Разом	2550	12196163	11710743

Джерело: [27]

Вибір між методом функції витрат та методом характеру витрат залежить від історичних й галузевих чинників, а також від характеру діяльності суб'єкта господарювання.

2.4. Призначення та основні елементи звіту про зміни у власному капіталі

Міжнародні стандарти зобов'язують підприємства розкривати інформацію, яка надає користувачам фінансової звітності можливість оцінити цілі, політики та процеси стосовно управління капіталом. При цьому *власний капітал* означає частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

За економічним змістом власний капітал поділяється на *інвестований*, або внесений учасниками (засновниками) та *зароблений* у вигляді накопичених нерозподілених прибутків та резервів. Різницю між сумою власного капіталу на початок і кінець звітного періоду визначають зміни у власному капіталі, які підлягають розкриттю в окремій формі фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання складає **звіт про зміни у власному капіталі**, який містить таку інформацію:

1) загальний сукупний дохід за період, з виокремленням зазначенням сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток участі;

2) для кожного компонента власного капіталу вплив ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО 8;

3) для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок і кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті: прибутку чи збитку; іншого сукупного доходу; операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями, показуючи окремо внески власників та розподіл між власниками, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю. При цьому *власниками* є держателі інструментів, класифікованих як власний капітал.

При здійсненні ретроспективного перерахунку у разі виявлених помилок відповідно до МСБО 8 вказані суми відображаються не як зміни у власному капіталі, а як коригу-

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

вання залишку нерозподіленого прибутку на початок звітнього періоду або в окремих випадках згідно з МСФЗ у складі іншого компонента власного капіталу. Звіт про зміни у власному капіталу розкриває окремо інформацію про загальні суми коригування внаслідок виправлення помилок, зміни облікової політики та інших змін, з більш детальним поясненням в примітках до річної фінансової звітності.

Приклад 2.3

**Приватне акціонерне товариство «Страхова компанія «Надійна»
Звіт про власний капітал за 2020 рік**

Форма № 4

Код за ДКУД 1801005

Стаття, тис. грн	Код	Зареє- стрований капітал	Капітал у дооцін- ках	< ... >	Резерв- ний капітал	Нерозпо- ділений прибуток (непокри- тий збиток)	< ... >	< ... >	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	15 000	14 134	–	872	1 989	–	–	31 995
<...>									
Скоригований залишок на початок року	4095	15 000	14 134	–	872	1 989	–	–	31 995
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	–	–	–	–	99	–	–	99
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	–	15 074	–	–	–	–	–	15 074
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111	–	15 074	–	–	–	–	–	15 074
<...>									
Разом змін у капіталі	4295	–	15 074	–	–	99	–	–	15 173
Залишок на кінець року	4300	15 000	29 208	–	872	2 088	–	–	47 168

Джерело: [29]

Звіт про зміни у власному капіталі, складений відповідно до МСФЗ, повинен також містити інформацію за попередній період, тобто компанії подають фактично дві таблиці: за звітний і одразу попередній роки, в чому полягає головна відмінність від представлення даної форми за НП(С)БО 1.

2.5. Сутність, зміст та методи формування звіту про рух грошових коштів

Інформація про рух грошових коштів дає можливість оцінити спроможність суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти і їх еквіваленти та його потреби у використанні грошових потоків, є основою аналізу динамічної ліквідності і платоспроможності.

Основні вимоги до подання та розкриття інформації про рух грошових коштів встановлює МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» (рис. 2.3).



Рис. 2.3. Відображення інформації у звіті про рух грошових коштів

Джерело: складено на основі [1]

Тема 2. Склад і структура фінансових звітів та основні вимоги до їх подання

При складанні звіту про рух грошових коштів ключовим є поділ грошових потоків за видами діяльності: від операційної, інвестиційної та фінансової, інформація про які представляється за звітний і аналогічний період попереднього року.

Чистий грошовий потік від операційної діяльності є ключовим показником здатності підприємства генерувати грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. Інформація про конкретні компоненти минулих грошових потоків від операційної діяльності є корисною для прогнозування майбутніх грошових потоків від операційної діяльності, яка приносить дохід.

До грошових потоків від операційної діяльності належать:

- надходження коштів від продажу товарів та послуг;
- надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід;
- виплати коштів постачальникам товарів та послуг;
- виплати грошових коштів працівникам;
- виплати або відшкодування податків на прибуток, якщо вони не пов'язані з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- надходження і виплати коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

Підприємство звітує про грошові потоки від операційної діяльності, використовуючи: а) прямий метод, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень та виплат грошових коштів (приклад 2.4); б) непрямий метод, згідно з яким прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, відстрочок і нарахувань минулих чи майбутніх грошових потоків щодо операційної діяльності, статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Приклад 2.4

ТОВ «ГлобалЛоджик Україна»

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 2020 рік

Форма № 3

Код за ДКУД 1801004

Стаття, тис. грн	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період поперед- нього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	5 115 275	4 322 818
<...>			
Надходження від повернення авансів	3020	3 394	3 188
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025	3 130	8 422
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035	366	495
Надходження від операційної оренди	3040	21	35
Інші надходження	3095	70	31
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	(4 659 113)	(3 760 666)
Праці	3105	(76 239)	(63 376)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(6 835)	(5 476)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(115 986)	(132 601)
<...>			
Витрачання на оплату авансів	3135	(11 008)	(7 351)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	(5 297)	(1 597)
<...>			
Інші витрачання	3190	(2 501)	(5 709)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	245 277	358 213
<...>			
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	(108 924)	(184 408)
<...>			
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	(172 459)	(158 854)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	(36 106)	14 951
Залишок коштів на початок року	3405	56 998	53 454
Вплив змін валютних курсів на залишок коштів	3410	33 907	(10 861)
Залишок коштів на кінець року	3415	54 799	57 544

Джерело: [30]

Грошові потоки від інвестиційної діяльності містять:

– виплати для придбання або надходження від продажу основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів;

Тема 2. Склад і структура фінансових звітів та основні вимоги до їх подання

– виплата для придбання або надходження від продажу власного капіталу, боргових інструментів інших суб'єктів господарювання або часток у спільних підприємствах (крім тих, що визнаються еквівалентами грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);

– виплати чи повернення авансів і позик, наданих іншим сторонам (відмінним від фінансових установ);

– виплати або надходження за ф'ючерсними і форвардними контрактами.

Грошові потоки від фінансової діяльності включають:

– надходження коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

– виплати власникам для придбання (викупу) власних акцій;

– надходження та погашення позик;

– виплати грошових коштів, пов'язані з орендою.

МСБО 7 передбачено звітування про грошові потоки на нетто-основі, коли вони ініціюються за дорученням клієнтів і відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання; та за тими статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими. Наприклад, прийняття і виплата депозитів банку до запитання, платежі за кредитними картками клієнтів, придбання та продаж інвестицій.

Грошові потоки в іноземній валюті у звітності відображаються у функціональній валюті підприємства, що звітує, із застосуванням того курсу, який діяв на дату грошового потоку. Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства перераховуються за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на відповідні дати грошових потоків відповідно до вимог МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Отже, звіт про рух грошових коштів дозволяє оцінювати здатність підприємства генерувати грошові потоки за видами операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, його платоспроможність на основі чистого грошового потоку.

2.6. Сутність, значення та загальні вимоги до подання інформації в примітках до фінансових звітів

Примітки є невід'ємною частиною фінансової звітності, оскільки містять описові пояснення чи детальніший аналіз інформації, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, звіті про зміни у власному капіталі, звіті про рух грошових коштів. Примітки надають також уточнюючу інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах.

Вимоги до подання інформації в примітках до фінансової звітності визначені в МСБО 1 та в інших стандартах щодо обов'язкового розкриття інформації.

У примітках необхідно:

– подавати інформацію про основу складання фінансової звітності і свої суттєві облікові політики: основи оцінки, застосовані при складанні звітності, інші застосовані облікові політики, що є доречними для її розуміння, судження та джерела невизначеності оцінок на кінець звітного періоду;

– розкривати інформацію, що вимагається МСФЗ і яку не подано в іншому місці у фінансовій звітності;

– надавати інформацію, яку не подано в іншому місці у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

Міжнародні стандарти не передбачають конкретного шаблону або таблиці представлення приміток, проте вимагають їх впорядкованого подання, щоб забезпечити зрозумілість та порівнянність фінансової звітності. До кожної статті, поданої у звіті про фінансовий стан та у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, у звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, підприємство робить посилання на пов'язану з нею інформацію у примітках.

Приклади систематичного впорядкування приміток або їх об'єднання у групи:

а) надання значущості тим напрямам діяльності, які підприємство вважає найбільш доцільними для розуміння

Тема 2. Склад і структура фінансових звітів та основні вимоги до їх подання

своїх фінансових результатів та фінансового стану, групування інформації про конкретні їх види і напрями;

б) об'єднання у групи інформації про статті, що оцінюються за одним методом, наприклад, активів, що оцінюються за справедливою вартістю;

в) слідування порядку рядків у звіті (звітах) про прибутки або збитки та інший сукупний дохід та звіті про фінансовий стан, зокрема: зазначення відповідності МСФЗ; виклад суттєвих застосованих облікових політик; інформація, що підтверджує статті фінансової звітності у тому порядку, в якому подано кожний звіт та кожний рядок;

г) розкриття інформації про: умовні та невизнані контрактні зобов'язання;

д) розкриття нефінансової інформації про цілі та політики щодо управління фінансовими ризиками суб'єкта господарювання (згідно з МСФЗ 7).

Суб'єкт господарювання може подавати примітки, що надають інформацію про основу складання фінансової звітності та конкретні облікові політики як окремий розділ фінансової звітності (приклад 2.5).

Приклад 2.5

**Приватне акціонерне товариство «Страхова компанія «Надійна»
Примітки до річної фінансової звітності за 2020 рік**

1. Загальна інформація

Опис характеру і основних напрямів діяльності організації.

<...>

2. Загальна основа формування фінансової звітності.

2.1. Достовірне подання та відповідність МСФЗ.

Концептуальною основою фінансової звітності Товариства за рік, що закінчився 31 грудня 2020 р., є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО в редакції, чинній на 1 січня 2020 р., що офіційно оприлюднені на вебсайті Міністерства фінансів України.

2.2. Валюта подання звітності та функціональна валюта.

2.3. Припущення про безперервність діяльності.

<...>

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

3. Суттєві положення облікової політики.

<...>

3.2.4. Методи подання інформації у фінансових звітах

Згідно з МСФЗ та враховуючи НП(С)БО 1 Звіт про сукупний дохід передбачає подання витрат, визнаних у прибутку або збитку, за класифікацією, заснованою на методі «функції витрат», або «собівартості реалізації», згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність.

Представлення грошових потоків від операційної діяльності у Звіті про рух грошових коштів здійснюється із застосуванням прямого методу, згідно з яким розкривається інформація про основні класи надходжень грошових коштів чи виплат грошових коштів.

<...>

4. Основні припущення, оцінки та судження.

<...>

5. Розкриття інформації щодо використання справедливої вартості.

<...>

6. Використання нових та переглянутих стандартів, які були випущені, але ще не набули чинності в 2020 році.

<...>

7. Примітки до звіту про фінансові результати.

<...>

8. Примітки до Балансу.

<...>

9. Оцінка адекватності активів.

<...>

10. Інші зміни.

<...>

Джерело: [29]

Контрольні питання

1. Які особливості звітності загального призначення?
2. Які компоненти фінансової звітності?
3. Як визначають поточні і непоточні активи?

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

4. Яку інформацію необхідно показувати у Звіті про фінансовий стан?
5. Який мінімальний обсяг інформації у балансі та які вимоги до розкриття статей балансу?
6. Які вимоги до розкриття окремих статей Звіту про прибутки і збитки?
7. Які об'єкти відображаються у Звіті про зміни у власному капіталі?
8. Які статті обов'язково відображаються у Звіті про зміни у власному капіталі?
9. Які методи складання Звіту про рух грошових коштів передбачені МСБО 7?
10. Яку інформацію розкривають примітки до фінансової звітності?

Тести

1. *Фінансова звітність представляє правдиву інформацію, коли:*

- а) активи відображаються в балансі за справедливою вартістю;
- б) вона пройшла аудит і підтверджена як достовірна;
- в) вона правдиво відображає фінансовий стан підприємства, що є достатнім для користувачів звітності, щоб мати відповідне судження;
- г) аудиторі можуть підтвердити, що вона не містить ні помилок, ні пропусків, а також немає ознак правопорушень.

2. *Концептуальна основа фінансової звітності:*

- а) не має нічого спільного з МСФЗ;
- б) має перевагу над МСФЗ при спірних питаннях;
- в) є одним із МСФЗ;
- г) не має переваги над МСФЗ при спірних питаннях.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

3. *Міжнародні стандарти фінансової звітності включають:*
- а) тільки МСБО та МСФЗ;
 - б) Концептуальну основу, МСБО та інтерпретації;
 - в) МСБО, МСФЗ та інтерпретації до них;
 - г) Концептуальну основу, МСБО та МСФЗ.
4. *Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності виділяють такі елементи фінансової звітності:*
- а) активи, зобов'язання та власний капітал;
 - б) доходи та витрати;
 - в) активи, зобов'язання, доходи;
 - г) правильні відповіді а) і б).
5. *Міжнародні стандарти фінансової звітності можуть використовувати:*
- а) підприємства всіх видів діяльності;
 - б) тільки банки, страхові компанії та інші фінансові установи;
 - в) тільки державні підприємства;
 - г) немає правильної відповіді.
6. *Що відображає звіт про прибутки та збитки?*
- а) зміни в акціонерному капіталі за період;
 - б) зміни активів, зобов'язань і акціонерного капіталу за період;
 - в) активи, зобов'язання і акціонерний капітал на дату звітності;
 - г) доходи, витрати та фінансові результати за період.
7. *У звіті про рух грошових коштів представлена інформація, що дозволяє користувачам оцінити зміни:*
- а) чистих активів компанії;
 - б) ліквідності;
 - в) платоспроможності;
 - г) рентабельності.

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

8. Діяльність, що призводить до зміни розміру і співвідношення власного й позикового капіталу, – це:

- а) операційна діяльність;
- б) інвестиційна діяльність;
- в) фінансова діяльність;
- г) кожна з наведених видів діяльності.

9. При якому з методів звіт про рух коштів грошових починається з показника зміни вартості запасів:

- а) прямому;
- б) непрямому;
- в) методі трансформації;
- г) немає правильної відповіді.

10. Яке з наведених нижче тверджень щодо приміток до фінансової звітності правильне? Примітки мають:

- а) надавати інформацію про основу підготовки фінансової звітності й облікову політику;
- б) давати тільки додаткову інформацію, що не подається безпосередньо у звітах;
- в) подавати додаткову інформацію, що не подається або не розкривається цілком безпосередньо у звітах, але має значення для їх розуміння;
- г) всі відповіді правильні.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

За наведеними даними скласти Звіт про фінансовий стан двома способами відображення у ньому інформації, а саме:

- у послідовності зниження ліквідності;
- у послідовності збільшення поточності.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Матеріали для виконання задачі

На кінець 20XX року компанія «САТУРН» мала такі показники активів та пасивів (табл. 2.2):

Таблиця 2.2

Активи та пасиви компанії «САТУРН» на 31.12.20XX

Показник	Сума, тис. грн
Готова продукція на складі	905
Незавершене виробництво	250
Податок на прибуток	320
Кредит банку	2700
Заборгованість перед працівниками з оплати праці	1450
Сировина	2200
Заборгованість дебіторів	3800
Готівка	180
Грошові кошти у банку в національній валюті	150
Короткострокові фінансові інвестиції	350
Земля	220
Акціонерний капітал	?
Додатковий оплачений капітал	45
Будівля складу	320
Знос будівлі складу	70
Знос виробничого обладнання	3100
Незавершене будівництво адміністративного корпусу	350
Гудвіл	2500
Незавершене будівництво виробничого корпусу	2 200
Виробниче обладнання	4800
Нерозподілений прибуток	7700
Вилучений капітал	620
Короткострокові позики	3500
Рахунки до оплати	1220
Заборгованість постачальникам за сировину	1500

Задача 2

Необхідно:

За даними корпорації «Мода», що згруповані у табл. 2.3, підготувати Звіт про прибутки і збитки для аналізу витрат за

**Тема 2. Склад і структура фінансових звітів
та основні вимоги до їх подання**

функціями за вимогами МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Звіт про прибутки і збитки подати у вигляді табл. 2.4.

Матеріали для виконання задачі

Необхідно врахувати таку інформацію: корпорація має 50 000 простих акцій в обігу, ставка податку на прибуток складає 18 %.

Таблиця 2.3

**Показники результатів діяльності
корпорації «Мода» за звітний рік**

Стаття	Сума, грн
Дохід від продажу товарів	945 900
Дохід від інвестицій	19 850
Собівартість реалізованих товарів	(408 500)
Витрати на збут	(147 625)
Адміністративні витрати	(215 625)
Витрати за відсотками	(13 000)
Прибуток від особливих статей	181 000
Збиток від продажу сегменту бізнесу	(30 000)
Суттєвий збиток від аварії	(70 000)
Податок на прибуток	(24 300)
Чистий прибуток	56 700

Таблиця 2.4

**Звіт про прибутки та збитки
корпорації «Мода» за звітний рік**

Стаття	Сума, грн
Дохід від продажу товарів	
Собівартість реалізованих товарів	
Валовий прибуток	
Інші доходи	
Адміністративні витрати	
Витрати на збут	
Фінансові витрати	
Прибуток від особливих статей	
Збиток від діяльності, що припиняється	
Збиток від аварії	
Податок на прибуток	
Чистий прибуток	
Довідково: Прибуток на акцію	

Задача 3

Необхідно:

Скласти Звіт про прибутки і збитки компанії «Ольвія» за звітний період.

Матеріали для виконання задачі

Компанія «Ольвія» подає Звіт про прибутки/збитки та інші сукупні доходи на основі класифікації витрат за їх сутністю. Результати діяльності у звітному році: використана сировина на виготовлення продукції – 560 000 грн; витрати на винагороди керівництву – 160 000 грн; витрати на винагороди працівникам виробництва – 200 000 грн; витрати на заробітну плату працівникам, зайнятим збутом – 3500 грн; амортизація виробничого обладнання за звітний період – 35 000 грн; амортизація адміністративного обладнання – 32000 грн; амортизація складу готової продукції – 2 500 грн; дохід, що отримано від реалізації продукції, – 1500 000 грн; дохід від надання приміщень в оренду – 140 000 грн; залишок готової продукції на початок періоду – 130000 грн, на кінець – 70 000 грн; незавершене виробництво на початок періоду – 15000 грн, на кінець – 22000 грн.

Тема 3

ДОДАТКОВІ РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

- 3.1. Вплив змін облікової політики та облікових оцінок на фінансові звіти.
- 3.2. виправлення помилок у фінансових звітах.
- 3.3. Розкриття інформації про сегменти у фінансових звітах.
- 3.4. Розкриття інформації про пов'язані сторони.

Ключові терміни. Облікова політика, зміни в обліковій політиці, помилки у фінансових звітах, суттєва помилка, сегмент, операційний сегмент, економічний сегмент, географічний сегмент, звітний сегмент.

3.1. Вплив змін облікової політики та облікових оцінок на фінансові звіти

При обранні та застосуванні облікових політик, відображенні змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду застосовується МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Облікові політики є основоположним набором принципів і правил обліку активів та зобов'язань, доходів і витрат.

Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. При цьому змінами в обліковій оцінці є коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань і пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід й зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок (рис. 3.1).

Прикладом обрання облікових політик є:

- обрання моделі обліку, яку застосовує суб'єкт господарювання до своєї **інвестиційної нерухомості**, – модель справедливої вартості чи модель собівартості (МСБО 40);
- для **основних засобів** вибором облікової політики буде вибір їх обліку за моделлю собівартості або за моделлю переоцінки (п. 29 МСБО 16)

Рис. 3.1. Приклади обрання облікових політик

Джерело: [1]

Компанія має змінити облікову політику у випадках, передбачених МСБО 8 (рис. 3.2).

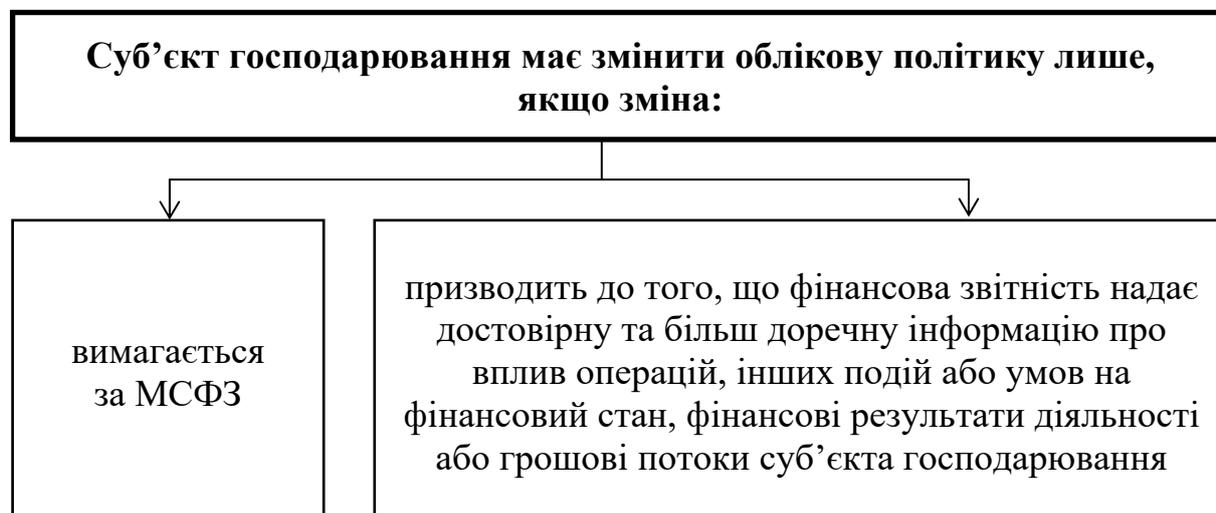


Рис. 3.2. Випадки зміни облікових політик, передбачені МСБО 8

Джерело: складено на основі [1]

Крім того, МСБО 8 передбачено випадки, які не вважаються змінами в облікових політиках (рис. 3.3).

**Тема 3. Додаткові розкриття інформації
у фінансових звітах**

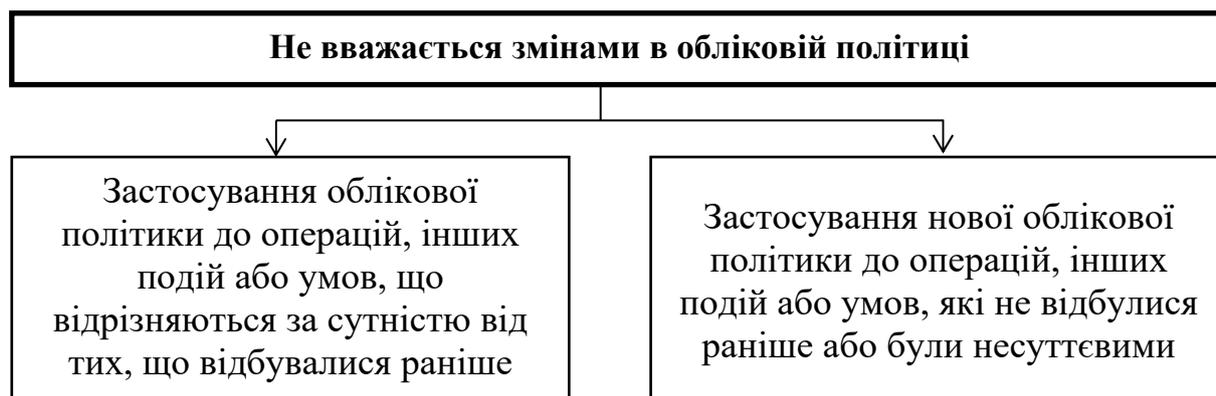


Рис. 3.3. Випадки, які не вважаються зміною облікової політики відповідно до МСБО 8

Джерело: складено на основі [1]

Приклад 3.1

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

Джерело: [1]

Приклади зміни облікових оцінок наведено у табл. 3.1.

Таблиця 3.1

Приклади зміни облікових оцінок

№ п/п	Об'єкти обліку	Зміни облікових оцінок
1	Основні засоби	Зміни щодо сум ліквідаційної вартості, попередньо оцінених витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів, строків корисної експлуатації, методів амортизації
2	Фінансові інструменти, що обліковуються за амортизованою вартістю	Зміни щодо строків погашення та ставки відсотка

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Закінчення табл. 3.1

№ п/п	Об'єкти обліку	Зміни облікових оцінок
3	Фінансова оренда	Зміни щодо строку оренди, розміру мінімальних орендних платежів, ставки відсотка при оренді
4	Дебіторська заборгованість	Зміни щодо обставин, які свідчать про погіршення платоспроможності контрагента і є підставою для відображення дебіторської заборгованості у складі активів підприємства за чистою вартістю реалізації і створення резерву сумнівних боргів; обставин, які свідчать про відновлення платоспроможності контрагента і є підставою для відновлення дебіторської заборгованості у складі активів підприємства і зменшення резерву сумнівних боргів
5	Знецінення активів	Зміни щодо обставин, які свідчать про знецінення активів; обставин, які свідчать про відновлення корисності активів; визначення справедливої вартості активів
6	Створення резервів	Зміни щодо оцінки створення резервів відпусток; оцінки створення гарантійних зобов'язань; оцінки створення резервів на реструктуризацію; оцінки створення резервів під юридичні чи конструктивні зобов'язання, що виникли внаслідок минулих подій

Джерело: [14]

У випадках, коли підприємству необхідно здійснити коригування фінансових звітів попередніх звітних періодів, то такі коригування здійснюються так, наче така облікова політика застосовувалася завжди, тобто з самого початку функціонування підприємства. Водночас відповідно до п. 40 МСБО 1 у разі, якщо підприємство застосовує облікову політику ретроспективно, тобто здійснює ретроспективний перерахунок статей у фінансовій звітності, то такий суб'єкт господарювання подає три звіти про фінансовий стан на:

- кінець поточного періоду;
- кінець попереднього періоду;
- початок попереднього періоду.

Тема 3. Додаткові розкриття інформації у фінансових звітах

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Ретроспективне перерахування – виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.

Приклад 3.2

Холдинг з виробництва борошна з метою складення фінансової звітності за стандартами МСФЗ у своїй обліковій політиці для визначення собівартості сировини при її списанні у виробництво або на реалізацію скористався формулою середньозваженої собівартості. При цьому частина підприємств даного холдингу з метою визначення собівартості сировини використовували метод списання запасів за формулою ФІФО або «перше надходження – перший видаток», а частина підприємств при списанні сировини у виробництво – формулу середньозваженої собівартості.

Для забезпечення порівнюваності звітності всі підприємства холдингу були зобов'язані привести свої облікові політики у відповідність до загальноприйнятої облікової політики холдингу. При цьому підприємства, які проводили списання сировини у виробництво за формулою ФІФО, у зв'язку зі зміною облікової політики були змушені провести ретроспективні коригування фінансових звітів попередніх звітних періодів.

Коригуванню підлягають такі статті фінансових звітів:

- запаси та нерозподілений прибуток у Балансі;
- собівартість та сума прибутку (збитку) у Звіті про прибутки та збитки;
- прибуток (збиток) до оподаткування та коригування оборотних активів у Звіті про рух грошових коштів за непрямим методом;
- нерозподілений прибуток у Звіті про власний капітал

Джерело: [1]

3.2. виправлення помилок у фінансових звітах

Виправлення помилок з метою подання уточненої фінансової звітності та уточненої консолідованої фінансової звітності передбачено ст. 14 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»:

- за результатами проведення аудиторської перевірки;
- з метою виправлення самотійно виявлених помилок;
- з інших причин.

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 наявна, коли фінансову звітність за ті періоди затвердили до випуску (подання);

б) за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою та врахованою при складанні та поданні цієї фінансової звітності.

Такі помилки поділяються на три види (рис. 3.4):

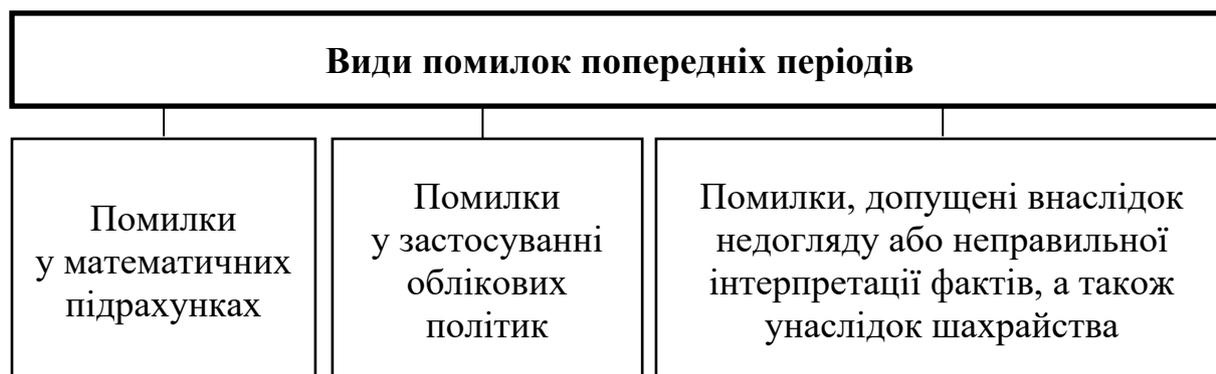


Рис. 3.4. Види помилок попередніх періодів згідно з МСБО 8

Джерело: складено за [1]

Тема 3. Додаткові розкриття інформації у фінансових звітах

Основними причинами виникнення помилок щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності є:

- неправильні арифметичні розрахунки;
- неправильна методологія обліку;
- застосування невідповідних бухгалтерських рахунків, що призводить до викривлення показників у статтях фінансових звітів;
- механічні помилки (пропуски) цифр, розділових знаків при наборі інформації;
- відображення неіснуючих операцій;
- незнання або неправильне трактування законодавчих та нормативних актів;
- навмисне спотворення окремих статей фінансової звітності;
- невідображення окремих документів тощо.

Фінансова звітність не відповідає вимогам МСФЗ, якщо вона містить або суттєві помилки, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, інформації щодо фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Потенційні помилки поточного періоду виправляються протягом поточного періоду стандартними бухгалтерськими коригуваннями до затвердження фінансової звітності до випуску.

Виправлення суттєвих помилок попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення здійснюється шляхом (п. 42 МСБО 8):

- перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка (помилки);
- перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найбільш ранній з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до найбільш раннього з поданих попередніх періодів (рис. 3.5).

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

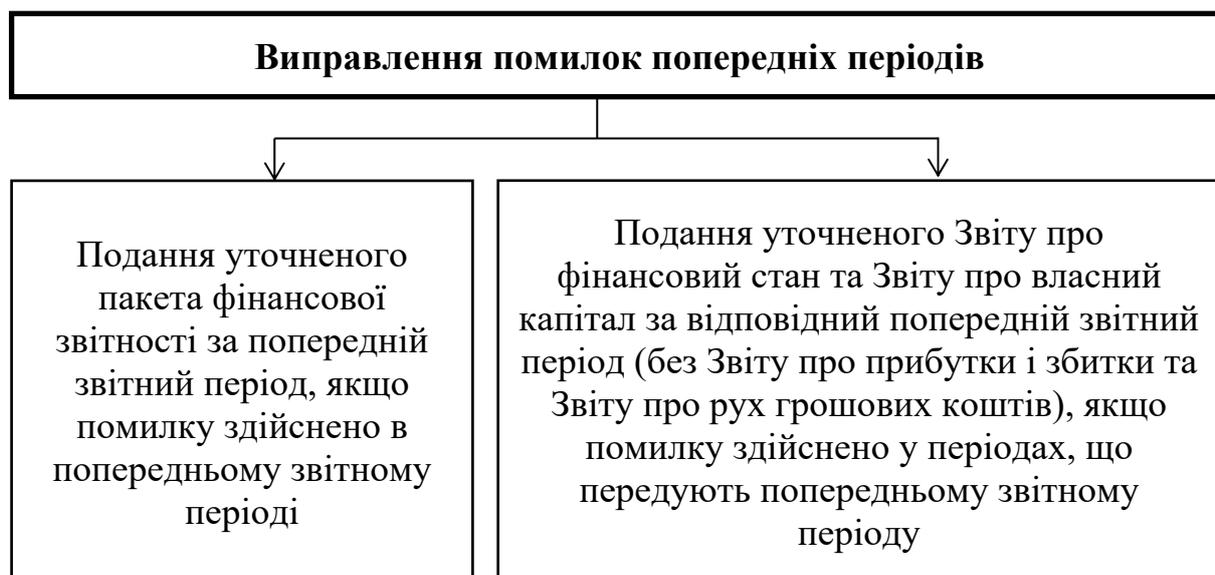


Рис. 3.5. Шляхи виправлення помилок попередніх періодів

Джерело: складено за [1]

Помилки попередніх років можна поділити на помилки, що не впливають на величину нерозподіленого прибутку, та помилки, що впливають на величину нерозподіленого прибутку. Крім того, зважаючи на суттєвість, яка при складанні фінансової звітності є управлінською оцінкою і її рівень визначається обліковою політикою підприємства, помилки можуть бути суттєвими і несуттєвими.

Порядок виправлення помилок попередніх періодів передбачено пп. 42-53 МСБО 8, відповідно до яких помилки попередніх періодів виправляються ретроспективно. **Ретроспективний метод** виправлення помилки полягає в тому, що коригування впливає на показники фінансової звітності не лише поточного і майбутніх періодів, а й попередніх періодів. При **перспективному методі** результат коригування впливає на показники фінансової звітності лише поточного і майбутніх періодів. При цьому підприємство виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення.

Тема 3. Додаткові розкриття інформації у фінансових звітах

Існує два способи виправлення:

1) перший з них вимагає подання повного комплексу фінансової звітності за попередній період, якщо помилку здійснено в попередньому періоді;

2) у другому випадку, оскільки помилки здійснено в періоді, що передує попередньому, вимагається подання лише Звіту про фінансовий стан та Звіту про власний капітал (Звіт про прибутки і збитки та Звіт про рух грошових коштів не подається), адже дані саме цих фінансових звітів, а саме: залишки активів, зобов'язань та власного капіталу, перераховуються у зв'язку з виправленням помилки. Якщо суму помилки неможливо визначити за всі попередні звітні періоди, перерахунок порівнюваної інформації здійснюється від першої можливої звітної дати і в подальшому – перспективно.

3.3. Розкриття інформації про сегменти у фінансових звітах

Основним принципом формування у фінансовій звітності відомостей про операційні сегменти, як зазначено у п. 1 МСФЗ 8 «Операційні сегменти», є розкриття інформації з метою надання можливості користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив економічної діяльності, якою займається суб'єкт господарювання, а також економічні умови, в яких він функціонує.

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 керівництвом з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

в) про який доступна дискретна фінансова інформація.

Види сегментів підприємства наведено на рис. 3.6.

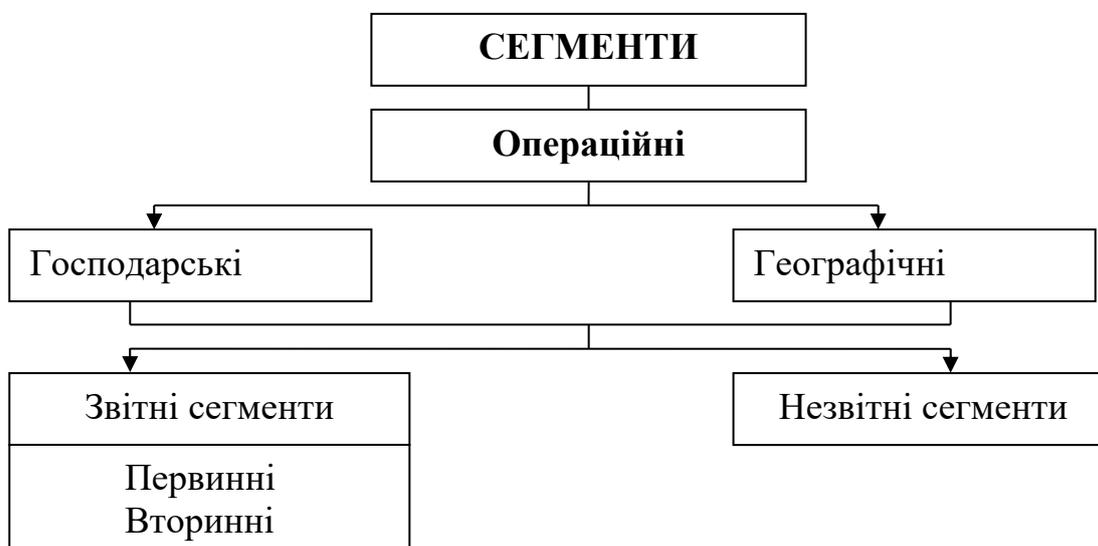


Рис. 3.6. Види сегментів підприємства

Джерело: сформовано на основі [1]

Операційні сегменти – це структурні компоненти підприємства, які здійснюють господарську діяльність, від якої одержують дохід у результаті операцій з іншими компонентами цього самого підприємства. Операційний сегмент може стосуватися економічної діяльності, яка ще не генерує доходи. Наприклад, операції з освоєння виробництва можуть бути операційними сегментами до отримання доходів.

Господарський сегмент – це компонент підприємства, який можна відокремити і який виготовляє певну продукцію або надає певні послуги (або групу пов’язаних продуктів або послуг), зазнає ризиків і забезпечує прибутковість, відмінні від тих, що властиві іншим господарським сегментам.

Географічний сегмент – це компонент підприємства, який можна відокремити і який виготовляє продукти або послуги в межах конкретного економічного середовища, зазнає ризиків й забезпечує прибутковість, відмінні від тих, що властиві іншим компонентам, які функціонують в інших економічних середовищах.

Звітний сегмент – це господарський або географічний сегмент, щодо якого вимагається розкриття сегментної інфор-

**Тема 3. Додаткові розкриття інформації
у фінансових звітах**

мації згідно з МСФЗ 8. Сегмент вважається звітним, якщо більша частина його доходу отримана від продажу зовнішнім покупцям, і він задовольняє один з порогів суттєвості таких показників: дохід від продажу, сума фінансового результату або вартість активів.

МСФЗ 8 «Операційні сегменти» передбачає розкриття суб'єктами господарювання:

- загальної інформації про визначення операційних сегментів і видів продукції та послуг, від яких кожний операційний сегмент отримує доходи;
- інформації про прибуток чи збиток звітного сегмента, його активи і зобов'язання та основи їх оцінки;
- узгодження підсумків доходів, прибутків, збитків, активів, зобов'язань та інших суттєвих статей з відповідними статтями у фінансових звітах суб'єкта господарювання.

Приклад 3.3

АТ «НАК «Нафтогаз України»

Примітки до річної фінансової звітності за 2019 рік

<...>

<i>У мільйонах українських гривень</i>	Інтегрований газовий бізнес	Транспортування, переробка нафти та продаж нафтопродуктів	<...>	Укрнафта	<...>	Всього
Реалізація зовнішнім споживачам	90 178	11 905		28 074		219 852
Реалізація іншим сегментам	24 306	57		138		-
Всього доходів від реалізацій	114 484	11 962		28 212		219 852
Результат сегмента	36 982	1 149		2 308		65 032
Активи сегмента	224 862	16 634		32 945		484 495
Капітальні витрати	23 702	1 817		1 449		27 683
Рух грошових коштів від операційної діяльності сегмента до змін в оборотному капіталі	41 677	1 533		6 442		162 032
<...>						

<...>

Джерело: складено на основі [26]

Кількісні критерії виділення операційного сегмента:

а) дохід такого сегменту, відображений у звітності, включаючи як продажі зовнішнім клієнтам, так і міжсегментні продажі або трансфертні операції, становить 10% (або більше) від сукупного (внутрішнього та зовнішнього доходу) всіх операційних сегментів;

б) абсолютна величина відображеного у звітності прибутку або збитку становить не менше 10% від суми: сукупного прибутку від всіх операційних не збиткових сегментів, та сукупного відображеного у звітності збитку всіх операційних збиткових сегментів;

в) активи такого сегмента становлять 10% (або більше) сукупних активів усіх операційних сегментів.

Операційні сегменти, які не відповідають жодному з кількісних порогів, можуть вважатися звітними та розкриватися окремо, якщо управлінський персонал вважає, що інформація про цей сегмент буде корисною користувачам фінансової звітності.

3.4. Розкриття інформації про пов'язані сторони

З метою забезпечення розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на його фінансовий стан та прибуток чи збиток, спричиненого існуванням пов'язаних сторін, а також операціями й залишками заборгованості, у тому числі загальними зобов'язаннями між такими сторонами, застосовується МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони».

Пов'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, пов'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.

Операція з пов'язаною стороною – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що

**Тема 3. Додаткові розкриття інформації
у фінансових звітах**

звітує, та пов'язаною стороною, незалежно від того, чи призна-чається ціна.

Приклади операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються з пов'язаною стороною, наведено у п. 21 МСБО 24:

- придбання або продаж товарів (готових або напів-фабрикатів);
- придбання або продаж нерухомості та інших активів;
- надання або отримання послуг; оренда;
- передача досліджень та розробок;
- передача за ліцензійними угодами;
- передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески до власного капіталу у будь-якій формі);
- надання гарантій або застави;
- загальні зобов'язання зробити щось за умови настання чи ненастання у майбутньому певної події, в тому числі контрактів з виконанням у майбутньому;
- погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання від імені такої пов'язаної сторони.

Приклад 3.4

ПАТ «Київстар»

Примітки до річної фінансової звітності за 2020 рік

<...>

Станом на 31 грудня 2020 року та 2019 року дохід та витрати по відношенню до пов'язаних сторін були такими

	2020		2019	
	Материнська компанія	Компанії під спільним контролем	Материнська компанія	Компанії під спільним контролем
Реалізація товарів та послуг	–	189 2330	–	645 139
	2020		2019	
	Материнська компанія	Компанії під спільним контролем	Материнська компанія	Компанії під спільним контролем
Вартість матеріалів, трафіку та інші прямі витрати	–	(94 280)	–	(22 591)

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

	2020		2019	
	Материнська компанія	Компанії під спільним контролем	Материнська компанія	Компанії під спільним контролем
Інші операційні витрати	(38 240)	(37 152)	(38 178)	(134 169)
Інші доходи	-	879	-	1 844
Всього	(38 240)	58 677	(38 178)	266 223

<...>

Джерело: сформовано на основі [27]

Відповідно до п. 23 МСБО 24 розкриття інформації про те, що операції з пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних умовам, що домінують в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов.

Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій пов'язаних сторін на фінансову звітність суб'єкта господарювання.

Контрольні питання

1. У чому полягає сутність облікової політики?
2. У яких випадках змінюється облікова політика?
3. Що не є зміною облікової політики?
4. Які зміни в обліковій політиці необхідно відображати за нововведеними стандартами?
5. Дії посадових осіб у разі, якщо неможливо визначити вплив помилки на фінансову звітність?
6. Яка сутність ретроспективного перерахунку?
7. Вплив подій після дати звітності на показники фінансової звітності?
8. Які є види сегментів, їх відмінності?
9. Який вплив можуть мати пов'язані особи на діяльність підприємства?
10. Розкриття інформації про пов'язані особи у звітах.

Тести

1. Сукупність показників і пояснень, що забезпечує деталізацію та обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними положеннями, має назву:

- а) баланс (звіт про фінансовий стан);
- б) звіт про фінансові результати;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про власний капітал;
- д) примітки до звітів.

2. Акціонерне товариство склало свою фінансову звітність за поточний рік на основі історичної собівартості. Керівництво дійшло висновку, що в наступному році доведеться припинити свою діяльність. У зв'язку з цим:

- а) фінансову звітність за поточний рік залишити без змін;
- б) перерахувати фінансову звітність за поточний рік за ринковою вартістю;
- в) фінансові звіти за поточний рік лишити без змін, а у примітках зазначити інформацію про можливість припинення діяльності в наступному році;
- г) підготувати два комплекти звітності: на підставі історичної собівартості та перераховані.

3. За змістом розрізняють такі примітки до фінансових звітів:

- а) викладення облікової політики та інші розкриття, необхідні для досягнення правдивого подання;
- б) викладення облікової політики та примітки до окремих статей фінансових звітів;
- в) інформація загального характеру про підприємство;
- г) облікова політика підприємства; інформація, не наведена безпосередньо у фінансових звітах, але є обов'язковою за відповідними положеннями (стандартами); інформація, що містить додатковий аналіз статей звітності, потрібний для забезпечення її зрозумілості та доречності.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

4. У поточному році органи охорони довкілля офіційно повідомили підприємство, що мають намір розпочати судову справу проти нього у зв'язку з викидами в атмосферу шкідливих речовин. Станом на 31.12 поточного року справу ще не було передано до суду. На думку керівництва, це загрожує штрафом на суму 45 тис. грн, що є суттєвим для підприємства. За МСБО 21 підприємство зобов'язане:

- а) розкрити цю подію у примітках;
- б) визнати у звіті про фінансові результати збитки 45 тис. грн;
- в) визнати у балансі зобов'язання – 45 тис. грн;
- г) не відображати цю подію у фінансовій звітності, оскільки вона не передбачена.

5. Акціонерне товариство переоцінює свої основні засоби на дату складання балансу. За МСБО у примітках у зв'язку з цим слід розкривати:

- а) облікову політику щодо визначення історичної собівартості основних засобів;
- б) суму зобов'язання, що виникає внаслідок переоцінки;
- в) узгодження балансової вартості основних засобів та накопиченої амортизації на початок і кінець звітного року;
- г) базу та дату переоцінки, залучення незалежного оцінювача, балансову вартість кожної групи основних засобів за їх собівартістю мінус накопичена амортизація.

6. Розкриваючи у примітках до фінансових звітів події після дати балансу, підприємство дотримується принципу:

- а) історичної собівартості;
- б) співвідношення витрат і вигод;
- в) періодичності;
- г) повного висвітлення.

7. У разі зміни в обліковій політиці підприємству слід розкривати:

- а) причини та суть зміни;
- б) суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;

**Тема 3. Додаткові розкриття інформації
у фінансових звітах**

- в) факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку;
- г) усе перелічене в пунктах а), б) та в).

8. Примітки до фінансової звітності містять:

- а) 12 розділів;
- б) 13 розділів;
- в) 14 розділів;
- г) 15 розділів.

9. Усі підприємства розкривають у примітках до фінансових звітів призначення та умови використання кожного елемента власного капіталу, крім:

- а) статутного капіталу;
- б) пайового капіталу;
- в) резервного капіталу;
- г) правильні варіанти а) та б).

10. У примітках до фінансової звітності підприємств не слід розкривати таку інформацію:

- а) зміст і суму помилки;
- б) статті фінансової звітності минулих періодів, що були переобраховані з метою повторного подання порівнянної інформації;
- в) причини виникнення помилок у фінансовій звітності та осіб, які їх допустили;
- г) помилкові дані минулих звітних періодів.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Скласти примітки до фінансової звітності.

Матеріали для виконання задачі

ТОВ «Камелія» на початок 20XX року належав автомобіль, первісна вартість якого склала 550 тис. грн, знос – 150 тис. грн. Визначити суму зносу за рік та кількість місяців

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

експлуатації на початок року, якщо підприємство використовує прямолінійний метод нарахування амортизації, а строк служби автомобіля – 9 років.

Задача 2

Необхідно:

На підставі наведених даних розрахувати витрати та наявність запасів на кінець періоду при застосуванні методів ідентифікованої собівартості відповідної одиниці запасів, середньозваженої собівартості та ФІФО. Скласти примітки.

Матеріали для виконання задачі

Дата	Придбано		Відпущено на виробництво, од.
	Од.	Ціна за од.	
Залишок на 01.01.	500	10	
5 січня			200
10 січня	250	20	
15 січня	200	30	
20 січня			250
25 січня	650	40	
30 січня			150
Залишок на 31.01	1000		

За даними інвентаризації, залишки запасів на кінець січня становлять 1000 од., з них: 600 од. – по 40 грн, 100 од. – по 30 грн, 150 од. – по 20 грн, 150 од. – по 10 грн.

Задача 3

Необхідно:

Записати кореспонденцію рахунків та скласти примітки до фінансової звітності.

Матеріали для виконання задачі

Станом на 31 грудня 20XX р. ТОВ «Парус» має дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги на суму 45 тис. грн. З них 15,0 тис. грн – прострочена заборгованість, що заперечується покупцем.

**Тема 3. Додаткові розкриття інформації
у фінансових звітах**

Задача 4

Необхідно:

Записати кореспонденцію рахунків та скласти примітки до звітності.

Матеріали для виконання задачі

ТОВ «ВКФ» у квітні поточного року придбало 1000 простих акцій ПАТ «Омега» за ціною 70,00 грн з метою їх продажу у січні наступного року. Акції котуються на біржі. Станом на 31 жовтня поточного року ціна акції на біржі становила 55,00 грн, на 31 грудня – 90,00 грн.

Задача 5

Необхідно:

Відобразити операцію в обліку та звітності. Скласти примітки до звітності.

Матеріали для виконання задачі

У січні поточного року акціонерам нараховано дивіденди у сумі 300 000 грн за результатами роботи за попередній рік. Сума дивідендів на 1 просту акцію в 10 грн становить 3 грн.

Задача 6

Необхідно:

Створити резерв сумнівних боргів та відобразити в обліку та звітності. Скласти примітки до звітності.

Матеріали для виконання задачі

Дані щодо дебіторської заборгованості на початок року

Дебіторська заборгованість		Коефіцієнт повернення боргу за попередні 3 роки
За строками непогашення	Сума, тис. грн	
До 3-х міс.	45	99
від 3-х до 6-ти міс.	65	95
від 6-ти до 12-ти міс.	40	90
від 12-ти до 24-х міс.	50	80
від 24-х до 36-ти міс.	30	50
Понад 36 міс.	8	—
Разом		

Задача 7

Необхідно:

Записати кореспонденцію рахунків та скласти примітки.

Матеріали для виконання задачі

Будівлю та землю, що коштували 420 тис. грн та мали залишкову вартість 360 тис. грн, продано за 400 тис. грн. Облікова вартість проданої землі – 180 тис. грн.

Задача 8

Необхідно:

Записати кореспонденцію рахунків та скласти примітки.

Матеріали для виконання задачі

Директору підприємства 20.08 видано аванс для закордонного відрядження у сумі 700 дол. США. Авіаквитки придбано за безготівковим розрахунком за гривні. Після повернення з відрядження 29.08 затверджено авансовий звіт у сумі 680 дол. США, а 20 дол. США повернуто 30.08 до каси підприємства. Валютний курс становив: 20.08 – 25,10 грн, 29.08. – 25,15 грн, 30.08 – 25.12 грн за один долар США.

Тема 4

ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО АКТИВИ ПІДПРИЄМСТВА У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

- 4.1. Визнання та первісна оцінка запасів.
- 4.2. Формування балансової вартості запасів у звіті про фінансовий стан.
- 4.3. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про дебіторську заборгованість.
- 4.4. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про основні засоби.
- 4.5. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про нематеріальні активи.
- 4.6. Грошові кошти та їх еквіваленти: облік та особливості відображення у фінансових звітах.

Ключові терміни. Запаси, товари, готова продукція, незавершене виробництво, виробничі запаси, матеріали, дебіторська заборгованість, непоточні активи, основні засоби, нематеріальні активи, внутрішньогенеровані нематеріальні активи, призначені для продажу непоточні активи, оренда, інвестиційна нерухомість, уцінка, дооцінка, знецінення.

4.1. Визнання та первісна оцінка запасів

Нормативне регулювання обліку запасів та відображення у звітності інформації про них передбачено МСБО 2 «Запаси». Цей Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:

□ фінансових інструментів (див. МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

□ біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (див. МСБО 41 «Сільське господарство»).

Економічна сутність та класифікація запасів наведені на рис. 4.1.

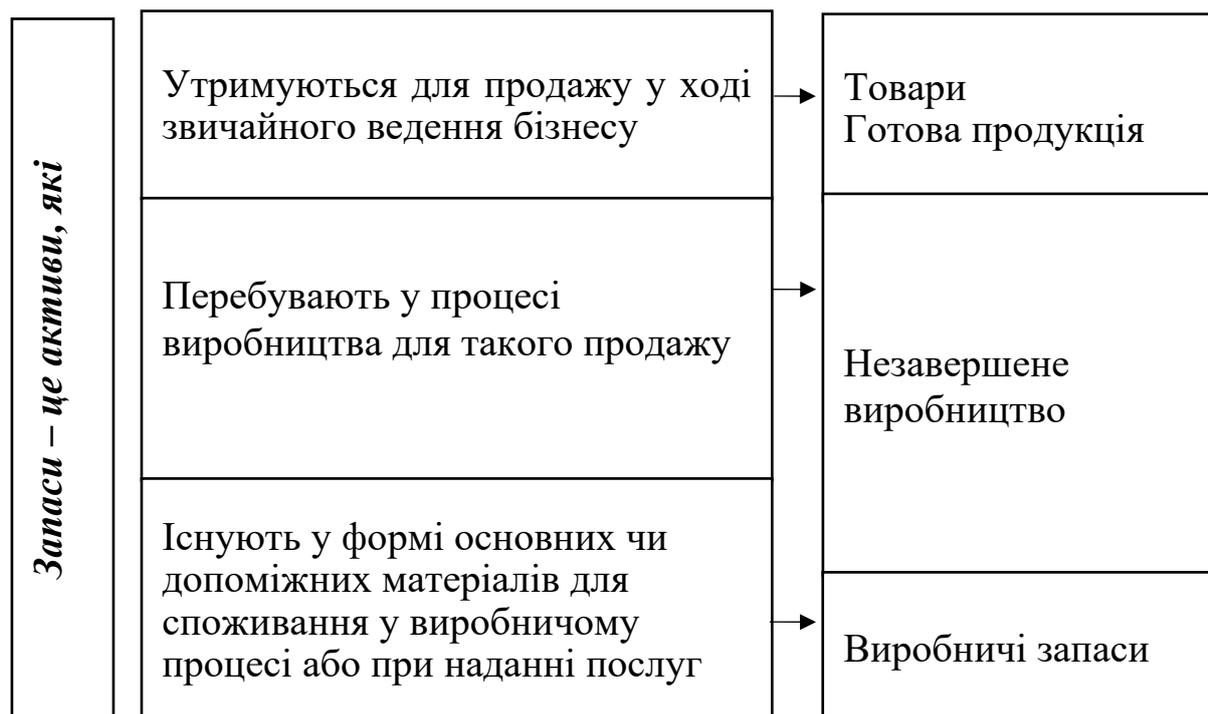


Рис. 4.1. Визнання та класифікація запасів

Джерело: складено за [1]

На дату надходження **первісна оцінка запасів здійснюється за собівартістю.**

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

Витрати на придбання включають: ціну придбання, ввізне мито й інші податки (крім тих, що згодом відшкодовуються суб'єкту господарювання податковими органами), а також витрати на транспортування, навантаження й розван-

таження, інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку включають: витрати, безпосередньо пов'язані з випуском певних видів (одиниць) продукції. Крім прямих витрат, до витрат на переробку відносяться виробничі накладні витрати: постійні і змінні.

Інші витрати включаються до собівартості запасів лише тією мірою, якою вони були понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан. *Не включаються:* понаднормові втрати матеріалів, праці або інших виробничих витрат; витрати на зберігання, крім тих витрат, які є необхідними у виробничому процесі перед наступним етапом виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан; витрати на продаж.

4.2. Формування балансової вартості запасів у звіті про фінансовий стан

Подальша оцінка запасів здійснюється на звітну дату за **меншою** з таких двох величин: **собівартістю** або **чистою вартістю реалізації**.

Для оцінки за *собівартістю* МСБО 2 «Запаси» пропонує два методи: **метод стандартних витрат** (коли враховують стандартні обсяги використання основних та допоміжних матеріалів, праці, економічної та виробничої потужності, які регулярно аналізують і, за потреби, переглядають відповідно до поточних умов) **або метод роздрібних цін** (що визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валової маржі. Застосовуваний відсоток

ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібної торгівлі часто використовують середній відсоток).

Чиста вартість реалізації – оцінена ціна продажу у ході звичайного ведення бізнесу мінус оцінені витрати на завершення та оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу. Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації за кожною окремою одиницею. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці, наприклад, одна номенклатурна група продукції, яка має подібне призначення або кінцеве використання.

На дату вибуття запаси оцінюються за: **індивідуальною собівартістю** (для неподібних запасів), **FIFO** (для подібних запасів), **середньозваженою собівартістю** (для подібних запасів).

Індивідуальна собівартість означає, що конкретні витрати пов'язують з ідентифікованими одиницями запасів.

FIFO – одиниці запасів, що придбані (вироблені) першими, продаються першими. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що придбані останніми.

Середньозважена собівартість – собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені за період.

Коли запаси продані, балансова вартість цих запасів повинна **визнаватися витратами періоду**, в якому нараховується відповідний дохід від звичайної діяльності. Сума будь-якого списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається списання або збиток. Сума будь-якого відновлення будь-якого списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося відновлення.

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

Приклад 4.1

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Фрагмент Звіту про фінансовий стан на 31.12.2020 р., тис. грн

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	65974	51347
Виробничі запаси	1101	50660	46045
Товари	1104	15314	5302

Джерело: [27]

Відповідно до МСБО 2 розкриттю у фінансовій звітності підлягає така інформація про запаси:

- 1) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- 2) загальна балансова вартість запасів та вартість згідно з класифікаціями, прийнятими суб'єктом господарювання;
- 3) балансова вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації за вирахуванням витрат на продаж;
- 4) вартість запасів, визнаних як витрати періоду;
- 5) сума будь-якого часткового списання запасів, визнана як витрати періоду;
- 6) сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнана як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;
- 7) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів згідно з параграфом 34 МСБО 2;
- 8) балансова вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

4.3. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про дебіторську заборгованість

Нормативне регулювання обліку дебіторської заборгованості розкрито в МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО

39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Підприємство визнає дебіторську заборгованість у звітності, коли воно стає стороною контрактних зобов'язань і внаслідок цього має юридичне право отримувати грошові або інші цінності.

Дебіторська заборгованість може включати: суми до отримання від торгових клієнтів; суми до отримання від пов'язаних сторін; авансові платежі; інші суми.

Дебіторська заборгованість класифікується як:

- непоточна (довгострокова);
- поточна: торговельна та ін.

Відображення дебіторської заборгованості на дату виникнення здійснюється за *первісною оцінкою* – **справедливою вартістю** плюс витрати на операцію, які прямо відносяться до фінансового активу.

Справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Подальша оцінка дебіторської заборгованості здійснюється за **амортизованою собівартістю** (*метод ефективного відсотка*).

Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання – це сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка та мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості інкасації.

Ефективна ставка відсотка – це ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та, якщо доцільно, протягом коротшого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

Приклад 4.2

**Приватне акціонерне товариство «Страхова компанія «Надійна»
Фрагмент Звіту про фінансовий стан на 31.12.2020 р., тис. грн**

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
II. Оборотні активи			
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	10772	8815
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	428	270
з бюджетом	1135	29	7
з нарахованих доходів	1140	99	53
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	3266	4809

Джерело: [29]

Сумнівна дебіторська заборгованість – це заборгованість, щодо якої існують сумніви в її погашенні.

Сумнівну дебіторську заборгованість відображають як *витрати за сумнівними боргами*, тобто витрати від операційної діяльності, які класифікуються як торгові витрати (реалізаційні витрати).

Безнадійна дебіторська заборгованість – це заборгованість, щодо якої існує впевненість в її непогашенні.

Методи списання безнадійних боргів:

1. *Метод прямого списання*, коли визнана безнадійною дебіторська заборгованість списується в періоді її визнання.

2. *Метод нарахування резерву сумнівних боргів.*

Визначення резерву сумнівних боргів (РСБ) відбувається відповідно до МСФЗ 9 та МСБО 39:

– визначення вірогідності стягнення заборгованості по кожному дебітору і нарахування резерву лише по тих дебіторах, стягнення заборгованості з яких є сумнівним;

– нарахування резерву в процентному відношенні від суми виручки за період;

– розподіл дебіторської заборгованості на кілька груп залежно від періодів відстрочення.

Резерв сумнівних боргів *не формується* під довгострокову дебіторську заборгованість, а також під поточну дебіторську заборгованість, яка не відповідає поняттю фінансового активу.

Дебіторська заборгованість відображається у фінансовій звітності за чистою вартістю реалізації без зазначення первісної вартості та суми РСБ. Така оцінка не є згортанням.

4.4. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про основні засоби

Будь-який суб'єкт господарювання у своїй господарській діяльності використовує основні засоби. Облік основних засобів за міжнародними стандартами має свою специфіку.

Основним міжнародним стандартом, що регламентує облік основних засобів у системі МСФЗ є **МСБО 16 «Основні засоби»**. Метою МСБО 16 є визначення облікового підходу до основних засобів, щоб користувачі фінансової звітності могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях.

Основні питання обліку основних засобів – це визнання активів, визначення їхньої балансової вартості та амортизаційних відрахувань, а також збитків від зменшення корисності.

Основні засоби – це матеріальні об'єкти, що їх утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

МСБО 16 «Основні засоби» поділяє основні засоби на класи. *Клас основних засобів* – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Приклади окремих класів активів наведені в п. 37 МСБО 16, а саме: земля, земля та будівлі, машини та обладнання, кораблі, літаки, автомобілі, меблі та приладдя, офісне обладнання, плодоносні рослини.

При первісній оцінці об'єкт відображають за його собівартістю.

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом за таких умов:

- є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;
- собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

Суб'єкт господарювання оцінює згідно з цим принципом визнання всі свої витрати на основні засоби на час їх виникнення (табл. 4.1).

Таблиця 4.1

Види витрат, які враховуються при оцінці основних засобів

Склад витрат	Визначення
Первісні	Витрати, первісно понесені на придбання або спорудження об'єкта основних засобів
Подальші	Витрати, понесені у подальшому на його збільшення, заміну його частини або на обслуговування

Джерело: складено на основі [1]

Крім того, собівартість об'єкта основних засобів може включати витрати, понесені в результаті оренди активів, використаних для спорудження, збільшення, заміни частини або на обслуговування об'єкта основних засобів, такі як амортизація активів з права користування.

Складовими собівартості об'єкта основних засобів є:

- ціна придбання об'єкта;
- витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його до стану,

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

необхідного для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;

– первісна оцінка витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований;

– зобов'язання, за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», *не є витратами* на об'єкт основних засобів:

✓ витрати на відкриття нових потужностей;
✓ витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та просування);

✓ витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів (включаючи витрати на підготовку персоналу);

✓ адміністративні та інші загальні накладні витрати.

Собівартість активу, створеного власними силами, визначається з використанням тих самих принципів, як і для придбаного активу.

У подальшому витрати, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід *збільшують балансову вартість основного засобу*, а витрати, які не збільшують майбутні економічні вигоди *визнаються витратами періоду*.

Після визнання оцінка основних засобів здійснюється за однією із обраних самостійно підприємством моделей (табл. 4.2):

Таблиця 4.2

Моделі обліку основних засобів

Модель	Сутність моделі
Модель собівартості	Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід відображати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

Закінчення табл. 4.2

Модель	Сутність моделі
Модель переоцінки	Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість якого можна достовірно оцінити) слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності

Джерело: складено за [1]

Переоцінку слід проводити з достатньою регулярністю так, щоб балансова вартість основних засобів суттєво не відрізнялася від справедливої вартості на кінець звітного періоду. Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, також слід переоцінювати.

Результати переоцінки основних засобів відображаються таким чином:

– **якщо балансова вартість активу збільшилася** в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «*Дооцінка*». Але це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку настільки, наскільки воно відновлює зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку;

– **якщо балансова вартість активу зменшилася** в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку. Але, зменшення має визнаватися в іншому сукупному доході настільки, наскільки будь-яке кредитове сальдо існує в дооцінці щодо цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, акумульовану у власному капіталі під назвою «*Дооцінка*».

Дооцінку, що входить до власного капіталу стосовно об'єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу (вибуття або ліквідація).

Основним джерелом відновлення основних засобів є амортизація.

Амортизація – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації. МСБО 16 містить вимоги до амортизації основних засобів:

✓ вартість, що амортизується, має списуватися протягом терміну корисного використання об'єкта;

✓ метод амортизації підприємство обирає самостійно, але цей метод повинен відображати процес використання ним економічних вигід від даного об'єкта;

✓ амортизаційні відрахування за кожний період визнаються витратами, крім випадків, коли вони включаються до балансової вартості інших об'єктів основних засобів.

Амортизацію активу починають нараховувати, коли актив стає придатним для використання і **припиняють** на одну з двох дат, яка відбувається раніше: 1) на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу або включають до групи вибуття, яку класифікують як утримувану для продажу згідно з МСФЗ 5; 2) на дату, з якої припиняють визнання активу.

Амортизацію не припиняють нараховувати, коли актив не використовують або об'єкт вибуває з активного використання, доки останній не буде амортизований повністю. Проте, згідно з використовуваними методами амортизації, амортизаційні відрахування можуть дорівнювати нулю, якщо немає виробництва.

Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом *строку його корисного використання*, під яким розуміють період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Основними факторами, які враховуються підприємством при визначенні строку корисної експлуатації є:

- очікуване використання активу;

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

- очікуваний фізичний та моральний знос;
- технічний або комерційний знос;
- правові або подібні обмеження використання об'єкта.

При розрахунку амортизації необхідно врахувати ліквідаційну вартість об'єкта основних засобів, яку підприємство самостійно визначає та переглядає.

Суму активу, що амортизується, визначають після вирахування його ліквідаційної вартості.

Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваному способі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненого способу. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.

Підприємство самостійно обирає метод амортизації, застосовує для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисного використання. МСБО 16 передбачено такі **методи амортизації основних засобів**:

- 1) прямолінійний метод;
- 2) метод зменшення залишку;
- 3) метод кількості одиниць продукції.

Вибуття основних засобів відображається за операціями з продажу, угоди про фінансову оренду, дарування, списання, у разі, якщо підприємство не очікує майбутніх вигід.

Приклад 4.3

Визначення балансової вартості багатокомпонентного активу

Первісна вартість літака 200 млн грн, термін корисного використання фюзеляжу 20 років, а внутрішньої обшивки пасажирського салону 5 років. Вартість фюзеляжу літака 180 млн грн.

Балансова вартість літака за перший звітний період буде розрахована таким чином:

1. Визначимо суму амортизації за перший звітний період:
 - літака: $180 \text{ млн грн} / 20 \text{ років} = 9 \text{ млн грн}$;
 - внутрішньої обшивки літака: $20 \text{ млн грн} / 5 \text{ років} = 4 \text{ млн грн}$;
 - всього сума амортизації: $9 \text{ млн грн} + 4 \text{ млн грн} = 13 \text{ млн грн}$.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

2. Визначаємо балансову вартість літака:

– фюзеляж: $(180 - 9) = 171$ млн грн;

– внутрішня обшивка: $(20 - 4) = 16$ млн грн;

– всього балансова вартість літака: $(171 + 16) = 187$ млн грн

Відображення результатів вибуття основних засобів:

– прибуток чи збиток від припинення визнання відображають на нетто-основі (за вирахуванням пов'язаних з ними витрат) у складі інших доходів чи інших витрат;

– при продажу необхідно за балансовою вартістю перевести у необоротні активи, утримувані для продажу чи групи вибуття, а кошти від продажу визнати як дохід за МСФЗ 15;

– прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта, визнають як різницю між чистими надходженнями від вибуття та його балансовою вартістю.

У процесі експлуатації основних засобів їх корисність може зменшуватися. Щоб визначити, чи зменшилася корисність об'єкта основних засобів, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36 «Зменшення корисності активів», мета якого визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є більшою, ніж сума їх очікуваного відшкодування.

За МСБО 36 актив обліковують за сумою більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як актив, корисність якого зменшилася, і в цьому випадку МСБО 36 вимагає, щоб суб'єкт господарювання визнавав збиток від зменшення корисності. МСБО 36 визначає, коли суб'єктові господарювання належить сторнувати збиток від зменшення корисності і як розкривати інформацію про активи, корисність яких зменшилася.

Групи активів, до яких застосовується МСБО 36, такі (табл. 4.3):

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

Таблиця 4.3

Групування активів для потреб застосування МСБО 36

Об'єкти	Склад
Окремі активи	<ul style="list-style-type: none">– Основні засоби;– нематеріальні активи;– інвестиційна нерухомість, яка обліковується за первісною вартістю
Групи активів	<ul style="list-style-type: none">– Інвестиції в дочірні підприємства;– інвестиції в асоційовані підприємства;– інвестиції у спільні підприємства

Джерело: складено за [1]

Для визначення знецінення об'єкта необхідно виконати такі процедури:

- 1) визначити активи, які потрібно тестувати на знецінення;
- 2) розрахувати вартість активу, яка відшкодовується;
- 3) визначити збиток від знецінення;
- 4) визнати збиток від знецінення;
- 5) підготувати інформацію для розкриття про результати знецінення.

Підприємство повинно на кінець кожного звітного періоду оцінити, чи немає будь-яких ознак знецінення активів. Якщо такі ознаки будуть виявлені, підприємство повинно провести *тест на знецінення*. Види ознак знецінення наведено в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Ознаки знецінення активів

Вид ознак	Перелік ознак
Зовнішні	<ul style="list-style-type: none">– Спад в економіці;– суттєві зміни в технологіях та законодавстві;– поява сильних конкурентів;– зростання ринкових процентних ставок

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Закінчення табл. 4.4

Вид ознак	Перелік ознак
<i>Внутрішні</i>	<ul style="list-style-type: none"> – Фізичні ушкодження активу; – плани реструктуризації виробничої діяльності; – плани по вибуттю активу на найближчий час; – перегляд терміну корисного використання; – поточні або майбутні економічні результати використання активу гірше, ніж очікувалось

Джерело: складено за [1]

Якщо є ознаки того, що корисність активу може зменшитися, це може свідчити про необхідність перегляду і коригування строку корисної експлуатації, що залишається, методу амортизації або ліквідаційної вартості активу згідно з МСФЗ або МСБО, який застосовується для обліку активу, навіть якщо збиток від зменшення корисності не визнається.

Сума очікуваного відшкодування – більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти):

- 1) справедливої вартості мінус витрати на продаж;
- 2) вартості при використанні.

Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його вибуття, зазвичай, можна оцінити.

Приклад 4.4

Визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж

- Компанія А у виробничому приміщенні розмістила цех з виробництва тістечок.
- Періодично з'являються пропозиції щодо продажу аналогічних заводів як цілісних майнових комплексів. За оцінкою експертів, цех можна реалізувати за 200000 грн. Експертна оцінка оцінювачів коштує 1500 грн. Робота по демонтажу, пакуванню та транспортуванню обладнання складає 10000 грн. Податки за цією угодою дорівнюватимуть 3000 грн, а витрати на юридичне оформлення – 2000 грн. Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж _ ?

Розрахунок:

1. Ціна продажу – 200000.
2. Роботи з демонтажу та транспортуванню – (10000).

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

3. Податок – (3000).
4. Витрати на юридичне оформлення – (2000).
5. Чиста вартість реалізації – 185000

В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:

- оцінку майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;
- очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;
- вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;
- ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
- інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які підприємство очікує отримати від цього активу.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:

1) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;

2) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

Оцінка майбутніх грошових потоків означає, що майбутні грошові потоки повинні оцінюватися для активу в теперішньому стані та не повинні включатися майбутні грошові потоки, пов'язані з: майбутньою реструктуризацією, до якої підприємство ще не приступило; майбутніми капітальними витратами, які збільшать продуктивність активу (поліпшеннями).

Як ставка дисконтування можуть бути обрані:

- середньозважена ціна капіталу компанії;
- припустима ставка кредитування;
- інші ринкові ставки кредитування.

Коригування ставки дисконтування проводять на ризики, пов'язані з прогнозними грошовими потоками за даним активом, а також на ризики, які не відносяться безпосередньо до прогнозованого грошового потоку:

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

- ризик, який притаманний географічному сегменту;
- валютний ризик;
- ризик зміни рівня цін.

У разі, якщо балансова вартість більша ніж сума очікуваного відшкодування, то вартість активу зменшують на суму збитку від знецінення.

Визнання витрат від знецінення відображають як витрати у звіті про сукупний дохід і як зменшення капіталу від переоцінки даного активу в межах цієї переоцінки (різниця – витрати). Приклад визнання витрат від знецінення наведено в табл. 4.5.

Таблиця 4.5

Визнання суми витрат від знецінення основних засобів

Вартість при використанні	Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж	Вартість відшкодування	Балансова вартість	Сума знецінення, що визнається
800	1200	1200	1100	0
800	1000	1000	1100	100
900	850	900	1100	200

Джерело: складено авторами

Для кожного класу активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

- суму збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статті звіту про сукупний прибуток, до яких включають ці збитки від зменшення корисності;

- суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статті звіту про сукупний прибуток, у яких сторнують ці збитки від зменшення корисності;

- суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду;

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

– суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом звітного періоду.

Приклад 4.5

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Фрагмент Звіту про фінансовий стан на 31.12.2020, тис. грн

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
I. Необоротні активи			
Незавершені капітальні інвестиції	1005	569400	929662
Основні засоби:	1010	12044185	13823556
первісна вартість	1011	27183937	30956871
знос	1012	15139752	17133315
<...>		
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	597	353

Джерело:[27]

У разі, якщо підприємство має у складі основних засобів інвестиційну нерухомість, то основні вимоги до визнання, оцінки та відображення в обліку інвестиційної нерухомості передбачені в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».

Інвестиційна нерухомість – це нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або те й інше), утримувана (власником або орендарем як актив з права користування) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

- використання у виробництві або при постачанні товарів чи наданні послуг, або для адміністративних цілей;
- продажу у ході звичайного ведення бізнесу.

Нерухомість, зайнята власником – це нерухомість, утримувана (власником або орендарем як актив з права користування) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.

Інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки значною мірою незалежно від інших активів, утримуваних суб'єктом господарювання. Це відрізняє інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником.

Інвестиційна нерухомість, яка є власністю, визнається як актив тоді і лише тоді, коли:

- є ймовірність того, що суб'єкт господарювання отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;
- собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити.

Інвестиційна нерухомість, яка є власністю, первісно оцінюється *за її собівартістю*. Витрати на операцію включаються до первісної оцінки.

Моделі подальшої оцінки інвестиційної нерухомості:

- *модель справедливої вартості* – після первісного визнання підприємство оцінює всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю;

- *модель оцінки за собівартістю* – після первісного визнання суб'єкт господарювання, що обирає модель собівартості, має оцінювати інвестиційну нерухомість:

- 1) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», якщо вона відповідає критеріям класифікації як утримувана для продажу або включена до групи вибуття, що класифікована як утримувана для продажу;

- 2) відповідно до МСФЗ 16, якщо вона є утримуваною орендарем як актив з права користування та не є утримуваною для продажу відповідно до МСФЗ 5;

- 3) відповідно до вимог МСБО 16 при використанні моделі собівартості в усіх інших випадках.

Особливості моделі справедливої вартості:

- амортизація інвестиційної нерухомості не нараховується;

- зміни в справедливій вартості визнаються в прибутку або збитку за період, у якому вони виникли;

- якщо суб'єкт раніше оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він повинен продовжувати оцінювати таку нерухомість саме за справедливою вартістю до моменту її вибуття.

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

Суб'єкт господарювання переводить нерухомість до або із інвестиційної нерухомості тоді і лише тоді, коли є зміна у використанні. Зміна у використанні відбувається, коли нерухомість відповідає або перестає відповідати визначенню інвестиційної нерухомості і при цьому є свідчення про зміну у використанні.

Приклади свідчень про зміну у використанні включають до табл. 4.6:

Таблиця 4.6

Приклади свідчень про зміну у використанні інвестиційної нерухомості

Приклад	Мета переведення
Початок зайняття власником або поліпшення з метою зайняття власником	Для переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником
Початок поліпшення з метою продажу	Для переведення з інвестиційної нерухомості до запасів
Завершення зайняття власником	Для переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості
Початок операційної оренди іншою стороною	Для переведення із запасів до інвестиційної нерухомості

Джерело: складено за [1]

Визнання інвестиційної нерухомості слід **припиняти** (виключати зі звіту про фінансовий стан) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість вилучається з використання на постійній основі і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття.

Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або через укладання договору про фінансову оренду. *Датою вибуття інвестиційної нерухомості, яка продається*, є дата, коли реципієнт отримує контроль над інвестиційною нерухомістю відповідно до вимог до визначення того, коли задовольняється зобов'язання щодо виконання, викладених в МСФЗ 15. МСФЗ 16 «Основні засоби» застосо-

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

ується до вибуття, яке відбувається внаслідок укладання договору про фінансову оренду, а також до продажу і зворотної оренди.

Вимоги до розкриття інформації про інвестиційну нерухомість передбачені в пп.74-79 МСБО 40.

Приклад 4.6

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Фрагмент Звіту про фінансовий стан на 31.12.2020, тис. грн

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
I. Необоротні активи			
Інвестиційна нерухомість:	1015	-	-
первісна вартість	1016	-	-
знос	1017	-	-

Джерело: [27]

4.5. Порядок обліку та відображення у звітності інформації про нематеріальні активи

Під впливом процесів економічного розвитку поняття нематеріальних активів трансформується і стає більш ємним за класифікаційними ознаками. Визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому стандарті, передбачені в **МСБО 38 «Нематеріальні активи»**.

Нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. Нематеріальні активи хоч і не мають фізичної форми, але більшість з них мають певний матеріальний носій. Наприклад, комп'ютерне забезпечення на диску, авторські права на папері тощо. Нематеріальний актив може бути ідентифікований, якщо він: 1) є відокремленим, тобто його можна виділити і продати, передати, здати в оренду, обміняти окремо або із пов'язаним контрактом, активом, зобов'язанням;

2) виник у результаті контрактних або інших юридичних прав.

Відповідно до МСБО 38 нематеріальні активи відображаються в балансі за умови виконання *одночасно двох критеріїв визнання активів*, а саме:

1) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання;

2) собівартість активу можна достовірно оцінити.

Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання активу.

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Майбутні економічні вигоди можна отримати від вивчення ринку та технічних знань.

Нематеріальний актив слід *первісно оцінювати* за собівартістю.

Собівартість – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, що відноситься на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ. У подальшому для своєї облікової політики підприємство обирає **модель обліку**, а саме:

– **модель собівартості** – після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності;

– **модель переоцінки** – після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Якщо облік нематеріального активу здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, за винятком випадків, коли для цих активів немає активного ринку.

Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови:

- об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;
- як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;
- інформація про ціни загальнодоступна.

Якщо балансова вартість нематеріального активу збільшилася в результаті переоцінки, таке збільшення визнається в іншому сукупному прибутку та наводиться у власному капіталі як «Дооцінка». Однак збільшення має визнаватися як прибуток чи збиток тією мірою, якою воно сторнує уцінку того самого активу, раніше визнану у прибутку чи збитку. Якщо балансова вартість нематеріального активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися у прибутку чи збитку. Проте зменшення слід визнавати в іншому сукупному прибутку в межах будь-якого кредитового залишку в дооцінці, що відноситься до цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному прибутку, зменшує суму, відображену у власному капіталі під заголовком «Дооцінка».

Облік нематеріального активу базується на визначенні строку його корисної експлуатації, при обчисленні якого, згідно з МСБО, беруть до уваги такі чинники:

- очікуване використання активу підприємством та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;
- життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

- технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;
- стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;
- очікувані дії чинних або потенційних конкурентів;
- рівень видатків на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір компанії досягти такого рівня;
- період контролю над активом та юридичні або подібні до них обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду;
- залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів компанії.

Підприємство оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу. Якщо він є визначеним, оцінюється його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Крім того, нематеріальний актив має розглядатись як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо, виходячи з аналізу всіх відповідних чинників немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде за очікуванням генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Для розподілу суми нематеріального активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні **методи амортизації**. МСБО 38 пропонує такі:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишку;
- метод суми одиниць продукції.

Період і метод амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року. Якщо очікуваний строк корисної експлуатації активу відрізняється від

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

попередніх оцінок, період амортизації слід змінити. Якщо відбулася зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, втілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої форми. Такі зміни обліковують як зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

МСБО 38 передбачено умови *припинення визнання нематеріального активу*:

- 1) у разі його вибуття;
- 2) якщо від його використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди.

Перелік облікових аспектів нематеріальних активів щодо розкриття інформації передбачено в пп. 118-128 МСБО 38.

Приклад 4.7

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Фрагмент Звіту про фінансовий стан на 31.12.2020, тис. грн

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	8158678	8257413
первісна вартість	1001	13301479	14349297
накопичена амортизація	1002	5142801	6091884

Джерело: [27]

4.6. Грошові кошти та їх еквіваленти: облік та особливості відображення у фінансових звітах

Облік грошових коштів та їх еквівалентів за міжнародними стандартами регламентується МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Відповідно до МСБО 7 *грошові кошти* складаються з готівки в касі і депозитів до запитання.

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

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

Еквіваленти грошових коштів утримуються для погашення короткострокових зобов'язань, але не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей. Такі цінні папери, як ощадні сертифікати грошових ринків, депозитні сертифікати, казначейські векселі та короткострокові комерційні векселі, які можуть приносити підприємству відсотки і відповідно додатковий заробіток доцільно класифікувати не як грошові кошти, а як еквіваленти грошових коштів.

Інформація про грошові кошти та еквіваленти грошових коштів розкривається у Звіті про рух грошових коштів, який надає користувачу інформацію для оцінки спроможності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти, а також оцінки потреб щодо їх використання.

Важливим при складанні Звіту про рух грошових коштів є правильна класифікація грошових потоків, оскільки останній повинен відображати надходження і вибуття грошових коштів протягом періоду згідно з поділом діяльності підприємства на операційну, інвестиційну та фінансову.

Приклади грошових потоків за видами діяльності наведені в МСБО 7 у відповідних пунктах (табл. 4.7).

Таблиця 4.7

Інформація про приклади грошових потоків за видами діяльності

Вид діяльності	Пункт МСБО 7, у якому наводяться приклади грошових потоків
Операційна	Пункт 14
Інвестиційна	Пункт 16
Фінансова	Пункт 17

Джерело: [1]

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображаються відповідно до вимог МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» у функціональній валюті суб'єкта господарювання із застосуванням офіційного валютного курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, який був визначений на дату грошового потоку.

Грошові потоки від операційної діяльності відображаються у звіті за прямим або непрямим методом.

Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про зміни сум грошових коштів, залишки яких відображені у звіті про фінансовий стан підприємства на дату звітності.

Приклад 4.8

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Фрагмент Звіту про фінансовий стан на 31.12.2020, тис. грн

Актив	Код	31.12.2019	31.12.2020
I. Необоротні активи			
Гроші та їх еквіваленти	1165	898072	1219310

Джерело: [27]

Контрольні питання

1. Яка сфера застосування МСБО 2 «Запаси»?
2. На які види запасів не розповсюджується МСБО 2?
3. У яких випадках запаси визнаються витратами періоду?
4. Які витрати включаються у собівартість виготовлених запасів?
5. Який міжнародний нормативний документ регламентує питання обліку дебіторської заборгованості?
6. Яка сфера застосування МСБО 16 «Основні засоби»?
7. Як класифікуються основні засоби за МСБО 16?
8. Які методи амортизації, запропоновані МСБО 16?
9. Яка інформація про нематеріальні активи розкривається у примітках до фінансової звітності?
10. Як визначається збиток від знецінення активів?

Тести

1. *Запасні частини й устаткування для обслуговування, зазвичай, обліковуються як:*
 - а) витрати, що визнаються у звіті про сукупний дохід у момент купівлі;
 - б) запаси;
 - в) запаси чи окремий клас основних засобів;
 - г) окремий клас основних засобів.

2. *Що з нижчезазначеного не розглядається як поточний ліквідний актив?*
 - а) запаси;
 - б) векселі до одержання;
 - в) поточні інвестиції;
 - г) дебіторська заборгованість.

3. *Що є основною характерною ознакою всіх активів:*
 - а) тривалий термін служби;
 - б) висока вартість;
 - в) матеріально-речова форма;
 - г) майбутні економічні вигоди.

4. *Визначальним чинником для включення того або іншого товару до складу запасів при інвентаризації, є:*
 - а) його фізична наявність;
 - б) право власності на даний товар;
 - в) професійна думка менеджерів;
 - г) факт оплати ціни придбання.

5. *Собівартість проданих товарів розраховується як:*
 - а) собівартість запасів на початок періоду – собівартість придбаних товарів + собівартість запасів на кінець періоду;

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

- б) продажі – собівартість придбаних товарів + собівартість запасів на початок періоду – собівартість запасів на кінець періоду;
- в) продажі + валовий прибуток – собівартість запасів на кінець періоду + собівартість запасів на початок періоду;
- г) собівартість запасів на початок періоду + собівартість придбаних товарів – собівартість запасів на кінець періоду.

6. *Компанія може вибрати в обліковій політиці метод обліку за фактичною або переоціненою вартістю, який повинен застосовуватися:*

- а) до всіх основних засобів;
- б) до цілого класу (групи) основних засобів;
- в) до більшості об'єктів основних засобів;
- г) не може застосовуватися згідно з МСФЗ.

7. *Під час переоцінки основних засобів накопичена на дату переоцінки амортизація:*

- а) переоцінюється пропорційно зміні балансової вартості активу;
- б) списується в рахунок балансової вартості активу;
- в) правильна відповідь а) та б);
- г) немає правильної відповіді.

8. *Балансова вартість активу дорівнює ліквідаційній вартості. Чи продовжується амортизація?*

- а) ні;
- б) так, до закінчення терміну корисної служби активу;
- в) так, але норма амортизації повинна бути зменшена в два рази;
- г) ні, якщо норму амортизації не зменшити у два рази.

9. Компанія придбала право на використання в межах певного ринку визначеного товарного знаку. Як повинно бути класифіковане таке право у фінансовій звітності компанії?

- а) як франшиза;
- б) як ліцензійна угода;
- в) як авторське право;
- г) як патент.

10. Для нематеріальних активів, які не мають строку корисного використання:

- а) амортизація нараховується;
- б) амортизація не нараховується;
- в) нараховується, якщо відома ліквідаційна вартість;
- г) немає правильної відповіді.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Визначити первісну вартість запасів для відображення в обліку у двох випадках:

- 1) оплата постачальнику здійснена 25 лютого;
- 2) оплата постачальнику здійснена 28 лютого.

Матеріали для виконання задачі

Компанія 20 лютого 20XX р. придбала запаси на умовах FOB – станція відправлення. Відома така інформація про угоду: вартість запасів за прейскурантом – 120 000 грн; доставка до станції відправлення – 600 грн; вартість перевезення до станції призначення – 800 грн; вартість перевезення зі станції до складу покупця – 70 грн.

Продавцем надається знижка 10% за покупку великого обсягу. Крім того, продавець надає знижку 2% за умови оплати рахунку протягом 10 днів з моменту відвантаження.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Для розрахунку з постачальником покупець взяв кредит на 6 місяців у сумі 115 000 грн під 12% річних.

Задача 2

Необхідно:

Визначити балансову вартість товарів та відобразити в обліку здійснених уцінок та дооцінок.

Матеріали для виконання задачі

На підприємстві протягом року відбувалася переоцінка товарів, інформацію про яку наведено в табл. 4.8.

Таблиця 4.8

Відомість переоцінки товарів

Товар	Кількість	Собівартість	Уцінена чиста реалізаційна вартість 31.03.20XX	Дооцінена чиста реалізаційна вартість 31.06.20XX
А	50	20	18	23
Б	130	15	12	19
В	330	9	7	12

Задача 3

Необхідно:

Визначити величину резерву, скласти проведення та визначити місце резерву у фінансовій звітності.

Матеріали для виконання задачі

На думку фахівців компанії, яка базується на попередніх зверненнях про виконання гарантійних зобов'язань перед покупцями, 2% реалізованих виробів мають незначні дефекти (витрати на їх усунення складають 1 000 грн), 5% – значні дефекти (витрати на усунення складають – 5 000 грн). За

Тема 4. Визнання, оцінка та розкриття інформації про активи підприємства у фінансовій звітності

звітний період було реалізовано 200 од., дохід від реалізації склав 8 000 000 грн, ціна реалізації одиниці – 40 000 грн.

Задача 4

Необхідно:

Відобразити на рахунках бухгалтерського обліку продаж авторського права через 2 роки, якщо грошові надходження дорівнюють ліквідаційній вартості.

Матеріали для виконання задачі

Компанія «С» купує авторське право на 3 роки за 35 000 грн. Поточна вартість аналогічного об'єкта на момент придбання – 40 000 грн, а через 3 роки – 15 000 грн. Витрати на продаж склали 2000 грн. Для нарахування амортизації використовується прямолінійний метод.

Задача 5

Необхідно:

1. Розрахувати собівартість вибулих запасів за умови використання на підприємстві постійної системи обліку запасів за методами: а) FIFO; б) середньозваженої собівартості.

2. Розрахувати собівартість вибулих запасів за умови використання періодичної системи обліку запасів за методами: а) FIFO; б) середньозваженої собівартості.

Матеріали для виконання задачі

Інформація про рух запасів на ТОВ «А» наведена за жовтень 20XX р. За даними інвентаризації на 30.10 виявлено: запасів А – 10 од., запасів Б – 2 од., В – 11 од.

Рух запасів підприємства протягом періоду

Дата	Показник	Вид запасів	Кількість, од.	Ціна, грн
01.10	Залишок	А	10	20
		Б	3	100
		В	6	50

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Дата	Показник	Вид запасів	Кількість, од.	Ціна, грн
05.10	Придбано за готівку	А	100	21
		В	10	53
15.10	Використано у виробництві	В	5	
		А	50	
22.10	Придбано у кредит	Б	8	95
			3	105
		В	15	53
		А	15	25
28.10	Використано у виробництві	А	65	
		Б	12	
		В	15	

Задача 6

Необхідно:

Відобразити в обліку операції компанії «АВС», пов'язані з визнанням будівлі та передачі її в оренду.

Матеріали для виконання задачі

Компанія «АВС» враховує інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю. Компанією споруджено будівлю, призначену для передачі в оренду. Витрати на зведення будівлі склали 15 млн грн. Справедлива вартість будівлі з врахуванням доходу від оренди склала 18 млн грн.

Тема 5

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ПІДПРИЄМСТВА

- 5.1. Сутність, види, облік та відображення у звітності інформації про виплати працівникам.
- 5.2. Сутність та форми державних грантів, їх облік та відображення у звітності.
- 5.3. Визначення, визнання та облік забезпечень і зобов'язань за МСФЗ.

Ключові терміни. Зобов'язання, поточні зобов'язання, довгострокові (непоточні) зобов'язання, забезпечення, непередбачувані зобов'язання, обтяжливі контракти, подія, що зобов'язує, конструктивне зобов'язання, юридичне зобов'язання, реструктуризація, найкраща оцінка зобов'язання.

5.1. Сутність, види, облік та відображення у звітності інформації про виплати працівникам

Методика обліку та розкриття інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності за міжнародними стандартами регулюється: МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»; МСБО 1 «Подання фінансової звітності»; МСБО 19 «Виплати працівникам»; МСБО 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони»; МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (табл. 5.1).

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні.

Таблиця 5.1

Вимоги МСФЗ щодо виплат працівникам

Стандарт	Коментар
МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»	Регулює облік і розкриття інформації за схемами винагород на основі акцій. Розкриттю підлягають опис операцій, що відбулися протягом періоду надання інструментів власного капіталу, умови укладених угод, термін їх виконання та спосіб розрахунку по них (грошовими коштами або інструментами власного капіталу)
МСБО 1 «Подання фінансової звітності»	Вимагає розкриття компанією витрат на утримання персоналу в тому випадку, якщо такі витрати істотні, тобто мають такі розміри, характер і походження, що їх розкриття є значущим для пояснення результатів діяльності компанії за цей період
МСБО 19 «Виплати працівникам»	Основний стандарт, який встановлює правила обліку і розкриття інформації про винагороду працівникам компанії
МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»	Визначає обов'язкове розкриття інформації з винагород ключового управлінського персоналу; визначає поняття ключового управлінського персоналу як осіб, наділених повноваженнями і відповідальністю в питаннях планування, керівництва та контролю діяльністю компанії, у тому числі директора (виконавчого чи невиконавчого)

Джерело: сформовано на основі [1]

Структура та характеристика виплат працівникам, передбачені МСБО 19, наведено на рис. 5.1.

Короткострокові виплати працівникам.

Відповідно до п. 11 МСБО 19, якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового

Тема 5. Особливості визнання, оцінки та розкриття інформації про зобов'язання підприємства

періоду, то суб'єктові господарювання слід визнавати недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги (табл. 5.2). Короткострокові зобов'язання з виплат працівникам визнаються на недисконтованій основі, оскільки їхня вартість не переглядається, крім того, вони не вимагають застосування актуарних припущень й обчислення актуарного прибутку або збитку.

Короткострокові виплати працівникам	Всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні
Виплати після закінчення трудової діяльності	Виплати працівникам (крім виплат при звільненні працівників та короткострокових виплат працівникам), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності
Інші довгострокові виплати працівникам	Виплати працівникам, крім короткострокових виплат працівникам, виплат після закінчення трудової діяльності та виплат при звільненні
Виплати при звільненні	Виплати працівникам, надані в обмін за звільнення працівника як результат: а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; або б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати

Рис. 5.1. Структура та характеристика виплат працівникам, передбачені МСБО 19

Джерело: складено за [1]

Таблиця 5.2

Оцінка короткострокових виплат працівникам

№ п/п	Елемент фінансової звітності	Оцінка
1	Зобов'язання (нараховані витрати)	Недисконтована сума після вирахування будь-якої вже сплаченої суми
2	Актив (сплачені авансом витрати)	Перевищення вже сплаченої суми над недисконтованою сумою виплат
3	Витрати, якщо інший МСБО не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість	Недисконтована сума

Джерело: сформовано на основі [1]

Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі **компенсацій за відсутність, а саме:**

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

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

Суб'єкт господарювання може компенсувати працівникам їхню відсутність з різних причин, включаючи відпустки, хворобу та нетривалу непрацездатність, декретні відпустки для батька або матері, відправлення функцій присяжного засідателя та військову службу.

Права на компенсації за відсутність поділяються на дві категорії:

а) накопичувані (гарантовані, негарантовані);

б) ненакопичувані (не нараховуються резерви).

Програми участі у прибутку та преміювання. Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, коли:

а) у суб'єкта господарювання є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати за результатом минулих подій; та

б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Виплати після закінчення трудової діяльності. Відповідно до п. 26 МСБО 19 виплати після закінчення трудової діяльності включають такі статті, як:

а) пенсійні виплати (наприклад, пенсії та одноразові виплати при виході на пенсію); та

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

Класифікацію програм виплат після закінчення трудової діяльності наведено на рис. 5.2.

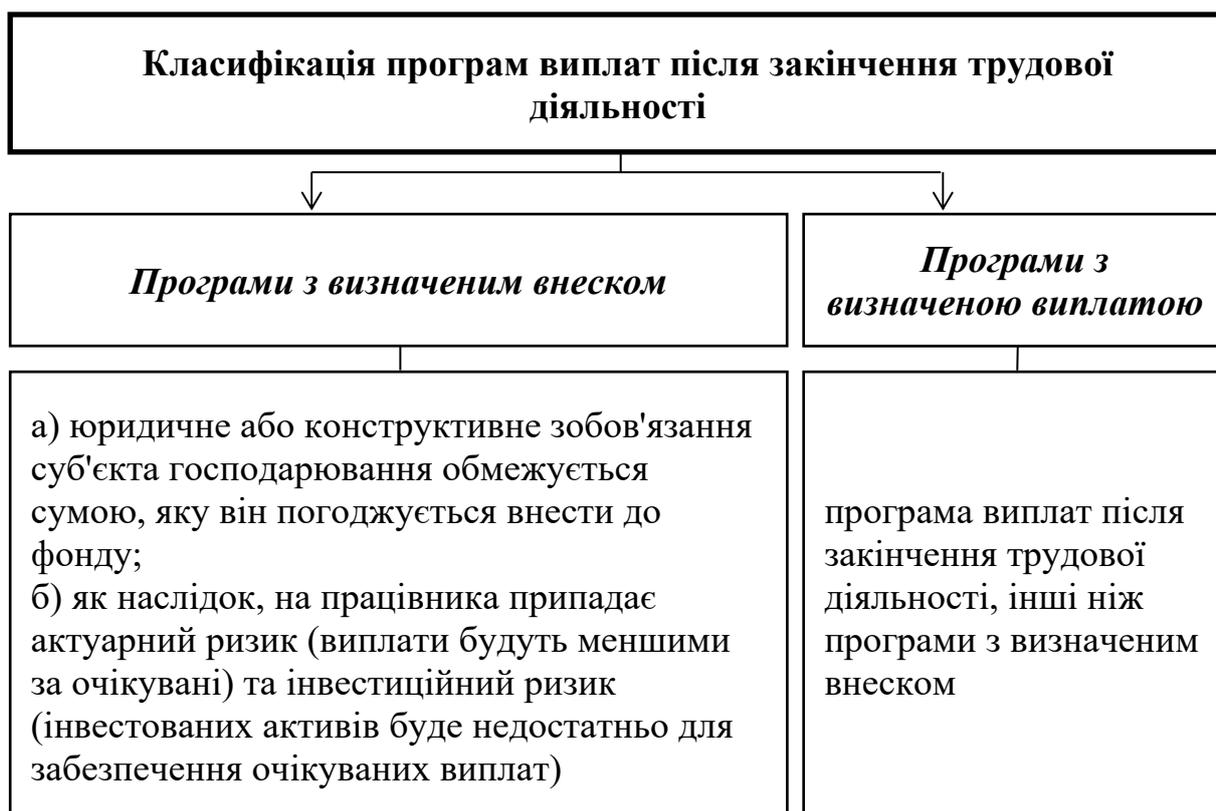


Рис. 5.2. Класифікація програм виплат після закінчення трудової діяльності

Джерело: сформовано на основі [1]

Юридичне зобов'язання – зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов); б) законодавства, або в) іншої дії закону.

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, компанія створила обґрунтоване очікування в інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.

Зобов'язання суб'єкта господарювання не обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду, є зобов'язання, що виникає завдяки:

а) формулі виплат (згідно з програмою), не прив'язаній виключно до суми внесків;

б) гарантії (прямій або непрямій через програму) установленого рівня прибутку від внесків;

в) тій неофіційній практиці, яка спричиняє виникнення конструктивного зобов'язання. Наприклад, конструктивне зобов'язання може виникнути в разі наявності у суб'єкта господарювання досвіду підвищення виплат колишнім працівникам для того, щоб не відставати від інфляції, навіть якщо стосовно цього не існує юридичного зобов'язання.

Методика обліку програм з визначеною виплатою:

1. Визначення суми виплат, зароблених працівником в обмін на надані ними послуги.

2. Дисконтування визначеної суми виплат.

3. Визначення справедливої вартості програми.

4. Визначення загальної суми актуарних прибутків і збитків або їх видів.

5. Визначення кінцевої вартості раніше наданих послуг, якщо програму впроваджують або змінюють.

6. Розрахунок чистого підсумку.

Облік програм з визначеною виплатою наведено у табл. 5.3.

Таблиця 5.3

Облік програм з визначеною виплатою

Операція	Тип програми		
	Фінансова	Частково фінансова	Нефінансова
Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності	Дебет «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» Кредит «Грошові кошти»	Дебет «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» Кредит «Грошові кошти» Кредит «Зобов'язання щодо непенсійних виплат»	Дебет «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» Кредит «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском»
2. Здійснення виплат працівникам: пенсії, інші виплати		Дебет «Зобов'язання щодо непенсійних виплат» Кредит «Грошові кошти»	Дебет «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском» Кредит «Грошові кошти»

Джерело: сформовано на основі [1]

У Звіті про фінансовий стан відображається сума визнаного зобов'язання за визначеними виплатами працівниками як чистий підсумок. У Звіті про прибутки і збитки визначається чистий підсумок витрат і доходів, пов'язаних із програмою визначених виплат. У Примітках до фінансової звітності розкриваються доходи від активів програми.

Інші довгострокові виплати працівникам, зокрема:

а) довгострокова оплачувана відсутність на роботі, така як відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;

б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;

в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;

г) виплати частки прибутку та премій;

д) відстрочена грошова винагорода.

У Звіті про фінансовий стан відображається загальна чиста сума інших довгострокових виплат працівникам. У Звіті про прибутки та збитки витрати (або дохід), пов'язані з іншими довгостроковими виплатами, включаються до собівартості відповідних активів (незавершене виробництво, готова продукція) або відображаються як витрати періоду (витрати на збут, адміністративні витрати тощо).

Виплати при звільненні. Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання та витрати на виплати при звільненні станом на більш ранню з таких дат:

а) коли суб'єкт господарювання більше не може скасувати пропозицію таких виплат; та

б) коли суб'єкт господарювання визнає вартість реструктуризації, яка належить до сфери застосування МСБО 37 та передбачає здійснення виплат при звільненні.

Суб'єкт господарювання оцінює виплати при звільненні при первісному визнанні, а також оцінює та визнає подальші зміни, відповідно до характеру виплат працівникові за умови, що якщо виплати при звільненні є підвищенням виплат при звільненні після завершення трудової діяльності, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо виплат після завершення трудової діяльності. Інакше:

а) якщо очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому визнано таку виплату, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо короткострокових виплат працівникам;

б) якщо не очікується, що розрахунок за виплатами при звільненні буде здійснено повністю протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, то суб'єкт господарювання застосовує вимоги щодо інших довгострокових виплат працівникам.

Відображення інформації про виплати працівникам у фінансовій звітності суб'єкта господарювання. Фрагмент інформації про виплати працівникам ПАТ «Київстар», відображеної у Примітках до консолідованої фінансової звітності за 2020 рік, наведено у прикладі 5.1.

**Тема 5. Особливості визнання, оцінки та розкриття інформації
про зобов'язання підприємства**

Приклад 5.1

ПАТ «Київстар»

Примітки до річної фінансової звітності за 2020 рік

<...>

Станом на 31 грудня інші поточні зобов'язання включали наступне

	2020 рік	2019 рік
Бонуси, нараховані працівникам	284 448	254 384
Гарантійні платежі отримані	105 813	44 321
Нарахування за невикористаними відпустками	89 604	94 994
Інше	6 929	18 560
Всього нефінансових зобов'язань	486 794	412 259

<...>

Джерело: сформовано на основі [27]

Відповідно до п. 17 МСБО 24 суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою, а також окремо про: короткострокові виплати працівникам, виплати після закінчення трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні, платежі на основі акцій.

Приклад 5.2

ПАТ «Київстар»

Примітки до річної фінансової звітності за 2020 рік

<...>

	2020 рік	2019 рік
Короткострокові виплати працівникам	106 321	88 313
Нарахування довгострокових виплат працівникам	(4 598)	(29 459)
Загальна сума винагороди ключовому управлінському персоналу	101 723	58 854

<...>

Джерело: сформовано на основі [27]

Отже, МСБО 19 не вимагає розкриття конкретної інформації щодо короткострокових виплат працівникам, проте інші МСФЗ можуть зобов'язувати розкривати таку інформацію. Наприклад, МСБО 24 вимагає розкриття сум виплат провідному управлінському персоналу, МСБО 1 вимагає розкриття інформації про витрати на виплати працівникам.

5.2. Сутність та форми державних грантів, їх облік та відображення у звітності

Для обліку та розкриття інформації про державні гранти застосовують МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єкту 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 операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання. Державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями.

Державні гранти не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:

- а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання;
- б) гранти будуть одержані.

Існує два загальних підходи до обліку державних грантів: метод капіталу і метод доходу (рис. 5.3). Детальну інформацію щодо методів обліку державних грантів наведено у п. 14–15 МСБО 20.

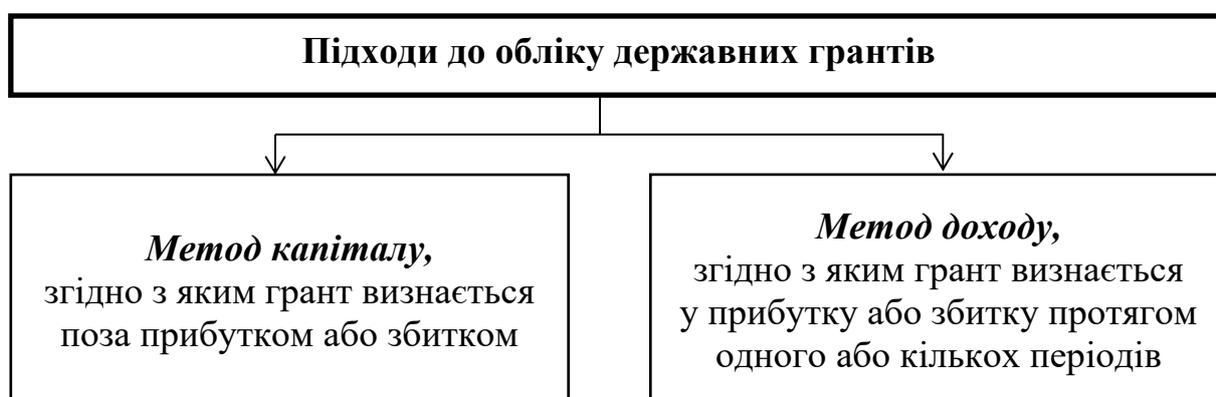


Рис. 5.3. Підходи до обліку державних грантів

Джерело: сформовано на основі [1]

**Тема 5. Особливості визнання, оцінки та розкриття інформації
про зобов'язання підприємства**

Характеристику державних грантів наведено у табл. 5.4.

Таблиця 5.4

Види державних грантів

№ п/п	Вид державних грантів	Характеристика
1	Немонетарні державні гранти	Державний грант може бути у формі передачі немонетарного активу (землі, інших ресурсів) у використання суб'єкта господарювання. За таких обставин, як правило, оцінюють справедливую вартість немонетарного активу та обліковують грант і актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід – це відображення в обліку активу і гранту за номінальною вартістю
2	Гранти, пов'язані з активами	Державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином набуває довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати
3	Гранти, пов'язані з доходом	Це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами

Джерело: сформовано на основі [1]

Державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Приклад 5.3

ПАТ «Київстар»

Примітки до річної фінансової звітності за 2020 рік

<...>

Державні гранти, пов'язані з активами:

	2020 рік	2019 рік
Залишок на початок року	4 347 444	3 023 710
Надходження фінансування	226 553	1 538 611
Визнання грантів до отримання	-	4 474
Витрачання відповідно до умов гранту	(160 610)	-

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

	2020 рік	2019 рік
Переведення до складу доходів майбутніх періодів	(18 660)	(182 195)
Вибуття у зв'язку з передачею активів іншим підприємствам	(18 397)	(37 156)
Залишок на кінець року	4 376 330	4 347 444

Державні гранти, пов'язані з доходами:

	2020	2019
Залишок на початок року	-	-
Надходження грантів (фінансування)	1 856 246	1 328 457
Визнано доходами:		
- компенсацію вартості проїзду пільгових категорій пасажирів	(364 606)	(870 755)
- гранти на забезпечення беззбитковості діяльності	(870 000)	(440 996)
- гранти на інші заходи у сфері електротранспорту	(606 181)	-
- компенсацію витрат по курсовій різниці та інших платежах, пов'язаних з кредитом ЄБРР	(15 419)	(106 439)
- компенсацію середньої заробітної плати мобілізованим та за участь працівників у військових зборах	(40)	(267)
Залишок на кінець року	-	-

<...>

Джерело: сформовано на основі [27]

Погашення гранту, пов'язаного з доходом, застосовується спочатку до будь-якого неамортизованого відстроченого кредиту, визнаного у зв'язку з грантом. Якщо погашення перевищує будь-який подібний відстрочений кредит, або коли не існує відстроченого кредиту, погашення визнається негайно у прибутку або збитку.

Погашення гранту, пов'язаного з активом, визнається шляхом збільшення балансової вартості активу або шляхом зменшення залишку відстроченого доходу на суму, яка підлягає погашенню. Кумулятивну додаткову амортизацію, яка була б визнана у прибутку або збитку на певну дату за відсутності гранту, слід визнавати негайно у прибутку або збитку.

Розкриттю у фінансовій звітності суб'єкта господарювання підлягає така інформація:

а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;

б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких компанія має пряму вигоду;

в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

5.3. Визначення, визнання та облік забезпечень і зобов'язань за МСФЗ

Для обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів суб'єктами господарювання застосовується МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Забезпечення – це зобов'язання з невизначеним строком або сумою. *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. *Подія, що зобов'язує* – подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

Забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;

б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для виконання зобов'язання;

в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

Сума, визнана як забезпечення, має бути **найкращою оцінкою видатків**, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання, – сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду.

Приклад 5.4

Суб'єкт господарювання продає товари з гарантією, за якою покупцям відшкодовується вартість ремонту будь-яких виробничих дефектів, виявлених протягом перших шести місяців після придбання. Якби незначні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 1 млн. Якби значні дефекти були виявлені в усіх проданих виробках, витрати на ремонт дорівнювали б 4 млн. Минулий досвід і майбутні очікування суб'єкта господарювання свідчать, що протягом наступного року 75% проданих товарів не матимуть ніяких дефектів, 20% проданих товарів матимуть незначні дефекти і 5% проданих товарів матимуть значні дефекти. Суб'єкт господарювання оцінює в цілому ймовірність вибуття коштів за гарантійними зобов'язаннями в цілому.

Очікувана вартість витрат на ремонт дорівнює:

$$(75\% \text{ від нуля}) + (20\% \text{ від } 1 \text{ млн}) + (5\% \text{ від } 4 \text{ млн}) = 400000$$

Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, забезпечення слід сторнувати.

Умовне зобов'язання – це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та 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: 1) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде

необхідним для погашення зобов'язання, або 2) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Умовний актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.

Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:

- а) балансову вартість на початок і кінець періоду;
- б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
- в) використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- д) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Контрольні питання

1. Які є види виплат та програм виплат працівникам?
2. Сутність державних грантів, порядок обліку, оцінки та відображення відповідно до МСБО 20.
3. Яка сфера застосування МСБО 37?
4. Які є види забезпечень?
5. Які фактори необхідно враховувати при здійсненні початкової оцінки забезпечення?
6. Які події можуть привести до реструктуризації?
7. Що таке обтяжливий контракт?
8. Які умови визнання непередбачуваних зобов'язань?
9. Коли виникають непередбачувані активи та як вони оцінюються?
10. У яких випадках слід розкривати інформацію про непередбачувані активи?

Тести

1. *Забезпечення – це:*

- а) зобов'язання з незазначеним строком або сумою;
- б) зобов'язання із зазначеним строком або сумою;
- в) зобов'язання із зазначеною сумою;
- г) поточне зобов'язання за господарськими операціями підприємства.

2. *Забезпечення підприємства за МСФЗ поділяють на:*

- а) юридичні і поточні;
- б) юридичні і конструктивні;
- в) конструктивні і непоточні;
- г) правильні варіанти а) та б).

3. *Зобов'язання щодо політики охорони довкілля відображаються бухгалтерським записом:*

- а) дебет «Витрати на охорону довкілля», кредит «Розрахунки з постачальниками і підрядниками»;
- б) дебет «Витрати на охорону довкілля», кредит «Розрахунки з бюджетом»;
- в) дебет «Витрати на охорону довкілля», кредит «Забезпечення охорони довкілля»;
- г) дебет «Витрати на охорону довкілля», кредит «Розрахунки з іншими кредиторами».

4. *Подія, що зобов'язує – це:*

- а) подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що компанія не має реальної альтернативи з його виконання;
- б) подія, яка призводить до того, що компанія не має реальної альтернативи його виконанню;
- в) подія, що створює конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання має реальну альтернативу його виконанню;

**Тема 5. Особливості визнання, оцінки та розкриття інформації
про зобов'язання підприємства**

- г) подія, що створює юридичне зобов'язання, яке призводить до того, що компанія не має реальної альтернативи його виконанню.

5. Компанія подала судовий позов на постачальника за порушення термінів доставки. На думку експертів, позов буде задоволеним, крім того, необхідно здійснити покриття судових витрат. Очікування надходження грошових коштів повинно бути відображено як:

- а) зменшення створеного забезпечення;
- б) дебіторська заборгованість у фінансовому балансі;
- в) доходи майбутніх періодів у фінансовому балансі;
- г) умовний актив у примітках до фінансової звітності.

6. На раді директорів великих торговельних компаній обговорювалося питання про можливість перенесення бізнесу в інші регіони, рішення про реструктуризацію було прийнято більшістю голосів, у зв'язку з цим:

- а) слід створити резерв під забезпечення на покриття витрат з реструктуризації;
- б) не слід створювати резерв під забезпечення на покриття витрат з реструктуризації;
- в) необхідно надати інформацію про можливість витрат з реструктуризації у примітках до звітності;
- г) створення резерву під забезпечення на покриття витрат з реструктуризації залежить від рішення ради директорів про його створення.

7. Забезпечення повинно призначатися компанією у фінансовій звітності, якщо дотримуватися умов:

- а) компанія має зобов'язання, яке виникло в результаті минулої події, і його величина визначена з високою точністю;
- б) існує високий рівень ймовірності того, що для погашення зобов'язань необхідний відтік економічних вигід;

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

- в) відображається тільки у примітках до звітності;
- г) дотримуватися одночасно умов пунктів а) та б).

8. Компанія прийняла рішення про встановлення обладнання для очищення стоків води, яка після використання у технологічному циклі компанії потрапляє у найближчу водойму. Визначено величину можливих витрат, які понесе компанія у зв'язку із запропонованою модернізацією очисних споруд. Вибрати правильну відповідь:

- а) потрібно сформувати забезпечення на покриття;
- б) компанія відобразить витрати з реконструкції очисних споруд тільки в момент, коли вони будуть понесені;
- в) забезпечення витрат створювати не потрібно, але слід розкрити інформацію у примітках до фінансових звітів;
- г) вирішення питання про створення забезпечення буде залежати від прогнозованої суми витрат.

9. У результаті реалізації прийнятої програми з реструктуризації компанії буде продано надлишкове обладнання. Доходи від продажу обладнання будуть:

- а) враховувати при визначенні величини створеного забезпечення з реструктуризації;
- б) відображати тільки при їх одержанні;
- в) відображати як доходи майбутніх періодів;
- г) відображати як дебіторську заборгованість з продажу і доходів від інвестиційної діяльності.

10. Яку оцінку забезпечення обтяжливого контракту слід використати?

- а) собівартість його виконання;
- б) витрати у зв'язку з неможливістю його виконання;
- в) витрати на погашення зобов'язань, крім економічних вигід, що очікують отримати;
- г) найменшу із зазначених у варіантах а) та б).

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Визначити величину резерву, скласти проведення та визначити місце резерву у фінансовій звітності.

Матеріали для виконання задачі

На думку фахівців компанії, яка базується на попередніх зверненнях щодо виконання гарантійних зобов'язань перед покупцями, 2% реалізованих виробів мають незначні дефекти (витрати на їх усунення складають 1000 грн), 5% – значні дефекти (витрати на усунення складають – 5000 грн). За звітний період було реалізовано 200 од., дохід від реалізації склав 8 000 000 грн, ціна реалізації одиниці – 40 000 грн.

Задача 2

Необхідно:

Скласти бухгалтерське проведення і визначити місце необхідної суми у складі фінансової звітності (звіт про фінансовий стан і звіт про сукупні доходи).

Матеріали для виконання задачі

На ТОВ «Полісся» в 20XX р. було подано позов до суду на 1500000 грн у зв'язку з інцидентом, що трапився з вантажним автомобілем компанії. Розгляд справи було призначено на квітень поточного року. У кінці звітного періоду (станом на 31 березня поточного року) юрист разом з директором дійшли таких висновків: 1) шкоду, заподіяну вантажним автомобілем, буде визнано; 2) сума шкоди визначена з достатнім рівнем ймовірності в межах 80000 грн.

Задача 3

Необхідно:

Розрахувати величину резерву, скласти бухгалтерське проведення та визначити інформацію, яка буде наведена в примітках до фінансової звітності.

Матеріали для виконання задачі

Станом на звітну дату 31 березня 20XX р. компанія є учасником арбітражного розгляду. З урахуванням експертного висновку компанія оцінює з високим ступенем ймовірності, що судове рішення буде не на її користь. Суму збитків компанія оцінює від 1 до 3 млн грн.

Тема 6

ВИМОГИ ЩОДО ВИЗНАННЯ, ОЦІНКИ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО ДОХОДИ І ВИТРАТИ ПІДПРИЄМСТВА

- 6.1. Особливості визнання, оцінки та відображення доходів за договорами з клієнтами.
- 6.2. Контракт з клієнтами, ціна контракту та зобов'язання за контрактом.
- 6.3. Визнання, оцінка та відображення доходів у звіті про сукупні доходи.
- 6.4. Облік витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток.

Ключові терміни. Дохід, договір з клієнтом, визнання доходу, контрактний актив, контрактне зобов'язання, зобов'язання щодо виконання, ціна операції, контроль над активом, обліковий прибуток, оподатковуваний прибуток (податковий збиток), податкові витрати (податковий дохід), поточний податок, відстрочені податкові зобов'язання, відстрочені податкові активи, тимчасові різниці.

6.1. Особливості визнання, оцінки та відображення доходів за договорами з клієнтами

Підходи до визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності інформації про доходи суб'єкта господарювання розкриваються у МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». До переваг впровадження в практичну діяльність МСФЗ 15 належать:

1. Стандарт дає універсальну модель визнання виручки, яка може бути застосована для будь-якого бізнесу, видів діяльності, галузей, товарів, продукції, робіт, послуг тощо.

2. Стандарт містить не лише викладення загального підходу визнання виручки, а й деталізований алгоритм.

3. МСФЗ 15 чітко визначає критерії визнання виручки для різних умов виконання контрактних зобов'язань (одномоментних та протягом періоду).

4. Особливу увагу приділено визначенню ціни як бази для подальшого визнання виручки як в цілому за контрактом, так і виручки стосовно окремих компонентів контракту.

5. Узгодження вимог стандартів і обліку виручки, які передбачені в МСФЗ та в системі стандартів США – GAAP.

Сутність доходу наведена не в МСФЗ 15, а в Концептуальній основі фінансової звітності в такій редакції: «**дохід**» – це збільшення активів або зменшення зобов'язань, наслідком якого є зростання власного капіталу, крім як унаслідок здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу. На відміну від МСБО 18 «Дохід», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» розглядає момент визнання виручки відповідно до передачі контролю над активом, а не передачі ризиків та вигід. Так, відповідно до п. 33 МСФЗ 15, **контроль над активом** – це здатність керувати використанням активу (заборонити іншим суб'єктам господарювання керувати використанням активу) та отримувати практично всю решту вигід від нього (заборонити іншим суб'єктам господарювання отримувати вигоди від нього). Виручка визнається протягом певного періоду тоді, коли клієнт отримує та споживає вигоди від результатів роботи виконавця за ступенем виконання ним робіт; результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), контрольований клієнтом; актив, що створюється за ступенем виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою, до того ж виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату. У випадку, коли угода не відповідає жодній з вище-

описаних ситуацій, виручка визнаватиметься одночасно під час переходу до клієнта контролю над товаром.

Таким чином, ключовою особливістю визнання доходу є перехід з концепції доходу на концепцію зміни активів (зобов'язань). Договірна концепція вступає в силу тоді, коли підприємство стає однією зі сторін договору та починає виконувати по ньому зобов'язання. Своєю чергою, виручка від реалізації визнається, коли підприємство-покупець виконує зобов'язання за договором. У продавця продукції після підписання договору з покупцем виникає договірний актив, тобто право на винагороду в обмін на товари чи послуги, передані покупцю. Якщо продавець одержує авансовий платіж, то у нього виникне договірне зобов'язання щодо реалізації товарів, яке припиняється в момент його реалізації одночасно з визнанням виручки від реалізації.

Крім вищезазначеного мають місце особливості щодо договорів про фінансування та впливу тимчасової вартості грошей. Наприклад, контракти девелоперів або будівельних компаній з клієнтами можуть включати угоди про фінансування, відповідно до яких момент надходження грошей від покупця може не збігатися з моментом визнання виручки від продажу. У таких ситуаціях компанії необхідно здійснювати коригування очікуваної суми винагороди так, щоб відобразити грошовий еквівалент винагороди, яка була б отримана, якби покупець заплатив за обіцяні товари чи послуги під час передачі йому контролю над ними.

6.2. КОНТРАКТ З КЛІЄНТАМИ, ЦІНА КОНТРАКТУ ТА ЗOBOB'ЯЗАННЯ ЗА КОНТРАКТОМ

Суб'єкт господарювання зобов'язаний обліковувати доходи від договорів з клієнтом. У широкому розумінні **договір** – це угода між двома або більше сторонами, який породжує права та обов'язки, які є юридично обов'язковими.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

За своєю формою договори можуть бути письмові, усні або відповідно до іншої звичайної ділової практики, з визначеним терміном дії або розірвані за бажанням однієї зі сторін. Проте у будь-якому випадку для того, щоб договір був облікований, він має відповідати таким *критеріям*:

а) сторони договору схвалили договір (письмово, усно чи відповідно до інших звичною практикою ведення бізнесу) і готові виконувати свої зобов'язання;

б) компанія може визначити права кожної сторони щодо товарів або послуг, які будуть передаватися;

в) суб'єкт господарювання може визначити умови оплати за товари або послуги, які будуть передаватися;

г) договір має комерційну сутність (тобто очікується, що ризик, час або величина майбутніх грошових потоків суб'єкта господарства зміняться внаслідок договору);

д) цілком ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає компенсацію, на яку він матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані клієнту.

Суб'єкт господарювання має право поєднувати договори та обліковувати їх як один, якщо вони укладені з одним і тим самим клієнтом приблизно в один період та відповідають *хоча б одному* з таких *критеріїв*:

– сторони домовилися про ці договори як про єдиний пакет з єдиною комерційною метою;

– сума компенсації, що має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни чи виконання іншого договору;

– товари або послуги, зазначені в договорах, становлять одне зобов'язання.

Крім того, договори можуть підлягати модифікації у випадку, коли всі сторони погодили та підписали певні зміни. Якщо за рахунок модифікації обсяг договору або ціна договору зросли, то суб'єкт господарювання обліковує модифікацію договору як окремий договір.

Під час укладення договору суб'єкт господарювання оцінює товари або послуги, зазначені в договорі з клієнтом, та визначає як зобов'язання передати клієнтові або відокремлені

**Тема 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації
про доходи і витрати підприємства**

товар чи послугу або серію відокремлених товарів або послуг, які по суті є однаковими та надаються клієнтові за однією схемою.

Обов'язковою умовою визнання доходу, відповідно до МСФЗ, є задоволення зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові, тобто надання йому контролю над таким активом. Ідентифікація обов'язків до виконання – це встановлення одиниць обліку, на які повинна бути розподілена ціна угоди і для яких повинна бути визначена виручка (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Ідентифікація зобов'язань до виконання

Ідентифікація обов'язків до виконання	Складові
	- Продаж товарів, вироблених підприємством;
	- перепродаж товарів, придбаних підприємством;
	- перепродаж прав на товари, придбаних організацією;
	- виконання обумовленого в договорі завдання для покупця;
	- надання послуги, яка полягає в готовності надати товари/послуги або з наданням товарів/послуг для використання покупцем у порядку і в строки, установлені ним;
	- надання послуги, яка полягає в організації передачі товарів або послуг покупцю іншою стороною;
	- надання прав на товари або послуги, що підлягають наданню в майбутньому, які покупець може перепродати або надати своєму покупцеві;
	- будівництво, виробництво або розробка активу від імені покупця;
	- надання ліцензій;
- надання опціонів на придбання додаткових товарів або послуг, за умови, що вони надають покупцеві суттєве право	

Джерело: узагальнено на основі [1]

Інколи можуть виникати ситуації, коли зобов'язання не виконується з плином часу, в такому випадку суб'єкт господарювання задовольняє його щодо виконання у певний момент часу, коли клієнт отримує контроль над обіцяним активом, а суб'єкт господарювання задовольняє зобов'язання

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

щодо виконання. При цьому мають бути враховані *ознаки передачі контролю над активом*, а саме:

- суб'єкт господарювання має поточне право на оплату за актив;
- клієнт має право власності на актив;
- суб'єкт господарювання передав фізичне володіння активом;
- клієнт має істотні ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом;
- клієнт прийняв актив.

Крім того компанія обирає та дотримується єдиного методу вимірювання прогресу до повного задоволення зобов'язання та в кінці кожного звітного періоду здійснює його переоцінку. Обраний метод має використовуватися послідовно до аналогічних обов'язків до виконання та в аналогічних обставинах. МСФЗ 15 запропоновано до вибору метод оцінки за результатами та метод оцінки за ресурсами.

Сутність *методів оцінки за результатом* зводиться до визнання доходу на основі визначення оцінок вартості товарів або послуг для клієнта товарів, переданих на сьогодні, по відношенню до решти товарів чи послуг, що мають бути виконані відповідно до умов договору. Зокрема, до їх складу відносять аналіз виконання, завершеного на сьогодні, тобто оцінки досягнутих результатів, здійснених етапів, часу, що минув, кількість виготовлених чи переданих одиниць. До недоліків використання методів оцінки за результатом можна віднести досить високу вартість. Оскільки не завжди є можливість безпосередньо спостерігати за прогресом до виконання, тому для отримання відповідної інформації можуть знадобитися надмірні витрати.

Методи оцінки за ресурсами означають визнання доходу на основі зусиль суб'єкта господарювання або ресурсів, використаних для задоволення зобов'язання щодо виконання (наприклад, спожиті матеріальні ресурси, витрачені трудові години, машино-години, понесені витрати, час, що минув)

порівняно з очікуваним загальним обсягом ресурсів, які потрібні для задоволення цього зобов'язання. У випадках, коли зусилля компанії або її ресурси витрачаються рівномірно протягом терміну виконання, доцільним є прямолінійне визнання доходів. Основним недоліком даного методу є те, що не завжди є можливість встановити прямий зв'язок між ресурсами суб'єкта господарювання та передачею контролю над товарами або послугами клієнтів.

Після того, як зобов'язання щодо виконання задоволене, підприємство визнає дохід, оцінений на основі суми операцій, що була здійснена. Згідно з МСФЗ 15, «**ціна операції**» – це сума компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати за право в обмін на передачу клієнтові обіцяних товарів або послуг за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж). Така компенсація може включати як фіксовані, так і змінні або змішані суми. При цьому суб'єкт господарювання має враховувати вплив змінної компенсації, обмежувальні оцінки змінної компенсації, наявність у договорі суттєвого компоненту фінансування, негрошову компенсацію та компенсацію, що має бути сплачена клієнтові.

Змінна компенсація може бути чітко прописана в умовах договору та має бути оцінена або за очікуваною вартістю, або за найбільш ймовірною сумою. Сума компенсації може змінюватися залежно від систем лояльності, як, наприклад: знижки, дисконти, накопичувальні бали, цінові поступки, стимули, бонуси за результатами роботи тощо.

Зобов'язання щодо відшкодування виникають тоді, коли після отримання компенсації суб'єкт господарювання відшкодуватиме клієнту частину або всю суму компенсації. Таке зобов'язання переглядається кожного звітного періоду та оцінюється за сумою отриманої компенсації, на яку він не матиме права (суми не включені в ціну операції).

З метою визначення ціни операції, підприємство має враховувати вартість грошових коштів у часі, якщо терміни

платежів надають клієнтові або суб'єктові господарювання значну вигоду у фінансуванні передачі товарів або послуг клієнтові. У такій ситуації обіцяна сума компенсації потребує коригування щодо *істотного компоненту фінансування*. Тому суб'єкт господарювання визнає дохід від звичайної діяльності у сумі, яку клієнт заплатив би за обіцяні товари або послуги, якби клієнт розплатувався за ці товари або послуги грошовими коштами, коли (або у міру того, як) вони переходять до клієнта (тобто ціна продажу у грошових коштах). Для того, щоб оцінити, чи є у договорі істотний компонент фінансування, необхідно врахувати чинники:

- різницю (якщо вона є) між сумою обіцяної компенсації та ціною продажу у грошових коштах на обіцяні товари або послуги;

- об'єднаний вплив величин: очікуваної тривалості часу між часом передачі підприємством обіцяних товарів або послуг клієнтові та часом оплати клієнтом за ці товари або послуги; та переважних ставок відсотка на ринку.

У випадку, коли клієнт зобов'язується здійснити компенсацію в іншій формі ніж грошові кошти, ціна операції оцінюється *негрошовими коштами* за справедливою вартістю.

Розподіл ціни на обов'язки до виконання – це розподіл підприємством ціни операції на кожний обов'язок до виконання (або товар, або послуги, що відрізняються) у сумі, яка відображає величину відшкодування, право, на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів чи послуг покупцю. Базою розподілу є: відносна ціна окремого продажу з урахуванням розподілу знижок і змінного відшкодування; продаж товару або послуг окремо в аналогічних обставинах і аналогічним покупцям; використання інших підходів (у разі недоступності). Сутність додаткових підходів до розподілу ціни наведено в табл. 6.2.

Якщо товари чи послуги реалізуються зі знижкою, то суб'єкт господарювання розподіляє знижки пропорційно на всі зобов'язання щодо виконання або тільки до одного, або

**Тема 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації
про доходи і витрати підприємства**

більше (але не всіх) зобов'язань, якщо виконуються такі критерії:

- суб'єкт господарювання регулярно продає кожний відокремлений товар або послугу (або кожний набір окремих товарів або послуг) в договорі окремо;
- суб'єкт господарювання також регулярно продає окремо набір (або набори) деяких з цих відокремлених товарів або послуг зі знижкою за окремо взятими цінами продажу на товари або послуги в кожному наборі;
- знижка, що розподіляється на кожний набір товарів або послуг, є практично такою самою, як знижка у договорі.

Таблиця 6.2

Додаткові підходи розподілу ціни

Підхід до розподілу ціни	Сутність	Уточнення у використанні
Підхід скоригованої оцінки ринку	Підприємство може оцінити ринок, на якому продає товари або послуги, та оцінити ціну, яку клієнт на цьому ринку готовий заплатити за ці товари або послуги	Може також містити посилання на ціни конкурентів на подібні товари або послуги та коригування таких цін
Підхід «очікувані витрати плюс маржа»	Підприємство може скласти прогнозну оцінку своїх очікуваних витрат, пов'язаних із задоволенням зобов'язання щодо виконання, а потім додати відповідну маржу для відповідного товару чи послуги	-
Залишковий підхід	Підприємство може оцінити окремо ціну продажу, виходячи із загальної ціни операції за вирахуванням суми відкритих окремо взятих цін продажу на інші товари або послуги, обіцяні в договорі	Для окремо взятої ціни продажу товару чи послуги застосовується за умови виконання одного з таких критеріїв: - продається один і той самий товар або послуга різним клієнтам за цінами, які становлять широкий діапазон значень; або

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Закінчення табл. 6.2

Підхід до розподілу ціни	Сутність	Уточнення у використанні
		– компанія ще не встановила ціну на такий товар чи послуги і вони раніше не продавались окремо (тобто ціна продажу є невизначеною)

Джерело: узагальнено на основі [1]

6.3. Визнання, оцінка та відображення доходів у звіті про сукупні доходи

МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» чітко описує модель визнання доходів суб'єкта господарювання. Під час визнання доходів та відображення їх у звіті про сукупні доходи необхідно орієнтуватися на основний принцип цього стандарту, а саме: визначати дохід не лише відповідно до суми компенсації, на яку підприємство очікує отримати право в обмін на ці товари або послуги, а й враховувати всі умови договору та доречні факти й обставини.

Відповідно до положень МСФЗ 15 **виручка визнається** у момент (або тією мірою), як здійснюється передача організацією контролю над товарами (послугами) покупцю та в тій сумі, яку організація за її оцінками буде мати право отримати.

Існує два моменти, коли доходи можуть бути визнаними: *в конкретний момент часу* (момент передачі контролю) та *протягом певного часу* (в порядку, що відображає результати діяльності підприємства). Отже, ключовим є отримання контролю над активом, тобто здатність управляти використанням активу та отримувати практично всю решту вигід від нього. Крім того, момент передачі контролю залежить від таких чинників, як: право фізичного використання; право на оплату; факт прийняття товару/послуги зі сторони клієнта.

Для визнання виручки від виконання робіт чи надання послуг, тобто протягом певного часу, мають виконуватися

**Тема 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації
про доходи і витрати підприємства**

такі умови: 1) виручка визнається за умови надійної оцінки ступеня виконання; 2) на початкових етапах виконання договору може існувати невизначеність щодо результатів виконання обов'язків за договором; 3) у разі існування невизначеності – виручка визнається в обсязі понесених витрат. Важливим принципом МСФЗ 15 є те, що компанія визнає виручку від реалізації з метою відображення передачі обіцяних товарів чи послуг у сумі, що відображає справедливу винагороду, яку компанія буде мати змогу отримати в обмін на товари чи послуги. Для реалізації даного принципу необхідним є виконання конкретних етапів, що забезпечують процедуру визнання доходу та закріплені у стандарті у вигляді п'ятирівневої моделі (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

**Модель визнання виручки відповідно до МСФЗ 15
«Дохід від договорів з клієнтами»**

Етапи	Назва	Сутність
Крок 1	Ідентифікація договору із клієнтом	<p>Договір вважається дійсним, якщо виконуються такі умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> – він ухвалений сторонами, і усі зобов'язання за ним виконуються; – права кожного учасника договору щодо наданих товарів або послуг можуть бути ідентифікованими; – договір має комерційне значення; – умови оплати за договором можуть бути ідентифіковані; – цілком ймовірно, що кошти за договором будуть отримані. <p>Якщо підприємство має одночасно два або більше договорів з одним замовником, то їх об'єднання для цілей обліку в один можливе, якщо виконуються такі умови:</p> <ul style="list-style-type: none"> – договори узгоджуються між собою однією комерційною метою; – сума відшкодування за одним договором залежить від ціни або виконання іншого;

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Продовження табл. 6.3

Етапи	Назва	Сутність
		– товари чи послуги за договорами (хоча б частково) є одним зобов'язанням за договором
Крок 2	Визначення виконання зобов'язань за договором	На початковому етапі дії договору підприємство має оцінити товар або послуги, які були обіцяні замовнику та визначити їх як зобов'язання до виконання: товари або послуги (або їх набір), що відрізняються один від одного; або серія різних товарів чи послуг, які є подібними і мають один і той самий шаблон передачі замовнику
Крок 3	Визначення ціни договору	Встановлюючи суму угоди, необхідно орієнтуватись на минулу звичайну ділову практику підприємства. Сума договору, крім фіксованої, може містити і змінну суму. Наприклад, якщо в договорі передбачаються знижки, відстрочки, цінові поступки, бонуси за результатом роботи, штрафи тощо. Крім того, сума може бути змінена, якщо підприємство залежить від майбутніх подій, що впливають на суму наданих товарів або послуг (прив'язка ціни до рівня інфляції, курсу валют)
Крок 4	Розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню	Підприємство має розподілити ціну операції на кожне зобов'язання до виконання в сумі, що відображає величину, за якою підприємство могло продати відповідні товари чи послуги окремо. Якщо договором передбачена комплексна знижка – вона розподіляється пропорційно між зобов'язаннями. У контракті допускається відстрочка замовником платежу за надані товари або послуги, але якщо цей період значний – має бути виділений компонент фінансування
Крок 5	Визнання виручки, коли кожне зобов'язання виконано	Виручка визнається в момент, коли кожне зобов'язання за договором виконано. Підприємство може визнавати виручку протягом певного періоду або миттєво. Виручка визнається миттєво, крім випадків, коли одночасно виконуються такі умови: – клієнт отримує і споживає вигоди від результатів роботи виконавця у міру виконання ним робіт; – результати роботи виконавця створюють або покращують актив, контрольований замовником;

**Тема 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації
про доходи і витрати підприємства**

Закінчення табл. 6.3

Етапи	Назва	Сутність
		– актив, створюваний у процесі виконання робіт, не може бути використаний виконавцем з іншою метою; – виконавець має право на оплату виконаної на поточну дату частки робіт

Джерело: узагальнено на основі [1]

Визнані доходи суб'єкт господарювання представляє у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період, а також у частині приміток до фінансової звітності. Відповідно до положень МСБО 1 «Подання фінансової звітності» інформація про доходи може бути представлена у єдиному звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, або в окремих звітах (звіт про прибутки і збитки; звіт про інший сукупний дохід). Інший сукупний дохід містить статті доходів або витрат (включаючи коригування перекласифікації), які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

Для наочного представлення інформації про доходи у фінансовій звітності скористаємось офіційною інформацією про діяльність ПАТ «ЧУМАК», що складає звітність відповідно до вимог міжнародних стандартів, викладеною на офіційному сайті компанії (приклад 6.1).

Приклад 6.1

Приватне акціонерне товариство «ЧУМАК»

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за 2020 рік

Усі суми наведено у тисячах гривень

Стаття	Прим.	2020 рік	2019 рік
Дохід від реалізації	14	1874341	1612080
Собівартість реалізованої продукції	15	(1340862)	(1141758)
Валовий прибуток		533479	470322
Загальні та адміністративні витрати	15	(81952)	(78214)
Витрати на реалізацію та маркетинг	15	(233566)	(214887)
Інші операційні витрати/доходи	16	(38908)	(74906)
Прибуток від основної діяльності		179053	102315
Курсові різниці, чиста сума		(36921)	53034
Фінансові доходи	17	829	5575

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Стаття	Прим.	2020 рік	2019 рік
Фінансові витрати	17	(13599)	(3120)
Прибуток до оподаткування		129362	157804
Витрати з податку на прибуток	18	(24226)	(33360)
Чистий прибуток за рік		105136	124444
Всього сукупного доходу за рік		105136	124444

Джерело: [31]

Як бачимо, ПАТ «Чумак» відображає визнані доходи відповідно до вимог МСФЗ і на основі таксономії подає інформацію про доходи та інший сукупний дохід в єдиному звіті. Детальна інформація про визнані доходи від звичайної діяльності, інші операційні доходи та фінансові доходи міститься у примітках до річної фінансової звітності.

6.4. Облік витрат, пов'язаних з нарахуванням податку на прибуток

Обліковий підхід до відображення податків на прибуток визначає МСБО 12 «Податки на прибуток». Його основна мета полягає у визначенні методики обліку поточних та майбутніх податкових наслідків, а саме: майбутнього відшкодування (компенсації) балансової вартості активів (зобов'язань), які визнані у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання; операцій та інших подій поточного періоду, які визнані у фінансовій звітності. У випадках, коли є ймовірність, що компенсація балансової вартості активу чи зобов'язання змінить (збільшить/зменшить) суму майбутніх податкових платежів порівняно з тим, якими вони були б у разі відсутності податкових наслідків відшкодування, суб'єкт господарювання має визнавати відстрочене податкове зобов'язання (відстрочений податковий актив) за деякими винятками. Стандарт передбачає, що будь-який податковий вплив має відображатися аналогічно відповідним операціям. Наприклад, якщо операції визнані у прибутку або збитку, то

**Тема 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації
про доходи і витрати підприємства**

податкові наслідки – так само у складі прибутку чи збитку. Крім того, при об'єднанні бізнесу визнання відстрочених податкових активів і зобов'язань впливає на суму гудвілу, пов'язаного з цим об'єднанням.

До складу поточних витрат входять поточні і відстрочені податкові витрати. Важливим є визначення податкової бази активу, яка відповідно до МСБО 12 відображає суму, що буде вирахована для цілей оподаткування із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли він відшкодує балансову вартість активу. У випадках, коли економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, податкова база активу буде однаковою з його балансовою вартістю. Аналогічно податковою базою зобов'язань є його балансова вартість, зменшена на суми, що не підлягають оподаткуванню по відношенню до цього зобов'язання у звітному періоді.

Таблиця 6.4

**Основні терміни, пов'язані з обліком податків
на прибуток**

Термін	Сутність
Обліковий прибуток	Прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат
Оподатковуваний прибуток (податковий збиток)	Прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню)
Податкові витрати (податковий дохід)	Загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків
Поточний податок	Сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період
Відстрочені податкові зобов'язання	Суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Закінчення табл. 6.4

Термін	Сутність
Відстрочені податкові активи	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 вигід на майбутні періоди
Тимчасові різниці	Різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання у звіті про фінансовий стан та їх податковою базою

Джерело: складено на основі [1]

Поточний податок визнається як зобов'язання до моменту його погашення. Якщо сплачений податок перевищує суму, яку необхідно було сплатити в цей період, тоді його визнають як актив.

Всі тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню потребують визнання відстроченого податкового зобов'язання, за винятком: первісного визнання гудвілу або первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка не є об'єднанням бізнесу та не має під час здійснення жодного впливу на обліковий та оподаткований прибуток (податковий збиток). Оцінка поточних податкових зобов'язань (активів) залежить від ставок оподаткування та податкового законодавства конкретної країни. Це означає застосування ставок оподаткування, що діють до кінця звітної періоду – для поточних податкових зобов'язань (активів) та ставок, які передбачається використовувати в період реалізації активу чи погашення зобов'язання – для відстрочених податкових активів і зобов'язань.

Облік впливу операції чи іншої події на поточні та відстрочені податки відповідає обліку самої операції чи події. Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати й включати до прибутку або збитку за період.

Контрольні питання

1. Яка сфера застосування МСБО 12?
2. Які концепції визнання передбачені МСФЗ 15?
3. Як визначається дохід від продажу товарів?
4. Назвати відмінність між «активом за договором» і «зобов'язанням за договором».
5. У чому сутність п'ятиступінчастої моделі визнання виручки?
6. Як визначається дохід від надання послуг?
7. Які методи оцінки ступеня виконання застосовуються при виконанні робіт, наданні послуг?
8. У чому сутність відстрочених податкових активів (зобов'язань) та тимчасових різниць?
9. Яким чином визначається дохід при продажу ліцензій?
10. Яка методика оцінювання податку на прибуток?

Тести

1. У якому випадку суб'єкт господарювання має право поєднувати договори з клієнтом?
 - а) коли сторони домовилися про ці договори як про окремий пакет з єдиною комерційною метою;
 - б) коли сума компенсації, що має бути сплачена за одним договором, залежить від ціни чи виконання іншого договору;
 - в) коли договір має комерційну сутність;
 - г) коли клієнт має намір у наступному періоді продовжувати діяльність із суб'єктом господарювання.
2. Скільки етапів необхідно виконати в процесі визнання доходу?
 - а) 4;
 - б) 5;
 - в) 7;
 - г) 8.

3. *Оберіть методи оцінки прогресу виконання зобов'язань:*

- а) за сегментами та за ресурсами;
- б) за результатами та пропорційний;
- в) за ресурсами та за результатами;
- г) за результатами та кумулятивний.

4. *Визначте правильну послідовність етапів визнання доходу відповідно до МСФЗ 15:*

- а) ідентифікація договору із клієнтом; визначення ціни договору; визначення ціни договору; розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню; визначення виконання зобов'язань за договором; визнання виручки, коли кожне зобов'язання виконано;
- б) ідентифікація договору із клієнтом; визначення виконання зобов'язань за договором; визначення ціни договору; розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню; визнання виручки, коли кожне зобов'язання виконано;
- в) визначення ціни договору; ідентифікація договору із клієнтом; визначення виконання зобов'язань за договором; розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню; визнання виручки, коли зобов'язання виконано;
- г) ідентифікація договору із клієнтом; визначення ціни договору; розподілення ціни операцій на зобов'язання, які підлягають виконанню; визнання виручки, коли кожне зобов'язання виконано; визначення виконання зобов'язань за договором.

5. *Яким міжнародним стандартом регламентуються положення визнання доходів?*

- а) МСБО 18;
- б) НП(С)БО 15;
- в) МСФЗ 15;
- г) МСФЗ 18.

**Тема 6. Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації
про доходи і витрати підприємства**

6. Відстрочені податкові активи – це суми податку на прибуток, які підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах по відношенню до:

- а) перенесених на майбутній період невідшкодованих податкових збитків;
- б) перенесених на майбутній період невикористаних податкових кредитів;
- в) податкових різниць, що підлягають вирахуванню;
- г) всі вище перераховані відповіді правильні.

7. Прибуток, визнаний у результаті судового засідання – це:

- а) зміна облікової оцінки;
- б) виправлення помилки;
- в) ретроспективний перегляд показників фінансової звітності;
- г) немає правильної відповіді.

8. Відстрочені податкові зобов'язання – це:

- а) суми податку на прибуток, які сплачуватимуться в майбутніх періодах з тимчасових податкових різниць, які підлягають оподаткуванню;
- б) суми податку на прибуток, які підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах;
- в) суми податку на прибуток до сплати (відшкодування) по відношенню до оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період;
- г) сума, по якій даний актив або зобов'язання враховується для цілей оподаткування.

9. Відстрочені податкові активи і зобов'язання в балансі:

- а) відображаються разом із поточними податковими активами і зобов'язаннями;
- б) завжди класифікуються як короткострокові активи і зобов'язання;
- в) повинні відображатися окремо від поточних податкових активів і зобов'язань;
- г) не повинні представлятися взагалі.

10. Балансова вартість активу 600 грн, база оподаткування 500 грн, ставка податку на прибуток – 25%:

- а) відстрочене податкове зобов'язання складає 125;
- б) відстрочений податковий актив складає 25;
- в) відстрочене податкове зобов'язання складає 25;
- г) відстрочене податкове зобов'язання складає 125, відстрочений податковий актив – 150.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Здійснити процедуру визнання доходу компанії «Альфа» та відобразити інформацію на рахунках обліку відповідно до МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Матеріали для виконання задачі

Компанія «Альфа» реалізує товари А, В і С на загальну суму 100 тис. дол. Продавець погашає свої зобов'язання щодо виконання поставок за компонентами А, В і С у різні моменти часу. Товар А відвантажено покупцю в травні 2021 р., товар В – в серпні 2021 р., а товар С – в жовтні 2021 р. Сума 100 тис. дол. отримана продавцем у січні 2021 р.

Продавець регулярно реалізує товар А окремо іншим покупцям, тому інформація про окремо взятую ціну його продажу у бухгалтера наявна. Інформація про окремі ціни на товари В і С відкрито не спостерігається. Отже, підприємство-продавець повинно звернутися до оціночних методів. До товару В застосовується підхід скоригованої оцінки ринку (*adjusted market assessment approach*), а до товару С застосовується підхід «очікувані витрати плюс маржа» (*expected cost plus a margin approach*). У результаті проведеного аналізу встановлено такі окремі ціни на товари (табл. 6.5).

Таблиця 6.5

Окремі ціни на товари компанії «Альфа»

Товар	Ціна окремого продажу, тис. дол.	Метод оцінки
А	50	Пряме спостереження (параграф 77 МСФЗ 15)
В	25	Скоригована оцінка ринку (параграф 79(а) МСФЗ 15)
С	75	Очікувані витрати плюс маржа (параграф 79(б) МСФЗ 15)
Разом	150	
Знижка	50	

Задача 2

Необхідно:

Відобразити на рахунках обліку визнання доходу компанії «Сатурн», яка веде облік і складає звітність відповідно до міжнародних стандартів.

Матеріали для виконання задачі

1. Підприємство укладає контракт, який *може бути розірвано* сторонами (*Cancellable contract*), на постачання товару покупцю в сумі 150000 грн. Контракт передбачає обов'язок покупця сплатити після 30 травня аванс у розмірі 10% від вартості контракту. Покупець перераховує аванс 1 серпня, і 30 серпня продавець відвантажує товар.

2. Підприємство укладає контракт, який *не може бути розірвано* сторонами (*Non-cancellable contract*), на постачання товару покупцю на суму 200000 грн. Контракт передбачає обов'язок покупця заплатити після 30 вересня аванс у розмірі 10% від вартості контракту. Покупець перераховує аванс 1 листопада, і 30 листопада продавець відвантажує товар.

Таблиця 6.6

Відображення господарських операцій компанії «Сатурн»

Дата і зміст операції	Дт	Кт	Сума

Задача 3

Необхідно:

Визначити відповідну податкову базу для підприємства, що здійснює облік відповідно до міжнародних стандартів.

Матеріали для виконання задачі

1. Поточні зобов'язання підприємства включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 420 тис. грн. Відповідні витрати вираховуватимуться для цілей оподаткування на касовій основі. Податкова база нарахованих витрат становить – ?

2. Поточні зобов'язання включають дохід від відсотків, отриманий авансом, балансова вартість якого становить 80 тис. грн. Відповідний дохід від відсотків оподаткований на касовій основі. Податкова база отриманих авансом відсотків дорівнює – ?

3. Поточні зобов'язання включають нараховані витрати, балансова вартість яких становить 130 тис. грн. Відповідні витрати вже були вираховані для цілей оподаткування. Податкова база нарахованих витрат становить – ?

4. Поточні зобов'язання включають нараховані штрафи та пеню, балансова вартість яких становить 200 тис. грн. Штрафи та пеня не підлягають вирахуванню для цілей оподаткування. Податкова база нарахованих штрафів та пені становить – ?

5. Балансова вартість кредиторської заборгованості за позикою становить 150 тис. грн. Погашення позики не матиме податкових наслідків. Податкова база позики становить – ?

Тема 7

ПОРЯДОК ОБЛІКУ ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

- 7.1. Визначення, визнання та оцінка фінансових інструментів.
- 7.2. Порядок розкриття інформації про фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу у фінансовій звітності.
- 7.3. Похідні фінансові інструменти: сутність, класифікація, оцінка та подання інформації у фінансовій звітності.
- 7.4. Характеристика елементів власного капіталу та відображення інформації у звітності.

Ключові терміни. Фінансовий інструмент, фінансовий актив, фінансове зобов'язання, інструмент капіталу, похідний фінансовий інструмент, дериватив, хеджування, фінансовий опціон, ф'ючерсний контракт, форвардні контракти валютний СВОП, справедлива вартість, амортизована вартість.

7.1. Визначення, визнання та оцінка фінансових інструментів

Фінансові інструменти підпадають під дію відразу трьох міжнародних стандартів:

- 1) МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» – містить основні визначення та правила подання фінансових інструментів у звітності;
- 2) МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» – визначає принципи відображення фінансових активів і фінансових зобов'язань у фінансовій звітності підприємства;

3) МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» – встановлює вимоги до розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про фінансові інструменти.

За МСБО 32, *фінансовий інструмент* – це будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу в іншого. На відміну від інших активів та зобов'язань, фінансові інструменти завжди виникають виключно з договору.

Виділяють три типи фінансових інструментів:

- фінансові активи;
- фінансові зобов'язання;
- інструменти капіталу.

Фінансовий актив – це будь-який актив, що є:

- грошовими коштами;
- договірним правом на одержання коштів або іншого фінансового активу від іншого господарюючого суб'єкта;
- договірним правом на обмін фінансових інструментів в іншого підприємства на потенційно вигідних умовах;
- контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу.

Фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, що є:

- контрактним зобов'язанням надавати кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання;
- обмінювати фінансові активи або фінансові зобов'язання в іншого суб'єкта господарювання за умов, які є потенційно несприятливими;
- контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання.

Інструмент капіталу – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Дериватив – це стандартний документ, що засвідчує право та зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

кошти на визначених ним умовах. Приклади фінансових інструментів наведено на рис. 7.1.

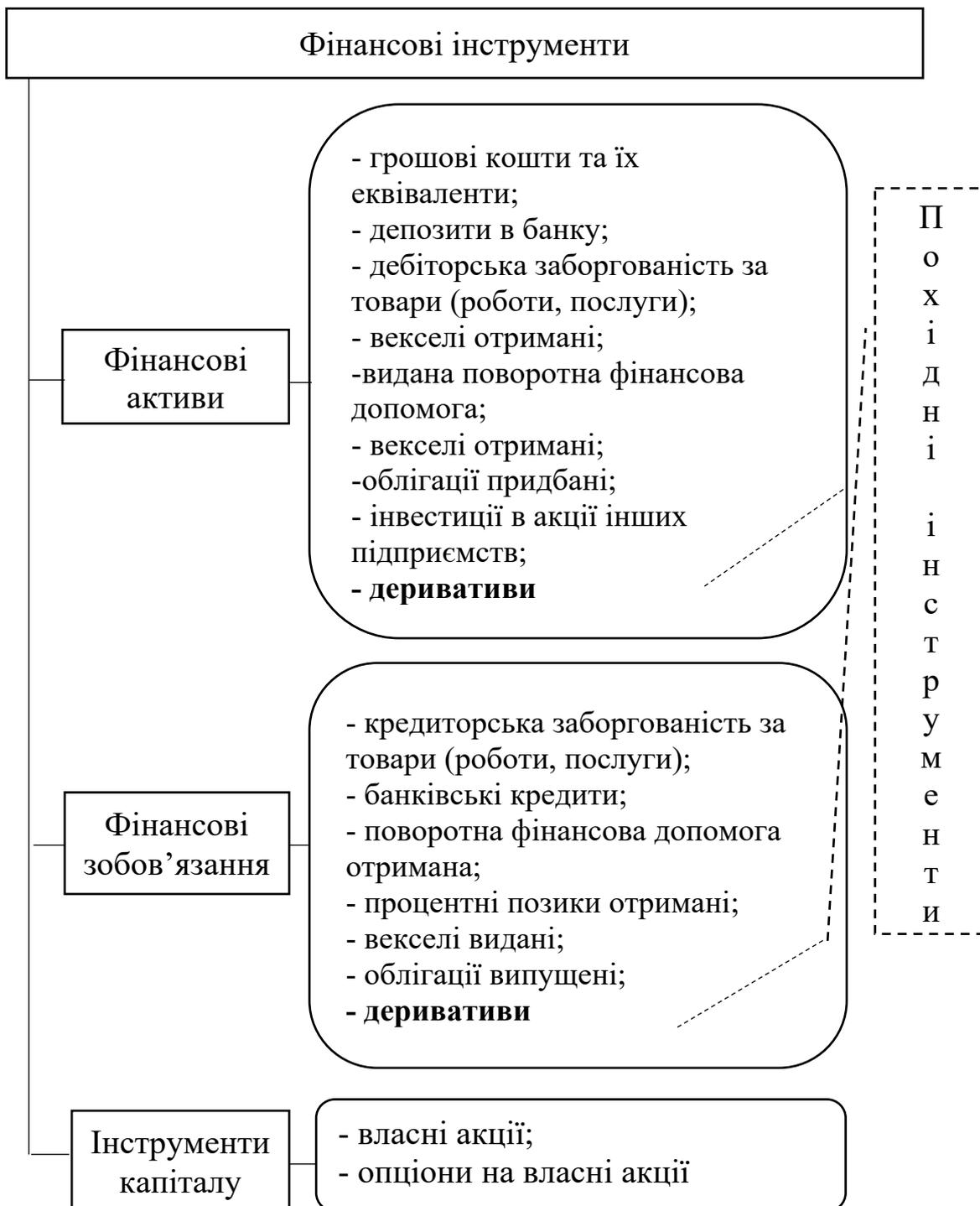


Рис. 7.1. Приклади фінансових інструментів

Джерело: сформовано на основі [1, 12]

Відповідно до МСФЗ 9 фінансові активи та фінансові зобов'язання *первісно* визнаються за їх справедливою вартістю плюс (для фінансових активів) мінус (для фінансових зобов'язань) витрати на операцію, що прямо відносяться на придбання фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Для фінансових інструментів, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у прибутку або збитку, витрати на операцію не включаються до первісної вартості.

Приклад 7.1

Лізингова компанія при передачі об'єкта фінансового лізингу орендарю стягує комісію за адміністрування договору лізингу. Така комісія стягується один раз у розмірі 2% від вартості предмета лізингу.

Зазначена сума комісії включається до складу довгострокової дебіторської заборгованості лізингової компанії за даним об'єктом фінансового лізингу, оскільки вона прямо відноситься до придбання фінансового активу (виникнення контрактного права на отримання грошових коштів), і без сплати такої комісії передача предмета фінансового лізингу орендарю не відбудеться

7.2. Порядок розкриття інформації про фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу у фінансовій звітності

Суб'єкт господарювання визнає фінансовий актив або фінансове зобов'язання у Звіті про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли він стає стороною контрактних положень щодо цього інструмента.

При первісному визнанні фінансові активи оцінюються за справедливою вартістю (крім торговельної дебіторської заборгованості, що не містить значного компонента фінансування, – її оцінюють за ціною операції). Справедливу вартість збіль-

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

шують на витрати на операцію, безпосередньо пов'язані з придбанням цього фінансового активу (п. 5.1.1 МСФЗ 9). Виняток становлять фінансові активи, які відображаються в подальшому за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Тоді витрати на операцію не враховують у вартості фінансового інструменту. Тобто, справедлива вартість наданої або одержаної компенсації.

Приклад 7.2

Підприємство за 500 тис. грн придбало облігації, що обліковуються в подальшому за амортизованою собівартістю. Облігації погашаються через 3 роки. Витрати, пов'язані з придбанням, склали 30 тис. грн. Таким чином, первісна вартість даного фінансового активу дорівнює: $500\ 000 + 30\ 000 = 530\ 000$ грн

МСФЗ 9 передбачає, що *подальша оцінка* фінансових активів здійснюється за (п. 4.1.1 МСФЗ 9): амортизованою собівартістю; справедливою вартістю через прибуток або збиток; справедливою вартістю через інший сукупний дохід (ІСД – стаття власного капіталу).

Класифікація фінансових активів характеризує, як підприємство управляє групами фінансових активів та які характеристики очікуваних грошових потоків від цих активів.

Класифікація й оцінка фінансових активів прив'язуються до бізнес-моделі управління цими активами, тобто залежить від планів підприємства щодо кожного з них. Так, МСФЗ 9 визначає три типи бізнес-моделей (рис. 7.2):

- 1) утримання активу для одержання грошових коштів;
- 2) утримання активу як для одержання грошових коштів, так і для продажу активу;
- 3) утримання активу для продажу.

Обрана бізнес-модель використовується для групи фінансових інструментів, а не стосовно певного окремого інструменту.

Підприємство може використовувати більше ніж одну бізнес-модель для управління фінансовими активами.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Деякі фінансові інструменти з характеристиками дострокового погашення потребують проведення тесту на грошові потоки (далі – SPPI), щоб їх можна було вимірювати на основі амортизованої вартості або справедливої вартості через інший сукупний дохід.



Рис. 7.2. Класифікація та оцінка фінансових активів

Джерело: [12]

МСФЗ 9 визначає характеристики дострокового погашення, які потребують тестування умов договору, що дозволяє емітентові (тобто боржникові) достроково погасити борговий інструмент або дозволяє його утримувачеві (тобто кредиторів) повернути борговий інструмент емітентові до настання терміну погашення. При цьому сума дострокового погашення відображає несплачену частину основної суми та процентів, які можуть включати в себе обґрунтовану компенсацію за дострокове припинення дії договору. У цьому

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

випадку характеристика дострокового погашення відповідає тесту SPPI.

Важливим питанням є відображення зменшення корисності фінансових активів через оцінку очікуваних кредитних збитків, які визнають як резерв. Особливість такого підходу полягає в тому, що резерв визнають під очікувані, а не під фактично отримані кредитні збитки за фінансовим активом.

Важливо, що порядок знецінення застосовують до фінансових активів, які обліковують:

1) за амортизованою вартістю за моделлю ефективної ставки відсотка (ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та якщо доцільно – протягом коротшого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання);

2) за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.

Найчастіше на практиці підлягають знеціненню:

- торговельна дебіторська заборгованість;
- видані позики;
- інвестиції у боргові цінні папери (утримувані для одержання грошових потоків через погашення основної суми боргу та відсотків).

Тобто, у разі знецінення фінансового активу, який обліковують за амортизованою вартістю, у звіті про фінансовий стан відповідний резерв має бути визнаний у складі активів, зменшуючи тим самим балансову вартість фінансового активу. Розглянемо оцінку фінансового активу за методом амортизованої собівартості на прикладі 7.3.

Приклад 7.3

Підприємство 01.02.2018 придбало з дисконтом трирічні облігації номінальною вартістю 6 000 000 грн. Процентний дохід за наведеними облігаціями становить 20% річних. Сума дисконту при придбанні – 150 000 грн. Необхідно з'ясувати, як зазначені облігації відобразатимуться у фінансовій звітності за МСФЗ на 31.12.2019

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Рішення:

Для розрахунку первісної вартості облігацій, за якою вони зараховуватимуться на баланс, потрібно розрахувати ефективну ставку відсотка: $(150000 : 3) + (6000000 \cdot 20\%) / 6000000 = 21\%$.

Щоб визначити амортизовану собівартість фінансового активу, за якою актив оцінюється при первісному визнанні, необхідно:

1) розрахувати дисконтовану вартість грошових потоків від облігацій із застосуванням методу ефективного відсотка, яка становить 3 386 844 грн $(6000000 \cdot 1/(1 + 0,21)^3)$;

2) визначити дисконтовану вартість грошових потоків від процентів за облігаціями за перший, другий і третій роки (також за методом ефективного відсотка): 2 488 721 грн $(6000000 \cdot 20\% \cdot x \cdot (1/1,21 + 1/(1,21)^2 + 1/(1,21)^3))$.

Таким чином, амортизована собівартість облігацій при їх первісному визнанні становитиме 5 875 565 грн (3 386 844 грн + 2 488 721 грн), яка і буде відображатися у Звіті про фінансовий стан.

Проведемо розрахунок подальшої оцінки облігацій на відповідні звітні дати:

Дата	Доходи від процентів за ефективною ставкою відсотка (21%), грн. (гр.5 · 21%)	Доходи від процентів за номінальною ставкою відсотка (20%), грн (6 000 000 · 20%)	Сума амортизації дисконту, грн. (гр. 3 – гр. 2)	Амортизована собівартість облігацій, грн
01.02.18	х	х	х	5 875 565
31.12.18	1 131 047*	1 100 000*	31 047	5 906 612
31.12.19	1 240 389	1 200 000	40 389	5 947 001
31.12.20	1 248 870	1 200 000	48 870	5 995 871
31.01.21	104 129**	100 000**	4 129***	6 000 000

*Розрахунок суми доходів від процентів проведено за 11 місяців 2018 р.

**Розрахунок суми доходів проведено за один місяць 2021 р.

***Залишкова сума амортизації дисконту відображається у фактичній сумі на дату погашення $(4 129 = 6 000 000 - 5 995 871)$.

Отже, у фінансовій звітності необхідно відобразити:

у Звіті про фінансовий стан

необоротні активи: довгострокові фінансові інвестиції в облігації – 5 875 565 грн;

оборотні активи: дебіторську заборгованість за нарахованими відсотками – 2 300 000 грн (1 100 000 грн + 1 200 000 грн);

у Звіті про прибутки та збитки :

фінансові доходи – 1 240 389 грн (1 200 000 грн + 40 389 грн)

**Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності
фінансових інструментів**

Розглянемо модель обліку фінансових активів у системі рахунків (табл. 7.1).

Таблиця 7.1

Модель обліку фінансових активів у системі рахунків

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерські проведення
<i>Модель обліку цінних паперів</i>		
1	Придбання акцій підприємства з метою перепродажу	Д-т Цінні папери К-т Грошові кошти
2	Відображення придбаних акцій у звітності за справедливою вартістю	Д-т Коригування справедливої вартості цінних паперів К-т Нереалізовані прибутки
3	Реалізація акцій підприємства	Д-т Грошові кошти К-т Цінні папери К-т Прибуток від продажу цінних паперів К-т Нереалізований прибуток (збиток)
4	Коригування справедливої вартості цінних паперів	Д-т Нереалізований прибуток (збиток) К-т Коригування справедливої вартості цінних паперів

Джерело: складено на основі [1, 24]

Фінансові зобов'язання після первісного визнання оцінюються:

- 1) за амортизованою собівартістю;
- 2) за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

При первісному визнанні фінансові зобов'язання також оцінюються за справедливою вартістю. Від неї віднімають витрати на операції, безпосередньо пов'язані з випуском даного фінансового зобов'язання. Винятком є, коли фінансові зобов'язання відображаються за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Приклад 7.4

Підприємство емітувало облигації, що обліковуються за амортизованою собівартістю, і виручило за них 300 тис. грн. Облигації погашаються через 4 роки. Витрати, пов'язані з випуском, становили 50 тис. грн. Тоді в емітента облигацій первісна вартість фінансового зобов'язання дорівнюватиме: $300000 - 50000 = 250000$ грн

Справедливою вартістю фінансового зобов'язання при первісному визнанні, як правило, є ціна операції (тобто справедлива вартість наданої або одержаної компенсації).

Фінансове зобов'язання, оцінене за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку, є фінансовим зобов'язанням, яке задовольняє одну з таких умов:

- воно є похідним фінансовим інструментом;
- після первісного визнання воно призначається суб'єктом господарювання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку (п 4.2.2 або 4.3.5 МСФЗ 9);
- воно призначено або після первісного визнання, або у подальшому як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку (п 6.7.1 МСФЗ 9).

Тобто, зміни справедливої вартості фінансового зобов'язання, що здійснюються внаслідок зміни базової ставки відсотка, товарної ціни, валютного курсу або індексу цін чи ставок, які спостерігаються на ринку, визнаються відповідними доходами чи витратами і відображаються у звіті про прибутки і збитки за звітний рік. Зазначене застосовується для переважної більшості фінансових зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю.

Для фінансового зобов'язання, призначеного як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, суб'єкт господарювання подає прибуток або збиток таким чином:

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

– величина зміни справедливої вартості фінансового зобов'язання, що відноситься на зміну кредитного ризику такого зобов'язання, подається в іншому сукупному доході;

– решта величини зміни справедливої вартості зобов'язання подається у прибутку або збитку.

Розглянемо модель обліку фінансових зобов'язань у системі рахунків (табл. 7.2).

Таблиця 7.2

Модель обліку фінансових зобов'язань у системі рахунків

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерські проведення
<i>Модель обліку фінансових зобов'язань</i>		
1	Продано випущені акції	Д-т Грошові кошти К-т Відсотки за облігаціями, що підлягають оплаті К-т Облігації, що підлягають оплаті
2	Сплачені відсотки за облігаціями	Д-т Витрати за відсотками за випущеними облігаціями К-т Грошові кошти
3	Відображено дисконт	Д-т Дисконт облігації К-т Облігації, що підлягають оплаті
4	Відображено премію	Д-т Грошові кошти К-т Премії за облігаціями

Джерело: складено на основі [1, 24]

Інструментом власного капіталу є контракт, який підтверджує право на активи підприємства, що залишаються після вирахування всіх його зобов'язань. Контракт, який буде погашатися підприємством шляхом отримання або надання фіксованої кількості власних інструментів капіталу в обмін на фіксовану суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є інструментом власного капіталу.

Приклад 7.5

Випущений опціон на акції, який надає право покупцю купити фіксовану кількість акцій підприємства за фіксованою ціною або фіксованою встановленою основною сумою облігації, є інструментом власного капіталу

При первісному визнанні суб'єкт господарювання може зробити вибір щодо подання зміни справедливої вартості інвестиції в інструмент капіталу (який не утримується для торгівлі) в іншому сукупному доході. У подальшому цей метод обліку зміни не підлягає. Якщо підприємство приймає рішення про облік зміни справедливої вартості інвестиції в іншому сукупному доході, то воно визнає у прибутку або збитку дивіденди від такої інвестиції. У подальшому зміни вартості інвестиції в акції (частки), що були відображені в іншому сукупному доході, у звіт про прибутки і збитки не переносяться. МСФЗ 9 дозволяє обліковувати за собівартістю інвестиції в акції, які не котируються на ринку.

МСФЗ 9 визначає обставини, які можуть свідчити, що собівартість не відображає справедливу вартість інвестиції. До таких обставин, зокрема, належать:

- значна зміна у показниках діяльності об'єкта інвестування порівняно з бюджетами, планами;
- зміни в очікуванні того, що будуть досягнуті контрольні технічні показники продукції об'єкта інвестування;
- значні зміни на ринку для акцій об'єкта інвестування або його продуктів;
- значні зміни у глобальній економіці або економічному середовищі, у якому функціонує об'єкт інвестування;
- значні зміни у показниках діяльності подібних суб'єктів господарювання або в оцінках ринку в цілому;
- внутрішні проблеми об'єкта інвестування (шахрайство, судові справи, зміни управління або стратегії);
- свідчення про додатковий випуск акцій тощо.

У таких випадках суб'єкт господарювання повинен оцінити справедливу вартість фінансової інвестиції в інструменти капіталу і відійти від оцінки за собівартістю.

Хеджування – це діяльність з управління зовнішніми ризиками, з метою скорочення впливу цих ризиків на діяльність компанії, використовуючи фінансові інструменти.

Цілями хеджування є зменшення невизначеності у майбутньому, уникнення значних втрат шляхом укладення спеціальних

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

контрактів (форвардів, ф'ючерсів, опціонів, свопів), які як похідні фінансові інструменти фіксують мінливий зовнішній параметр (ціну, курс валют, ставку відсотка). Результатом хеджування може бути прибуток або збиток, який можна визначити тільки порівнюючи в майбутньому фактичне значення мінливого зовнішнього параметра зі значенням, прописаним в контракті.

Приклад 7.5

Українська компанія продає свою продукцію в Європі. Компанія стурбована тим, що можливо, курс євро впаде і тоді компанія втратить частину виручки через курсові різниці (тобто обсяги продажів залишаться ті самі, і ціна в євро не зміниться, але в гривні виручка зменшиться). Тому компанія укладає з банком договір на продаж 100% своєї виручки в євро, яка надійде в наступні 6 місяців за фіксованим курсом, який відразу прописується в договорі

Об'єкт хеджування (тобто те, що захищаємо від ризику):

- визнаний актив або зобов'язання;
- невизнане тверде договірне зобов'язання;
- прогнозована операція з високою ймовірністю;
- чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю.

Тверде договірне зобов'язання має обов'язкову силу до виконання в угоді про обміні певною кількістю ресурсів за певною ціною на визначену дату або дати в майбутньому.

Прогнозована операція розглядається як очікувана, але ще не оформлена договором майбутня операція.

Інструмент хеджування (тобто за допомогою чого захищаємося від ризику) – фінансовий інструмент, зміна справедливої вартості якого або рух грошових коштів за яким будуть компенсувати прибуток або збиток за хеджованими статтями, якими є:

- похідний фінансовий інструмент (дериватив);
- непохідний фінансовий інструмент, що враховується за справедливою вартістю через звіт про прибутки та збитки (виняток: якщо фінансовий інструмент обліковується за

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

справедливою вартістю за рішенням організації, то він не може бути інструментом хеджування).

Типи хеджування:

1) хеджування справедливої вартості, за яким відбувається хеджування доступності змін справедливої вартості визнаного активу або зобов'язання;

2) хеджування грошових потоків – це хеджування доступності грошових коштів та непостійності, яка: може належати до конкретного ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з високо ймовірною прогнозованою операцією, й впливатиме на чистий прибуток чи збиток;

3) хеджування чистих інвестицій у закордонне підприємство, що регулюється МСБО 21.

Визначають *ефективність хеджування* як ступінь згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, які можна віднести до хеджування ризику. Модель хеджування справедливої вартості та грошових потоків наведено в табл. 7.3

Таблиця 7.3

**Модель хеджування справедливої вартості
та грошових потоків**

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерські проведення
<i>Модель хеджування справедливої вартості</i>		
1	Придбано цінні папери	Д-т Інвестиції у боргові цінні папери К-т Грошові кошти
2	Збільшення справедливої вартості цінних паперів	Д-т Інвестиції в боргові цінні папери К-т Капітал (збільшення справедливої вартості)
3	Збільшення справедливої вартості похідного інструменту	Д-т Похідний актив К-т Прибуток
4	Зменшення справедливої вартості боргових цінних паперів	Д-т Збиток К-т Інвестиції в боргові цінні папери

**Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності
фінансових інструментів**

Закінчення табл. 7.3

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерські проведення
<i>Модель хеджування грошових потоків</i>		
5	Купівля запасів і укладання форвардного контракту	Д-т Запаси К-т Грошові кошти
6	Збільшення вартості ф'ючерсного контракту	Д-т Ф'ючерсний контракт К-т Нереалізований прибуток
7	Кінцеве врегулювання ф'ючерсного контракту	Д-т Грошові кошти К-т Ф'ючерсний контракт

Джерело: складено на основі [1, 24]

7.3. Похідні фінансові інструменти: сутність, класифікація, оцінка та подання інформації у фінансовій звітності

Похідний фінансовий інструмент – це фінансовий інструмент, вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, валютного курсу, індексу цін, який не потребує початкових інвестицій і розрахунки за яким проводяться у майбутньому.

Визначення похідних фінансових інструментів.

Опціон – контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання, придбати чи продати певну кількість одиниць за визначеною ціною впродовж означеного періоду.

Ф'ючерсний контракт – торговий контракт щодо купівлі або продажу визначеної кількості одиниць за ціною і в термін, зафіксовані станом на майбутню дату (застосовуються на біржі).

Форвардний контракт – це контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць за попередньо визна-

ченою ціною на майбутню дату (індивідуальна домовленість, не представлені на біржі).

Своп – це контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць за попередньо визначеною ціною на майбутню дату (індивідуальна домовленість).

Похідний фінансовий інструмент має всі наведені нижче характеристики:

- його вартість змінюється залежно від коливань базисної змінної: ставки відсотка, цін на фінансові інструменти, цін на товари, курсу іноземної валюти, індексу цін чи ставок, кредитного рейтингу, індексу, або будь-якої іншої базисної змінної;
- не вимагає взагалі або вимагає незначних початкових вкладень на відміну від інших подібних інструментів, що залежать від ринкових умов;
- виникає в певний момент у майбутньому;
- може залежати від декількох змінних одночасно.

Приклад 7.6

Компанія «Тревел» експортує овочі в Англію за долари, проте насіння купує в Європі за євро. Функціональна валюта – гривня. Для забезпечення оплати постачальникам насіння укладається форвардний контракт на конвертацію 70% виручки з долара в євро за заздалегідь зафіксованим у договорі курсом.

Таким чином, виконуються всі умови:

- 1) базисні змінні: виручка, курс долара, курс євро;
- 2) немає необхідності інвестицій у цей контракт (укладання контракту не вимагає оплати);
- 3) буде виконаний у майбутньому (коли надійде виручка)

Похідний фінансовий інструмент може змінюватись і виступати як фінансовим активом, так і фінансовим зобов'язанням.

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

Приклад 7.7

20.09.2020 Компанія Х уклала договір з компанією У на продаж нафти за ціною 50\$ за барель 30.07.2021 в обсязі 1000 барелів. На нафтовій біржі ф'ючерси на нафту з постачанням в липні 2021 р. реалізуються, виходячи з вартості нафти 52\$ за барель, станом на 20.09.2020, на біржі 30.12.2020 ф'ючерси на нафту з постачанням в червні 2021 р. продавалися, виходячи з вартості нафти 48\$ за барель. Визначити, як повинен бути відображений контракт в обліку підприємства Х станом на 20.09.2020 та 30.12.2020.

Рішення:

Контракт на продаж нафти в липні 2021 р. – це похідний фінансовий інструмент, оскільки: 1) не вимагає початкових інвестицій; 2) буде виконаний у майбутньому; 3) його вартість залежить від зміни цін на нафту на ринку.

На 20.09.2020 ринкова вартість 52 долари, а компанія домовилась за 50 доларів, тобто компанія втрачає, разом втрати оцінюються в 2000 доларів – це фінансове зобов'язання:

Дт Збиток від первісної оцінки 2000

Кт Фінансові зобов'язання 2000

На 30.12.2020 ринкова вартість 48 доларів за барель, тобто компанія отримує вигоду, разом 2000 доларів – це фінансовий актив:

Дт Фінансові зобов'язання 2000

Дт Фінансові активи 2000

Кт Прибуток від переоцінки фінансових інструментів 4000

7.4. Характеристика елементів власного капіталу та відображення інформації у звітності

МСБО 32 дозволяє сформулювати обов'язкові умови визнання розрахунків за контрактом, як інструментом власного капіталу, а не як фінансовим зобов'язанням. Так, фінансовий інструмент не містить контрактного зобов'язання: 1) поставити кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єкту господарювання; 2) обміняти фінансовий

актив або фінансове зобов'язання на умовах, потенційно не вигідних емітенту.

Якщо розрахунок за інструментом буде проведено шляхом постачання власних інструментів емітента, то інструмент є (п. 16 МСБО 32):

- або непохідним, за яким емітент не несе договірних зобов'язань про надання змінної кількості його власних інструментів;

- або похідним, розрахунок за яким буде здійснений емітентом тільки шляхом обміну фіксованої суми коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість його власних інструментів. Для цих цілей права, опціони або варанти на придбання визначеної кількості власних інструментів підприємства за фіксованою сумою будь-якої валюти належать до інструментів власного капіталу, якщо підприємство пропонує ці права, опціони або варанти, які належать до одного класу невиробничих інструментів підприємства, на пропорційній основі всім своїм власникам. Крім того, для цих цілей до власних інструментів власного капіталу емітента не відносяться інструменти, які є договорами на отримання або постачання власних інструментів емітента в майбутньому. Таким чином, при визначенні умов обміну варто звертати увагу на обсяг і вартість цінних паперів, що підлягають передачі.

Відповідно до п. 2 МСФЗ 2 операції визнаються інструментами власного капіталу в рамках контрактів, за умовами яких:

- підприємство розраховується за отримані товари або послуги інструментами власного капіталу;

- підприємство для розрахунку за отримані товари або послуги бере на себе зобов'язання, які підлягають погашенню у грошовій формі, але розмір яких залежить від ціни інструментів капіталу цієї компанії;

- контрагентові надається право вибору способу розрахунку: коштами або інструментами власного капіталу.

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

Таким чином, цінні папери, які використовуються для погашення заборгованості за договором перед постачальником, визнаються інструментами власного капіталу або є основою оцінки суми договору, або є альтернативою грошової форми розрахунку.

Якщо підприємство для виконання договору повинно передати або отримати фіксовану кількість власного пайового інструменту в обмін на фіксовану суму коштів або іншого фінансового активу, тоді цей договір є інструментом капіталу. Договір, відповідно до якого підприємство зобов'язується придбати інструменти капіталу в обмін на грошові кошти або інший фінансовий актив, призводить до виникнення фінансового зобов'язання. Це зобов'язання оцінюється за зазначеною сумою погашення.

Модель обліку інструментів власного капіталу наведено в табл. 7.4. За цією моделлю, відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку.

Підприємство дебетує виплати утримувачам інструмента власного капіталу прямо на власний капітал, за вирахуванням будь-якої пов'язаної з ним податкової пільги. Витрати на операції з власним капіталом інші, ніж витрати на випуск інструмента власного капіталу, які прямо розподіляються на придбання бізнесу, слід обліковувати як вирахування з власного капіталу, мінус будь-яка пов'язана з ним податкова пільга.

Таблиця 7.4

Модель обліку інструментів власного капіталу

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерське проведення
1	Отримано кошти на суму випущених звичайних акцій за номінальною вартістю: - які були оплачені готівкою	Д-т Грошові кошти К-т Випущений капітал

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Закінчення табл. 7.4

№ п/п	Зміст операції	Бухгалтерське проведення
	- в оплату акції отримано основні засоби і товари	Д-т Основні засоби Д-т Товари К-т Випущений капітал
2	Отримано кошти на суму випущених акцій без номінальної вартості	Д-т Грошові кошти К-т Випущений капітал К-т Додатковий капітал

Джерело: складено на основі [1, 24]

Контрольні питання

1. Розкрити поняття фінансових інструментів.
2. В яких випадках фінансовий актив та фінансове зобов'язання визнають у балансі?
3. Як здійснюють оцінку фінансових активів та зобов'язань на момент їх первісного визнання?
4. Які оцінки використовують для фінансових інструментів для відображення у звітності?
5. Що таке похідний фінансовий інструмент, яка його структура?
6. Як здійснюють оцінку інструмента власного капіталу на момент первісного визнання?
7. Що таке хеджування та з якою метою його використовують?
8. Що таке ефективне хеджування?
9. Як класифікуються фінансові інструменти при відображенні у звіті про фінансовий стан?
10. За яких умов операції визнаються інструментами власного капіталу в рамках контрактів?

Тести

1. *Фінансовий актив – це:*

- а) грошові кошти;
- б) інструмент капіталу іншого підприємства;
- в) контрактне право;
- г) все вище перераховане.

2. *Фінансовий інструмент – це:*

- а) будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу в іншого суб'єкта господарювання;
- б) непохідний інструмент, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання;
- в) правильні відповіді а) та б);
- г) немає правильної відповіді.

3. *Інструмент капіталу – це:*

- а) фінансовий інструмент, який надає утримувачеві право повернути його 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;
- б) сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими сторонами на звичайних умовах;
- в) будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань;
- г) немає правильної відповіді.

4. *Фінансові інструменти поділяються на:*

- а) первинні та вторинні;
- б) поточні та непоточні;
- в) короткострокові та довгострокові;
- г) первинні та похідні.

5. *Похідний фінансовий інструмент – це:*

- а) інструмент, який з певністю передбачає купівлю (продаж) або поставку (отримання) деякого фінансового активу, в результаті чого виникають взаємні фінансові вимоги сторін угоди;
- б) інструмент, що передбачає можливість купівлі (продажу) права на придбання (поставку) базисного активу або на отримання (виплату) доходу, пов'язаного зі зміною деякого характерного параметра цього базисного активу;
- в) фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події або у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію;
- г) немає правильної відповіді.

6. *До похідних фінансових інструментів належать:*

- а) ф'ючерсні контракти;
- б) форвардні контракти;
- в) валютні свопи;
- г) все вище перераховане.

7. *Інструмент власного капіталу – це:*

- а) контракт, який підтверджує право на частину в активах підприємства, що залишається після вирахування сум за всіма його зобов'язаннями;

Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів

- б) похідний фінансовий інструмент, фінансовий актив або фінансове зобов'язання, справедлива вартість яких і грошові потоки від яких, як очікується, компенсуватимуть зміни справедливої вартості або потоку грошових коштів об'єкта хеджування;
- в) інструменти, які з певністю передбачають купівлю (продаж) або поставку (отримання) деякого фінансового активу, в результаті чого виникають взаємні фінансові вимоги сторін угоди;
- г) будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу в іншого.

8. До фінансових зобов'язань належать:

- а) фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу;
- б) інші фінансові зобов'язання;
- в) правильні відповіді а) та б);
- г) довгострокові кредити банків в іноземній валюті.

9. Фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, яке є:

- а) контрактним зобов'язанням;
- б) контрактом, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інструментами власного капіталу;
- в) правильні відповіді а) та б);
- г) немає правильної відповіді.

10. Справедлива вартість – це:

- а) фінансовий інструмент, який надає утримувачеві право повернути його емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події;
- б) сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими сторонами на звичайних умовах;

- в) будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань;
- г) всі відповіді правильні.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Відобразити в обліку придбання та реалізацію фінансового активу, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у сукупному доході. Визначити, як їх слід відображати у звіті про фінансовий стан та у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід.

Матеріали для виконання задачі

Підприємство «АКВАМАРИН» придбало у банку з метою перепродажу злиток золота вагою 1000 г первісною вартістю 800 000 грн (дата придбання – січень 2019 р.). Станом на 31.12.2020 справедлива вартість злитку становила 900 000 грн. У червні 2021 р. це золото було реалізовано банку за 995 000 грн.

Задача 2

Необхідно:

Відобразити в обліку операції ТОВ «Альфа» на 01.07.2020 та 30.06.2021. Дослідити, як вони відобразатимуться у фінансовій звітності ТОВ «Альфа» станом на 30.06.2021.

Матеріали для виконання задачі

ТОВ «Альфа» реалізувало товари (кондиціонери) 01.07.2020 на 32 000 грн (собівартість яких 18 000 грн). До ціни

**Тема 7. Порядок обліку та відображення у фінансовій звітності
фінансових інструментів**

контракту закладено безоплатне гарантійне обслуговування кондиціонера один раз на рік протягом трьох років. Витрати ТОВ «Альфа», пов'язані з обслуговуванням кондиціонера, становлять 1000 грн. Норма валового прибутку ТОВ «Альфа» із сервісного обслуговування складає 50%.

Задача 3

Необхідно:

1. Дати оцінку інвестицій в акції ПАТ «КРИСТАЛ» на кожен дату балансу (у табл. 7.4).
2. Скласти бухгалтерські проведення, пов'язані з оцінкою інвестицій в акції та заповнити табл. 7.5.

Матеріали для виконання задачі

ПАТ «КРИСТАЛ» станом на 1 січня 20XX року мало портфель акцій інших підприємств, собівартість яких складає 200 000 грн. Ринкова вартість акцій була такою:

- 31 березня – 150 000 грн,
- 30 червня – 140 000 грн,
- 30 вересня – 180 000 грн,
- 31 грудня – 210 000 грн.

ПАТ «КРИСТАЛ» класифікує інвестиції як акції, доступні для продажу.

Таблиця 7.4

Оцінка інвестицій в акції ПАТ «КРИСТАЛ»

Стаття	31.03	30.06	30.09	31.12
Актив				
Інвестиції в акції				
Власний капітал				
Переоцінка інвестицій в акції				

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Таблиця 7.5

Облік оцінки та переоцінки інвестицій в акції

Дата	Інвестиції в акції		Переоцінка інвестицій в акції	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
31.03				
30.06				
30.09				
31.12				

Задача 4

Необхідно:

Визначити балансову вартість зобов'язання за облигаціями ПАТ «УМКА» на 1 листопада 2021 року і 1 травня 2020 року. Результати розрахунків внести до табл. 7.6.

Матеріали для виконання задачі

1 травня 2020 року ПАТ «УМКА» випустило 8% облигацій номінальною вартістю 6 млн грн, які були реалізовані за 5323577 грн. Відсотки за облигаціями виплачуються два рази на рік: 1 травня і 1 листопада. Дата погашення облигації – 1 листопада 2021 року (ефективна ставка відсотка за облигаціями – 10%).

Таблиця 7.6

**Розрахунок балансової вартості зобов'язань
за облигаціями ПАТ «УМКА»**

Дата	Витрати на проценти	Нараховані проценти	Амортизація дисконту	Балансова вартість облигацій
01.05.2020				
01.11.2020				
01.05.2120				

Тема 8

ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ІНВЕСТОРА ІНВЕСТИЦІЙ У СПІЛЬНО КОНТРОЛЬОВАНІ АКТИВИ, ОПЕРАЦІЇ ТА ПІДПРИЄМСТВА

- 8.1. Облік об'єднання бізнесу, характеристика шляхів об'єднання.
- 8.2. Консолідація звітності, порядок оцінки та визнання елементів звітності.
- 8.3. Гудвіл: сутність, порядок розрахунку та відображення в обліку.

Ключові терміни. Бізнес, об'єднання бізнесу, інвестор, контроль, спільний контроль, група, материнське підприємство, консолідація, консолідована фінансова звітність, гудвіл, неконтрольована частка, частка, що належить материнській компанії.

8.1. Облік об'єднання бізнесу, характеристика шляхів об'єднання

Об'єднання бізнесу визначають як об'єднання окремих господарських одиниць (бізнесу) в одну звітну одиницю або як операцію чи іншу подію, в якій покупець отримує контроль над одним або кількома бізнесами. При цьому бізнес розглядають як цілісну сукупність видів діяльності та активів, якими можна управляти з метою надання товарів, послуг клієнтам, отримання інвестиційного доходу (дивіденди, проценти) або іншого доходу звичайної діяльності. Ідентифікація бізнесу є важливою, оскільки, якщо придбані активи не є бізнесом, то в обліку і звітності показується не об'єднання бізнесу, а придбання активів. Для забезпечення достовірності, доречності та зіставності представлення інформації про

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

об'єднання бізнесу та його результати у своїй фінансовій звітності підприємства керуються вимогами МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», який встановлює принципи та вимоги стосовно того, як покупець:

а) визнає та оцінює у своїй фінансовій звітності ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання;

б) визнає та оцінює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, або прибуток від вигідної покупки;

в) визначає, яку інформацію слід розкривати, щоб користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий результат об'єднання бізнесу.

Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням **методу придбання**, що вимагає визначення *покупця, дати придбання, визнання та оцінку ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання; визнання та оцінки гудвілу чи прибутку від вигідної покупки* (табл. 8.1).

Таблиця 8.1

Облік об'єднання бізнесу за методом придбання

№ п/п	Складові методу	Характеристика
1	Визначення покупця	Покупцем визнається суб'єкт господарювання, який отримує <i>контроль над об'єктом придбання</i> . При об'єднанні бізнесу, яке здійснюється шляхом передачі коштів чи активів або прийняття зобов'язань, покупцем є сторона, яка <i>передає кошти, активи чи приймає зобов'язання</i> . Якщо об'єднання бізнесу здійснюється за рахунок обміну часток участі в капіталі, покупцем є сторона, яка випускає частки участі. При цьому до уваги береться найбільша частка прав голосу в об'єднаному суб'єктові господарювання, склад органу управління, умови передачі часток участі в капіталі. Додатковими ознаками є розмір підприємств, що об'єднуються, домінування сторони – ініціатора об'єднання

Тема. 8. Визнання, оцінка та відображення у фінансовій звітності інвестора інвестицій у спільно контрольовані активи, операції та підприємства

Закінчення табл. 8.1

№ п/п	Складові методу	Характеристика
2	Визначення дати придбання	Покупець визначає дату придбання, яка є датою, на яку він <i>отримує контроль</i> за об'єктом придбання відповідно до письмової угоди або дата закриття, на яку покупець юридично <i>передає компенсацію</i> , купує активи та приймає зобов'язання об'єкта придбання
3	Визнання та оцінка ідентифікованих придбаних активів, прийнятих зобов'язань та будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання	Принцип визнання означає, що станом на дату придбання покупець <i>визнає</i> , окремо від гудвілу, ідентифіковані придбані активи, прийняті зобов'язання та будь-яку частку участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання. Активи і зобов'язання повинні відповідати умовам визнання, викладеним у Концептуальній основі. На дату придбання покупець здійснює <i>класифікацію та призначення</i> ідентифікованих придбаних активів та прийнятих зобов'язань на основі умов контракту, економічних умов, своїх операційних або облікових політик та інших доречних умов, що існують на дату придбання. Їхня оцінка проводиться <i>за справедливою вартістю</i> (з урахуванням винятків МСФЗ 3)
4	Визнання та оцінка гудвілу або прибутку від вигідної покупки	Покупець визнає <i>гудвіл</i> станом на дату придбання, оцінений як перевищення (а) над (б): а) сукупна сума переданої компенсації (як правило, за справедливою вартістю на дату придбання) або суми будь-якої частки участі, що не забезпечує контролю, в об'єкті придбання, чи при поетапному об'єднанні бізнесу – справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання; б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань. <i>Прибуток від вигідної покупки</i> визнається у разі перевищення суми (б) над (а)

Джерело: складено на основі [1]

Бізнес складається із залучених ресурсів і процесів, які застосовуються до цих залучених ресурсів, що забезпечують можливість створити кінцеві продукти. Таким чином, для визначення бізнесу МСФЗ 3 надає рекомендації для ідентифікації його трьох елементів: *залучених ресурсів, технологічного процесу та кінцевого продукту*.

Об'єднання бізнесу може відбуватися такими *шляхами*: а) один або кілька бізнесів стають дочірніми підприємствами покупця, або відбувається законне злиття чистих активів одного чи кількох бізнесів; б) передача чистих активів одного підприємства або часток участі його власниками іншому об'єднуючому суб'єктові господарювання; в) передача чистих активів або часток участі всіх об'єднаних підприємств для створення нового суб'єкта господарювання; г) група колишніх власників одного з об'єднаних підприємств отримує контроль над об'єднаною компанією.

Отримання контролю може відбуватися в результаті: передачі коштів чи інших активів, прийняття зобов'язань, випуску часток участі в капіталі, з наданням або без надання компенсації (у тому числі тільки за контрактом).

МСФЗ 3 надає додаткове керівництво застосування *методу придбання* до окремих типів об'єднань бізнесу:

1) *поетапне об'єднання бізнесу* або поступове придбання (наприклад, коли компанія спочатку купує 25%-у частку участі в капіталі іншого підприємства, яке не забезпечує контролю, а потім додатково ще 30%, що в підсумку надає контроль над об'єктом придбання), що вимагає переоцінки своєї раніше утримуваної частки участі за справедливою вартістю з відображенням отримуваного прибутку або збитку в іншому сукупному доході;

2) *об'єднання бізнесу без передачі компенсації* за таких обставин: об'єкт придбання здійснює зворотне придбання власних акцій для отримання контролю; завершення терміну дії прав вето, які не дозволяли покупцеві з більшістю голосів контролювати об'єкт придбання; або у разі об'єднання бізнесу на договірних засадах без отримання контролю,

компенсації або часток участі (наприклад, при створенні корпорації подвійної реєстрації на фондовому ринку).

Якщо відбувається об'єднання бізнесу без передачі компенсації, покупець визначає суму гудвілу або прибутку від вигідної покупки на основі *методу оцінки вартості*, тобто судження про справедливу вартість на дату придбання частки участі покупця в об'єкті придбання замість справедливої вартості часток участі в капіталі покупця, переданих як компенсація.

Згідно з МСФЗ 3 *покупець розкриває інформацію за кожним об'єднанням бізнесу*, яке відбувається протягом звітного періоду: назву та опис об'єкта; дату придбання; відсоток придбаних часток участі в капіталі з правом голосу; причини об'єднання бізнесу та опис того, як отримано контроль; фактори формування гудвілу; справедливу вартість переданої компенсації; суми, визнані станом на дату придбання для кожного класу придбаних активів та прийнятих зобов'язань; суму неконтрольованої частки; інші розкриття у разі поетапного об'єднання бізнесу.

8.2. Консолідація звітності, порядок оцінки та визнання елементів звітності

Принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності суб'єктом господарювання, який контролює одне або декілька інших підприємств, викладені у МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».

Відповідно до МСФЗ 10 *консолідована фінансова звітність* – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та рух грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подають як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Контроль об'єкта інвестування є ключовим у визнанні інвестора материнським підприємством незалежно від характеру

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

його участі в суб'єкті господарювання. Інвестор визначає, чи *контролює* він об'єкт інвестування, якщо одночасно інвестор має право щодо *змінних результатів* діяльності об'єкта інвестування, зазнає пов'язаних з ними *ризиків* та здатний впливати на ці результати через свої *владні повноваження* щодо об'єкта інвестування.

Владні повноваження означають наявність існуючих прав, що надають здатність наразі керувати *значущими видами діяльності*, які суттєво впливають на результати об'єкта інвестування.

Частка володіння у статутному зареєстрованому капіталі визначає форму участі та метод консолідації (табл. 8.2).

Таблиця 8.2

Форми участі та методи консолідації за МСФЗ

Частка володіння	Характер впливу	Метод консолідації	Учасники (об'єкт)	Стандарт, що регулює
> 50 %	Контроль	Повна консолідація	Група: материнське підприємство, дочірні підприємства	МСФЗ 10, МСФЗ 3
20%–50%	Суттєвий вплив	Метод участі в капіталі	Асоційоване підприємство	МСБО 28
< 20%	Не має суттєвого впливу	Інші інвестиції	Фінансовий актив	МСФЗ 9
Рівні частки кількох сторін, сукупно > 50 %	Спільний контроль за договором	Метод участі в капіталі	Спільне підприємство	МСФЗ 11, МСБО 28, МСФЗ 9

Джерело: складено на основі [1]

Материнське підприємство консолідує всі суб'єкти господарювання, які воно контролює. У такому разі застосовується **повна консолідація групи** відповідно до вимог МСФЗ 10, МСФЗ 3.

Якщо частка володіння прямо або опосередковано (через дочірні підприємства) становить 20% (і більше, але до 50%) прав голосу в об'єкті інвестування, то інвестор має *суттєвий вплив* і таке підприємство називається *асоційованим*. Визнання суттєвого впливу пов'язується з повноваженням брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль таких політик. Зокрема, ознаками суттєвого впливу можуть бути: представництво у раді директорів, участь у розробці політик та прийнятті рішень щодо дивідендів, суттєві операції між інвестором і асоційованим підприємством, обмін управлінським персоналом, надання технічної інформації. У даному випадку за наявності суттєвого впливу застосовують метод участі в капіталі.

Якщо більше двох інвесторів *колективно контролюють* об'єкт інвестування (тобто вони повинні діяти разом, щоб контролювати об'єкт інвестування, оскільки кожен з них не має індивідуального контролю), у такому разі присутній *спільний контроль*, при якому кожен інвестор обліковує свою частку участі згідно з МСФЗ 11 «Спільна діяльність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» або МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

Відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» *метод участі в капіталі* – це метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування, а інший сукупний дохід інвестора включає його частку в іншому сукупному доході об'єкта інвестування.

Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи *єдині облікові політики* для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.

МСФЗ 10 визначає вимоги до складання консолідованої фінансової звітності материнським підприємством, які пов'язані

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

з визнанням контролю, а також надає перелік умов, які дозволяють материнському підприємству не подавати консолідовану звітність (рис. 8.1). Консолідація об'єкта інвестування розпочинається з дати, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування та припиняється, коли інвестор його втрачає.



Рис. 8.1. Вимоги до складання консолідованої звітності

Джерело: складено на основі [1]

У пунктах Б86–Б93 МСФЗ 10 надано керівництва щодо складання консолідованої фінансової звітності.

Процедури консолідації фінансової звітності включають:

I. Об'єднання подібних статей активів, власного капіталу, зобов'язань, доходів, витрат та грошових потоків мате-

ринського підприємства з аналогічними статтями його дочірніх підприємств.

II. Згортання (виключення) балансової вартості інвестицій материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві та частки материнського підприємства в капіталі кожного дочірнього підприємства.

III. Виключення повністю внутрішньогрупових активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат та грошових потоків між підприємствами групи. Повністю виключаються прибутки або збитки, що виникають внаслідок внутрішньогрупових операцій і визнані у складі активів (запасів, основних засобів). Внутрішньогрупові збитки можуть вказувати на знецінення, яке повинно бути визнане у консолідованій фінансовій звітності. МСБО 12 «Податки на прибуток» розглядає тимчасові різниці, що виникають внаслідок виключення прибутків або збитків у результаті внутрішньогрупових операцій.

Суб'єкт господарювання включає дохід та витрати дочірнього підприємства у консолідовану фінансову звітність з дати, коли він отримав контроль над дочірнім підприємством, до дати втрати контролю. Дохід та витрати дочірнього підприємства розраховуються на основі величини активів і зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання. Наприклад, витрати на амортизацію, визнані у консолідованому звіті про сукупний дохід після дати придбання, визначаються на основі справедливої вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання.

Материнське підприємство подає частки участі, що не забезпечують контролю, в консолідованому звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства. Крім того, розподіляється окремо прибуток або збиток та кожний компонент іншого сукупного доходу на власників материнського підприємства та частки участі, що не забезпечують контролю.

Неконтрольовані частки, які є поточними частками володіння і дають право їхнім власникам на пропорційну

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

частку чистих активів підприємства у випадку його ліквідації, первісно можуть оцінюватися або за *справедливою вартістю*, або *пропорційно до частки неконтрольованих часток* у визнаній вартості ідентифікованих чистих активів об'єкта придбання. Вибір методу оцінки здійснюється для кожної операції окремо. Інші види неконтрольованих часток, як правило, оцінюють за справедливою вартістю (приклади 8.1–8.2).

Приклад 8.1

АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»

Консолідований звіт про фінансовий стан на 31 грудня 2020 року

млн грн

Стаття	Примітки	31 грудня 2020 року	31 грудня 2019 року
АКТИВИ			
<...>			
Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства	6	772	835
Відстрочені податкові активи	19	7 685	10 439
<...>			
Всього активів		445 991	580 580
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ			
Акціонерний капітал	11	194 307	194 307
Резерв переоцінки		140 171	316 264
<...>			
Власний капітал, який належить власникам материнської компанії		310 746	390 677
Неконтрольована частка у капіталі		3 535	1 897
Всього власного капіталу		314 281	392 574
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ			
<...>			
Всього зобов'язань		131 710	188 006
Всього зобов'язань та власного капіталу		445 991	580 580

Цю консолідовану фінансову звітність було затверджено до випуску 23.03.2021

Джерело: [26]

Тема 8. Визнання, оцінка та відображення у фінансовій звітності інвестора інвестицій у спільно контрольовані активи, операції та підприємства

Приклад 8.2

**АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»
Консолідований звіт про прибутки або збитки за 2020 р.**

млн грн

Стаття	Примітки	2020	2019
<...>			
Чистий (збиток)/прибуток		(19 002)	63 294
Чистий (збиток)/прибуток, який належить:			
Власнику компанії від:			
Діяльності, що продовжується		(20 851)	4 330
Припиненої діяльності		-	60 713
Неконтролюючим акціонерам від:			
Діяльності, що продовжується		1 849	(1 749)
<...>			

Джерело: [26]

Таким чином, у консолідованій фінансовій звітності дочірні підприємства, які є компаніями, в яких група володіє прямо чи опосередковано понад половиною прав голосу або іншим чином має можливість здійснювати контроль їхньої діяльності, повністю консолідуються. Якщо материнська компанія володіє 100% прав голосу дочірнього підприємства, неконтрольована частка не обчислюється.

Відповідно до МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» підприємство розкриває інформацію для оцінки характеру його часток участі в інших суб'єктах господарювання, пов'язані з цим ризики та вплив таких часток на його фінансовий стан, грошові потоки і результати діяльності. Зокрема, у консолідованій звітності наводиться інформація про склад групи, обсяг та залишки внутрішньогрупових операцій, їх вплив на результати групи (приклад 8.3).

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Приклад 8.3

**АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»
Фрагмент приміток до консолідованої фінансової звітності за рік,
який закінчився 31 грудня 2020 року**

1. Організація та її операційна діяльність

Назва/вид діяльності	Частка володіння станом на 31.12		Країна реєстрації
	2020	2019	
Виробництво газу, нафти та продуктів їх переробки			
АТ «Укргазвидобування»	100,00	100,00	Україна
ПАТ «Укрнафта»	50,00 + 1 акція	50,00 + 1 акція	Україна
<...>			

<...>

4. Залишки за операціями та операції з пов'язаними сторонами

	31 грудня 2020 року	31 грудня 2019 року
Торгова дебіторська заборгованість	32%	45%
Аванси отримані та інші короткострокові зобов'язання	38%	44%
Забезпечення	16%	43%
<...>		
Дохід від реалізації	26%	31%
Доходи за відсотками на банківських рахунках	99%	99%
Витрати по відсотках	37%	70%

Джерело: [26]

Як зазначає МСФЗ 10, материнське підприємство повинно визначати, чи є воно *інвестиційним суб'єктом господарювання*, на що вказують такі ознаки: а) отримання коштів від одного або кількох інвесторів з метою надання послуг з управління інвестиціями; б) зобов'язання перед своїм інвестором (інвесторами), що мета бізнесу в інвестуванні виключно для отримання доходу від збільшення капіталу та/або інвестиційного доходу; в) оцінка результативності практично всіх інвестицій за справедливою вартістю. Крім того, МСФЗ 10 передбачено такі типові характеристики інвестиційного суб'єкта господарювання: він має більше, ніж одну інвестицію; більше, ніж одного інвестора; інвесторів, які не є пов'язаними сторонами; частки власності у формі власного капіталу.

Інвестиційний суб'єкт господарювання *не консолює* свої дочірні підприємства або застосовує МСФЗ 3, якщо він отримує контроль над іншим підприємством. Натомість, інвестиційний суб'єкт господарювання оцінює інвестицію в дочірнє підприємство за справедливою вартістю через прибуток або збиток відповідно до МСФЗ 9.

8.3. Гудвіл: сутність, порядок розрахунку та відображення в обліку

МСФЗ 3 визначає *гудвіл* як 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.

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 договором, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це; або

б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.

Згідно з МСФЗ 3 *покупець розкриває інформацію за кожним об'єднанням бізнесу*, яке відбувається протягом звітного періоду, зокрема, про фактори формування гудвілу – очікувану *синергію* об'єкта придбання та покупця, нематеріальних активів, які не кваліфікуються для окремого визнання, або інших чинників.

Порядок розрахунку гудвілу при об'єднанні бізнесу визначає МСФЗ 3 (рис. 8.2):

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Алгоритм розрахунку гудвілу

а) сума: передана компенсація, оцінена за справедливою вартістю на дату придбання

+

частка участі в об'єкті придбання, що не забезпечує контролю

+

справедлива вартість на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання при поетапному об'єднанні бізнесу

–

б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю

Рис. 8.2. Розрахунок гудвілу при об'єднанні бізнесу

Джерело: складено на основі [1]

Гудвіл виникає у разі перевищення суми а) над б). Якщо існує протилежна ситуація, за якої сума б) переважає суму а), то йдеться про прибуток від вигідної покупки. МСБО 38 визначає порядок обліку ідентифікованих нематеріальних активів, придбаних в об'єднанні бізнесу. Так, покупець оцінює гудвіл за сумою, визнаною на дату придбання, мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

Розглянемо приклад 8.4.

Приклад 8.4

31 грудня 202X року компанія А придбала 60% акцій компанії Б за 1200 тис. дол. На дату придбання балансова вартість чистих активів компанії Б становила 870 тис. дол., а справедлива – 1050 тис. дол. (дооцінка 180 тис. дол.) У розподілі вартості придбаних чистих активів компанії Б визначити неконтрольовану частку й відобразити гудвіл

Тема. 8. Визнання, оцінка та відображення у фінансовій звітності інвестора інвестицій у спільно контрольовані активи, операції та підприємства

Робоча таблиця для складання консолідованого балансу на 31.12.202X

Статті	Компанія А		Компанія Б		ВК дочірньої компанії, що належить		Елемінування		Консолідований баланс	
	Актив	Пасив	Актив	Пасив	Групи	НЧ	Актив	Пасив	Актив	Пасив
Грошові кошти	2700		290						2990	
Довгострокові фінансові інвестиції (ДФІ)	1200							1200		
Основні засоби	9500		970				180		10650	
Гудвіл							570		570	
Разом активи	13400		1260				750	1200	14210	
Зобов'язання		1200		390						1590
Статутний капітал		7100		600	360	240	360			7100
Додатковий капітал		4800		190	114	76	114			4800
Нерозподілений прибуток		300		80	48	32	48			300
Неконтрольована частка (НЧ)								72		420
Разом зобов'язання та власний капітал		13400		1260	522	348	522	72		14210

Аналіз вартісної різниці:

1. Вартість придбання (компенсації) = 1200.

Балансова вартість чистих активів компанії Б = 1260 – 390 = 870.

Справедлива вартість чистих активів компанії Б = 870 + 180 = 1050.

2. Справедлива вартість придбаних чистих активів = 1050 · 0,60 = 630.

Гудвіл = (1) – (2) = 1200 – 630 = 570.

Власний капітал компанії Б = 600 + 190 + 80 = 870

Неконтрольована частка (НЧ) 40% = 870 · 0,40 = 348.

Власний капітал дочірньої компанії, що належить:

- Групи = 600 · 0,60 + 190 · 0,60 + 80 · 0,60 = 360 + 114 + 48 = 522.

- НЧ = 600 · 0,40 + 190 · 0,40 + 80 · 0,40 = 240 + 76 + 32 = 348.

Дооцінка активів 180, тому до НЧ слід додати 40% від загальної суми дооцінки активів 180 · 0,40 = 72, отже, НЧ = 348 + 72 = 420.

При складанні консолідованої звітності при елемінуванні віднімається сума ДФІ, складові ВК дочірньої компанії, які належать групі, та додається гудвіл і сума дооцінки активів до справедливої вартості (з урахуванням частини, яка відноситься до НЧ). Решта статей підлягають повній консолідації

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Для обліку гудвілу використовують рахунок 19 «Гудвіл» за субрахунками: 191 «Гудвіл при придбанні» та 192 «Гудвіл при приватизації (корпоратизації)». За дебетом рахунку показують вартість гудвілу, яка виникає при придбанні іншого підприємства (при приватизації/корпоратизації), за кредитом – втрати від зменшення корисності гудвілу і його списання. Дебет рахунку 19 кореспондує з такими рахунками: 14 «Довгострокові фінансові інвестиції», 37 «Розрахунки з різними дебіторами», 68 «Розрахунки за іншими операціями»; кредит – з рахунками: 14, 37, 68, 45 «Вилучення капіталу», 97 «Інші витрати».

Гудвіл не підлягає амортизації – він перевіряється щодо зменшення корисності відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Гудвіл, який виникає у результаті придбання підприємств, відображається за первісною вартістю на дату придбання, за вирахуванням накопичених збитків від зменшення корисності (за наявності). З метою перевірки щодо зменшення корисності гудвіл розподіляється на кожну одиницю групи, яка генерує грошові кошти, відповідно до очікувань майбутніх вигід за рахунок синергії від об'єднання підприємств. Одиниця, яка генерує грошові кошти, на яку був розподілений гудвіл, тестується на зменшення корисності не рідше, ніж раз на рік. Якщо сума відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, виявиться меншою за її балансову вартість, то збиток від зменшення корисності розподіляється спочатку на зменшення балансової вартості будь-якого гудвілу, розподіленого на відповідну одиницю, а потім на інші активи одиниці пропорційно до балансової вартості кожного активу такої одиниці. Будь-який збиток від зменшення корисності гудвілу визнається безпосередньо у складі прибутку або збитку. Збиток від зменшення корисності, визнаний щодо гудвілу, не сторнується у подальші періоди. Після вибуття відповідної одиниці, яка генерує грошові кошти, належна їй сума гудвілу враховується під час визначення прибутку або збитку у результаті вибуття.

Якщо гудвіл був розподілений на одиницю, що генерує грошові кошти, а суб'єкт господарювання ліквідує діяльність у межах цієї одиниці, то гудвіл, пов'язаний з діяльністю, що ліквідується, має бути: а) включений до балансової вартості діяльності, що ліквідується, при визначенні прибутків чи збитку від її вибуття; б) оцінений на основі відносних показників діяльності, що ліквідується, і за тією часткою одиниці, що генерує грошові кошти, яка залишається, якщо тільки не буде доведено кращий метод відображення гудвілу.

Контрольні питання

1. Що таке об'єднання бізнесу відповідно до міжнародних стандартів?
2. Які є методи об'єднання бізнесу?
3. Що таке група?
4. Які передбачені критерії контролю об'єкта інвестування?
5. Дайте визначення спільного контролю.
6. У чому полягає сутність консолідації фінансової звітності?
7. Як відображаються у консолідованій фінансовій звітності внутрішньогрупові операції?
8. Що таке гудвіл?
9. Яка методика розрахунку гудвілу?
10. У чому різниця між гудвілом та доходом (прибутком) від вигідної покупки? Де у звітності вони показуються?

Тести

1. Суб'єкт господарювання складає консолідовану звітність, якщо він є:
- а) асоційованим підприємством;
 - б) материнським підприємством;
 - в) дочірнім підприємством;
 - г) всі відповіді правильні.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

2. *Інвестор визначає, чи є він материнським підприємством:*
- а) шляхом визначення суттєвого впливу;
 - б) шляхом визнання владних повноважень без можливості впливати на іншу компанію;
 - в) за допомогою оцінки, чи контролює він об'єкт інвестування;
 - г) всі відповіді правильні.
3. *Інвестор контролює об'єкт інвестування тільки тоді, коли:*
- а) має владні повноваження щодо об'єкта інвестування;
 - б) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
 - в) має здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора;
 - г) всі відповіді правильні.
4. *Асоційоване підприємство – це:*
- а) суб'єкт господарювання, на який інвестор має суттєвий вплив;
 - б) суб'єкт господарювання, щодо якого інвестор має владні повноваження;
 - в) суб'єкт господарювання, що контролюється материнським підприємством;
 - г) суб'єкт господарювання, що спільно контролюється двома підприємствами.
5. *Метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання – це:*
- а) відображення обмеженого контролю;
 - б) метод участі в капіталі;
 - в) об'єднання підприємств;
 - г) всі відповіді правильні.

Тема. 8. Визнання, оцінка та відображення у фінансовій звітності інвестора інвестицій у спільно контрольовані активи, операції та підприємства

6. Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за:

- а) історичною вартістю;
- б) їх справедливою вартістю на дату придбання;
- в) їх справедливою вартістю на дату балансу;
- г) балансовою вартістю.

7. Існуючі права, що надають здатність керувати значущими видами діяльності:

- а) права захисту інтересів інвесторів;
- б) права відсторонення;
- в) владні повноваження;
- г) правильні відповіді а) і б).

8. Суттєвий вплив означає:

- а) спільне підприємство;
- б) пряме або опосередковане володіння 25% або більше у зареєстрованому статутному капіталі суб'єкта господарювання;
- в) пряме або опосередковане володіння 20% або більше у зареєстрованому статутному капіталі суб'єкта господарювання;
- г) пряме або опосередковане володіння 50% або більше у зареєстрованому статутному капіталі суб'єкта господарювання.

9. Про що свідчить придбання акціонерним товариством акцій іншого товариства:

- а) про надання позики;
- б) про спільну діяльність;
- в) про фінансові вкладення;
- г) про об'єднання підприємств.

10. Інвестиційний суб'єкт господарювання оцінює інвестицію в дочірнє підприємство за:

- а) балансовою вартістю;
- б) собівартістю;

- в) первісною вартістю;
- г) справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку відповідно до МСФЗ 9.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Скласти консолідований баланс, відобразити необхідні коригування, обчислити гудвіл і неконтрольовану частку.

Матеріали для виконання задачі

31.12.20XX підприємство «Х» придбало 80% акцій підприємства «У» за 590 тис. грн. Статті індивідуального звіту підприємства «Х» до придбання (у тис. грн): зареєстрований капітал – 2000, кошти у банку – 800, основні засоби – 1000, дебіторська заборгованість – 595, запаси – 55, нерозподілений прибуток – 55, кредиторська заборгованість – 395. Індивідуальний баланс підприємства «У» містить статті: основні засоби – 390, зареєстрований капітал – 350, товари – 125, нерозподілений прибуток – 10, банківський кредит – 155.

Задача 2

Необхідно:

Здійснити коригування внутрішньогрупових операцій для складання консолідованої звітності, визначити суму нереалізованого прибутку, відобразити коригування в обліку.

Матеріали для виконання задачі

За звітний рік дочірня компанія «Д» реалізувала товари материнській компанії «М» за 120 тис. грн, собівартість яких

Тема. 8. Визнання, оцінка та відображення у фінансовій звітності інвестора інвестицій у спільно контрольовані активи, операції та підприємства

100 тис. грн. Розглянути такі варіанти: 1) материнське підприємство реалізувало всі придбані товари за межі групи за 150 тис. грн; 2) за межі групи реалізовано 80% товарів; 3) за межі групи реалізовано 50% товарів; 4) за межі групи реалізовано 0% у звітному році.

Робоча таблиця для визначення консолідованих сум

Стаття	Компанія «М»	Компанія «Д»	Коригування	Сума в консолідованому звіті
Чистий дохід				
Собівартість				
Валовий прибуток				
<i>Сума нереалізованого прибутку (у вартості залишків запасів)</i>				

Джерело: розробка авторів

Тема 9

МЕТОДИКА ВІДОБРАЖЕННЯ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ВПЛИВУ ЗМІНИ ВАЛЮТНИХ КУРСІВ ТА ЦІНОВИХ ЗМІН

- 9.1. Операції в іноземній валюті: сутність, визнання та відображення курсових різниць.
- 9.2. Порядок та характеристика процедур переведення фінансової звітності закордонних господарських одиниць у валюту подання.
- 9.3. Облік операцій в іноземній валюті у системі рахунків.
- 9.4. Порядок складання та надання фінансових звітів в умовах гіперінфляції.

Ключові терміни. Валюта, функціональна валюта, валюта звітності, валюта подання, курсові різниці, кумулятивна сума курсових різниць, деномінація, операції за кордоном, коливання валютних курсів, гіперінфляція.

9.1. Операції в іноземній валюті: сутність, визнання та відображення курсів різниць

Під впливом інтеграційних та глобалізаційних процесів з кожним роком суб'єкти господарювання розширюють міжнародні зв'язки, які потребують розрахунків в іноземній валюті.

Підприємства, які здійснюють операції в іноземній валюті, відображають в обліку курсові різниці в результаті зміни курсів іноземної валюти як на дату здійснення господарської операції, так і на дату фактичного перерахування

коштів. Крім того, за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться перерахунок на дату звітності.

Питання обліку операцій в іноземній валюті, правила перерахунку функціональної валюти у валюту подання, процедури переведення та вибуття закордонних господарських одиниць, розрахунок та облік курсових різниць, а також розкриття інформації про операції в іноземній валюті регламентуються МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Як зазначено в МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», суб'єкт господарювання може здійснювати зовнішню діяльність двома шляхами – проводячи операції в іноземній валюті або маючи закордонні господарські одиниці. Крім того, суб'єкт господарювання може подавати свою фінансову звітність в іноземній валюті.

Мета МСБО 21 – встановити, як включати операції в іноземній валюті, а також закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання.

Основні проблеми полягають у тому, який валютний курс або валютні курси використовувати та як відобразити вплив змін валютних курсів у фінансовій звітності.

Як національні стандарти обліку, так і МСБО 21 виділяє три види валют: **іноземну, функціональну та валюту подання**. При цьому функціональна валюта при складанні звітності за МСФЗ має найважливіше значення.

Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Основний критерій вибору функціональної валюти – це повинна бути валюта економічного середовища, у якому суб'єкт, що звітує, здійснює свою основну діяльність.

Чинники, які підприємство враховує при виборі функціональної валюти умовно поділяються на 2 групи: *основні та додаткові*.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Як зазначено в МСБО 21, до *основних чинників* належать:

- валюта, яка впливає в основному на ціни продажу товарів і послуг (часто це валюта, у якій визначаються ціни продажу товарів і послуг та здійснюються розрахунки підприємства);
- валюта країни, у якій ціни продажу його товарів і послуг визначаються в основному конкурентними чинниками та нормативними документами;
- валюту, яка впливає в основному на витрати на оплату праці, матеріали та інші витрати, пов'язані з наданням товарів або послуг (часто це валюта, у якій визначаються такі витрати та здійснюються розрахунки).

Додатковими чинниками є:

- валюта, у якій генеруються кошти від фінансової діяльності (тобто від випуску боргових інструментів та інструментів власного капіталу);
- валюта, у якій, як правило, зберігаються надходження від операційної діяльності.

Додаткові чинники беруться до уваги при визначенні функціональної валюти закордонної господарської одиниці, а також при визначенні того:

- чи є її функціональна валюта такою самою, як валюта суб'єкта господарювання, який звітує;
- чи здійснюється така закордонна діяльність, як продовження діяльності суб'єкта, що звітує, або як діяльність, що має значний ступінь автономності;
- чи складають операції з організацією, що звітує, значну або незначну частку в діяльності компанії, що здійснює операції за кордоном;
- чи справляють надходження грошових коштів від зарубіжної діяльності прямий вплив на грошові потоки організації, що звітує, і чи можуть вони без затримки переводитися на її рахунки;
- чи достатні грошові потоки генеруються організацією, що здійснює зарубіжну діяльність, для обслуговування існуючих

Тема 9. Методика відображення у фінансовій звітності впливу зміни валютних курсів та цінових змін

і, як правило, очікуваних боргових зобов'язань, без надання грошових коштів з боку суб'єкта, що звітує.

Суб'єкт, що звітує, може змінити функціональну валюту лише за умови суттєвого зміну характеру здійснюваних підприємством операцій або подій. У такому разі, підприємству необхідно використати процедури переведення, які застосовуються до нової функціональної валюти з дати зміни.

Вплив зміни функціональної валюти обліковується перспективно.

Послідовність переведення валюти в процесі діяльності підприємства зображено на рис. 9.1.

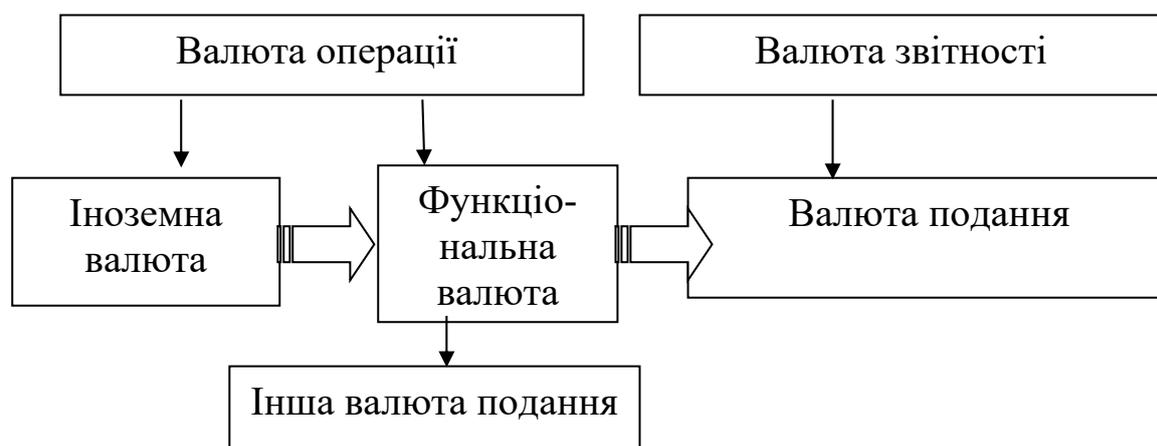


Рис. 9.1. Схема переведення валюти в обліку і звітності

Джерело: складено за [1]

Валюта подання – це валюта, у якій подається фінансова звітність. МСБО та МСФЗ дають підприємствам більший спектр альтернатив у виборі валюти подання звітності та порядку надання інформації щодо курсових різниць у фінансовій звітності з врахуванням їх суттєвості.

Важливим при відображенні курсових різниць є поділ статей звітності на **монетарні і немонетарні**.

Основною характеристикою монетарної статті є право отримувати або зобов'язання надати фіксовану або визначену кількість одиниць валюти.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Приклади монетарних та немонетарних статей наведені в табл. 9.1.

Таблиця 9.1

Приклади монетарних та немонетарних статей

Монетарні статті		Немонетарні статті	
Активи	Зобов'язання	Активи	Зобов'язання
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Грошові кошти; ➤ еквіваленти грошових коштів; ➤ ринкові боргові цінні папери; ➤ дебіторська заборгованість, що погашається коштами; ➤ дебіторська заборгованість за векселями 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Кредиторська заборгованість, що погашається коштами; ➤ кредиторська заборгованість за векселями; ➤ кредиторська заборгованість за облігаціями; ➤ кредиторська заборгованість щодо оренди; ➤ нарахування 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Запаси; ➤ передплачені витрати; ➤ власні ринкові цінні папери; ➤ інвестиційна нерухомість; ➤ основні засоби; ➤ нематеріальні активи 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Зобов'язання за отриманими авансами від покупців і замовників; ➤ відстрочені податкові зобов'язання

Джерело: складено на основі [1]

Основні правила визнання курсових різниць:

- монетарні статті в іноземній валюті слід відображати з використанням валютного курсу при закритті;
- немонетарні статті, що відображаються за історичною собівартістю, визначеною в іноземній валюті, необхідно визнавати за валютним курсом на дату здійснення операції;
- немонетарні статті, які відображаються за справедливою вартістю, слід визнавати за валютним курсом, який існував на момент визначення цієї вартості;
- курсові різниці визнаються у звіті про прибутки та збитки як: доходи та втрати; реалізовані та нереалізовані;

дозволений альтернативний підхід МСБО 21 за винятком: монетарних статей, що складають частину чистих інвестицій у закордонне підприємство.

Курсова різниця при погашенні грошових статей повинна визнаватися у звіті про прибутки та збитки у періоді її виникнення, навіть якщо різниця не була реалізована на звітну дату.

Якщо розрахунок за операціями не проведений на вищезазначену дату, то можуть виникнути курсові різниці в кожному проміжному періоді до проведення розрахунків.

Операція в іноземній валюті – це операція, яка визначається чи потребує розрахунків в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання:

- купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
- позичає або надає у борг кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті;
- іншим чином купує/ліквідує активи або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.

Операцію в іноземній валюті слід відображати після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.

При незначних коливаннях валютних курсів можна використовувати середній курс за тиждень або за місяць для всіх операцій по кожній іноземній валюті.

Дата здійснення операції – це дата укладення контракту або відображення операції в обліку, але не дата здійснення розрахунків за угодою. У разі, якщо кошти отримані до цієї дати, реєструється отримання авансу. Якщо розрахунок здійснюється після цієї дати, то дебіторська або кредиторська заборгованість обліковуються за **курсом «спот»**.

9.2. Порядок та характеристика процедур переведення фінансової звітності закордонних господарських одиниць у валюту подання

Закордонна господарська одиниця – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Кожна компанія визначає для себе функціональну валюту, яка потім стає загальною для всіх підприємств групи.

Всі статті в іноземній валюті переводяться у функціональну валюту.

При перерахунку у функціональну валюту кожна операція перераховується за таким обмінним курсом:

- **монетарні статті**, а саме гроші, активи і зобов'язання, що підлягають оплаті грошовими коштами або їх еквівалентами, повинні надаватися з використанням курсу на звітну дату;

- **немонетарні статті** повинні враховуватися за курсом на дату здійснення операції. Це може бути курс на дату визначення фактичної вартості придбання, або на дату оцінки за справедливою вартістю.

У фінансовій звітності компанії має бути розкрито таке:

1) посилання на функціональну валюту;

2) загальне розкриття інформації:

- суму курсових різниць, визнаних у прибутку або збитку;
- чисті курсові різниці, визнані в іншому сукупному прибутку та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць;

3) уточнювальну інформацію:

- про причину застосування іншої валюти подання;
- причину зміни функціональної валюти;

- ідентифікувати інформацію як додаткову, щоб відрізнити її від інформації, що відповідає МСФЗ;
- розкривати інформацію про валюту, в якій наводиться додаткова інформація;
- розкривати інформацію про функціональну валюту та метод переведення, використаний для визначення додаткової інформації.

9.3. Облік операцій в іноземній валюті у системі рахунків

Для відображення операцій в іноземній валюті Інструкцією про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291 передбачені відповідні субрахунки, які відкривають до синтетичних рахунків обліку окремих активів та зобов'язань. Аналітичні рахунки визначає самостійно підприємство і можуть представлятись у робочому плані рахунків в окремому додатку до наказу про облікову політику.

Щодо обліку курсових різниць, то для їх розрахунку використовують формулу:

$$КР = СГО \cdot (К2 - К1), \quad (9.1)$$

де КР – сума курсових різниць;

СГО – сума господарської операції (монетарної статті) в іноземній валюті;

К1 – курс НБУ на дату виникнення монетарної статті чи дату балансу (залежно від того, яка подія сталася пізніше);

К2 – курс НБУ на дату визначення курсової різниці (на дату балансу чи на дату розрахунків).

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

У бухгалтерському обліку курсові різниці відображають залежно від результату такого розрахунку та виду операції (табл. 9.2).

Головну роль при виборі рахунку обліку курсових різниць (операційний чи неопераційний дохід; операційні чи неопераційні витрати) відіграє цільовий характер операції та об'єкт обліку, за якими визначають такі курсові різниці. Відповідно до параграфу 35 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» підприємство має подавати на нетто-основі прибутки й збитки, що виникають від групи схожих операцій, до яких і належать прибутки й збитки від курсових різниць. Однак у цьому параграфі міститься застереження, що коли суми таких доходів і витрат є суттєвими, то вони повинні бути представлені розгорнуто.

Таблиця 9.2

Рахунки обліку курсових різниць

Вид курсової різниці	Рахунок і субрахунок обліку
Операційна:	
- позитивна	714 «Дохід від операційної курсової різниці»
- негативна	945 «Втрати від операційної курсової різниці»
Неопераційна:	
- позитивна	744 «Дохід від неопераційної курсової різниці»
- негативна	974 «Втрати від неопераційних курсових різниць»
Курсові різниці, які відображаються у складі власного капіталу та визнаються в іншому сукупному доході	423 «Накопичені курсові різниці»

Джерело: сформовано за [24]

9.4. Порядок складання та надання фінансових звітів в умовах гіперінфляції

У разі, якщо країна має гіперінфляційну економіку, то при здійсненні процедури переведення функціональної валюти у валюту подання необхідно користуватися умовами, викладеними в МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції».

Інфляція – це знецінення грошей унаслідок надмірної емісії та переповнення каналів обігу грошовою масою. Вона характеризується зростанням загального індексу цін, розрахованого як співвідношення рівня поточних цін і рівня цін базисного періоду. Стрімка зміна цін не може не позначитися на показниках бухгалтерської (фінансової) звітності суб'єктів господарювання, дані якої необхідні користувачам для прийняття короткострокових і довгострокових управлінських рішень. У період інфляції така звітність уже не дає достовірного і повного уявлення про фінансовий стан організації, його зміни, а також про фінансові результати діяльності, адже інформація, що в ній міститься, не вирізняється надійністю і зіставністю. Тому у світовій практиці розроблені спеціальні правила обліку впливу інфляційних чинників.

Для того, щоб дані у фінансовій звітності відображали реальний стан та результати діяльності суб'єкта господарювання відповідно до рівня інфляції, необхідно зробити їх перерахування або стосовно стабільної валюти (коли забезпечується перерахунок показників за кожною операцією у тверду валюту відповідно до поточного курсу валют), або щодо змін індексів цін.

МСБО 29 слід застосовувати до фінансової звітності, зокрема до консолідованої фінансової звітності будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою. МСБО 29 має застосовуватися з початку звітного періоду з моменту виявлення гіперінфляції.

Показником гіперінфляції є характеристики економічного середовища в країні, які включають таке (але не обмежуються таким):

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

- основна маса населення розглядає грошові суми не в національній грошовій одиниці, а у відносно стабільній іноземній валюті; ціни також можуть наводитися в цій валюті;

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

- відсоткові ставки, заробітна плата та ціни індексуються згідно з індексом цін;

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

При зростанні темпів інфляції використання даних бухгалтерського обліку супроводжується низкою проблемних питань:

- вартість активів стає суттєво заниженою, що впливає на структуру балансу і зумовлює заниження його валюти, змінює рівень витрат, недостовірно відображає фінансовий результат;

- купівельна спроможність грошових коштів, що належать підприємству, також суттєво знижується, що впливає на потенційну корисність грошей, платоспроможність, однак цей чинник не відображається у бухгалтерському обліку;

- зіставність показників фінансової звітності та поточного бухгалтерського обліку за різні звітні періоди стає неможливою.

Усе це призводить до недостовірності фінансової звітності, необ'єктивності визначення фінансового результату та немож-

ливості реальної оцінки фінансового стану й економічного потенціалу підприємства.

Для виконання вимог МСБО 29 необхідно:

- вибрати загальний індекс цін, який відображає зміну загальної купівельної спроможності гривні;
- перерахувати немонетарні статті бухгалтерського балансу та статті звіту про прибутки і збитки;
- розрахувати ефект інфляції – прибуток або збиток за чистими монетарними статтями;
- скоригувати показники звіту про рух грошових коштів з урахуванням інфляції;
- перерахувати дані за попередні періоди.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від підходу – за історичною чи поточною собівартістю – має бути виражена в одиниці виміру, що діє в кінці звітного періоду. Відповідні дані для попереднього періоду, що вимагаються згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», а також будь-яка інформація, що стосується попередніх періодів, також має бути викладена в одиниці виміру, яка діє наприкінці звітного періоду. З метою подання порівняльних сум в іншій валюті подання застосовують параграфи 42 б) та 43 МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

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

Для розкриття у звітності інформації про застосування МСБО 29 необхідно:

- 1) зафіксувати, що звітність підготовлена відповідно до МСБО 29;
- 2) інформувати, що під час формування звітної інформації були використані дані про історичну або поточну вартість активів;
- 3) перерахувати індекси інфляції, що використовувалися.

Крім того, у фінансовій звітності слід розкрити:

- факт, що фінансова звітність і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду;
- чи базується фінансова звітність на історичній чи на поточній собівартості;
- щодо ідентифікації та рівня індексу цін станом на звітну дату і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітного періодів.

Підприємство припиняє складання звітності відповідно до МСБО 29 у разі, коли економіка нормалізується. Визначають момент припинення обґрунтуванням через професійне судження бухгалтера, яке повинно постійно переглядатися.

Контрольні питання

1. Назвати сферу застосування МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів».
2. Розкрити поняття валютного курсу.
3. Розкрити поняття монетарної статті балансу.
4. Що таке курсова різниця?
5. Як відображаються курсові різниці у фінансовій звітності?
6. Що таке валюта представлення?
7. Що таке кумулятивна сума курсових різниць?
8. Яка відмінність між операційною і неопераційною курсовою різницею?
9. Яка інформація відображається у фінансовій звітності згідно з МСБО 21 «Вплив зміни валютних курсів»?
10. Порядок складання звітності в умовах гіперінфляції.

Тести

1. Операції в іноземній валюті під час первісного визнання відображаються:

- а) у валюті звітності;
- б) в іноземній валюті;
- в) у валюті звітності та в іноземній валюті;
- г) у будь-якій з валют – у валюті звітності або в іноземній валюті.

2. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться:

- а) на дату здійснення розрахунків;
- б) на дату балансу;
- в) на дату здійснення розрахунків і на дату балансу;
- г) на кінець звітного періоду.

3. Відповідно до МСБО 21 при вибутті закордонного підприємства кумулятивну суму курсових різниць, які були відстрочені і належать до нього, слід визначати як:

- а) дохід або витрати минулого періоду;
- б) дохід або витрати того ж періоду, в якому визначається прибуток або збиток від реалізації;
- в) дохід або витрати останнього звітного періоду;
- г) дохід або витрати майбутнього періоду.

4. Закордонні господарські одиниці, відповідно до МСБО 21, класифікуються як:

- а) закордонні господарські одиниці, які є складовою операцій підприємства, що звітує, і закордонні підприємства;
- б) закордонні господарські одиниці, які є складовою операцій підприємства, що звітує, і їх структурні підрозділи;

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

- в) закордонні господарські одиниці, які не є складовою операцій підприємства, що звітує, і закордонні підприємства;
- г) закордонні господарські одиниці, які є складовою операцій підприємства, що звітує, і внутрішньо-державні підприємства.

5. Сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду, а також сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, розкриваються у:

- а) балансі (звіті про фінансовий стан);
- б) звіті про фінансові результати;
- в) звіті про рух грошових коштів;
- г) примітках до фінансової звітності.

6. Статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (або визначеній) сумі грошей і їх еквівалентів, називають:

- а) монетарні;
- б) немонетарні;
- в) грошові;
- г) фінансові.

7. Середньозважений валютний курс – це:

- а) результат ділення суми добутків величини курсів НБУ та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці;
- б) результат ділення суми різниць величини курсів НБУ та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому році;
- в) результат ділення різниці добутків величини курсів НБУ та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому році;

Тема 9. Методика відображення у фінансовій звітності впливу зміни валютних курсів та цінових змін

- г) результат ділення суми часток величини курсів НБУ та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому році.

8. Курсові різниці, які виникають щодо фінансових інвестицій у господарські одиниці за межами України, відображаються у складі:

- а) зареєстрованого капіталу;
- б) резервного капіталу;
- в) пайового капіталу;
- г) іншого додаткового капіталу.

9. Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожен місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс:

- а) за відповідний квартал;
- б) за відповідний місяць;
- в) за відповідний рік;
- г) за попередній місяць.

10. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» не поширюється на:

- а) операції хеджування статей з іноземної валюти і відображення показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті;
- б) операції хеджування статей з іноземної валюти і відображення показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в українській валюті;
- в) відображення показників статей фінансової звітності, наведених у валюті звітності, в іноземній валюті;
- г) відображення показників статей фінансової звітності за операціями в іноземній валюті у разі перерахунку їх в українську валюту.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Розрахувати балансову вартість товарів підприємства.

Матеріали для виконання задачі

Українське підприємство «Світоч» придбало товари за кордоном на суму \$20 000, коли валютний курс становив 27,90 грн за \$1. Після придбання ціна на товари зменшилася на 2% нижче їх собівартості, у результаті чого товари були знижені в ціні за правилом нижчої оцінки. Валютний курс на цю дату становив 27,75 грн за \$1. На дату складання балансу валютний курс досяг 27,95 грн за \$1.

Задача 2

Необхідно:

Відобразити в обліку операції з придбання устаткування та відображення результату курсової різниці.

Матеріали для виконання задачі

10 травня українське підприємство імпортувало устаткування із Португалії вартістю 200 тис. €. На цей момент валютний курс становив 29,33 за €1. На 30 травня валютний курс досяг 29,39 за €1, а на дату оплати устаткування (25 липня) знизився до 29,28 за €1.

Задача 3

Необхідно:

Розрахувати витрати за відсотками та визначити вплив курсових різниць на фінансовий результат.

Матеріали для виконання задачі

На початку звітнього року підприємством «К» було придбано обладнання вартістю 100 000 дол. США за рахунок позики банку. Позика надана на два роки зі сплатою відсотків (14 % річних) одночасно з погашенням позики. Відсотки за позикою нараховуються два рази на рік (на 30 червня та 31 грудня). Валютні курси були такими: 1 січня звітнього року – 27,85 грн за \$1; 30 червня звітнього року – 27,90 грн за \$1; 31 грудня звітнього року – 27,95 грн за \$1; 30 червня – 27,91 грн за \$1; 31 грудня звітнього року – 27,80 грн за \$1.

Задача 4

Необхідно:

Відобразити в обліку операції з придбання устаткування та відображення витрат (доходів) від курсової різниці.

Матеріали для виконання задачі

ТОВ «Е» надає комп'ютерні послуги нерезиденту. Компанія-нерезидент здійснює оплату послуг після підписання акта приймання-передавання робіт.

05.03. звітнього року (дата акта) виконано послуги нерезиденту на суму 20 000 дол. США, курс НБУ 25,05 грн.

Курс НБУ на 31.03. звітнього року – 25,20 грн.

04.04. звітнього року отримано оплату від нерезидента, курс НБУ – 25,30 грн.

Задача 5

Необхідно:

Скласти розрахунки бухгалтерії на визначення курсових різниць, журнал реєстрації господарських операцій ТОВ «Джерело» за березень поточного року та зазначити первинні документи, якими оформлюються наведені операції.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Матеріали для виконання задачі

Станом на 28 лютого поточного року на балансі ТОВ «Джерело» обліковується заборгованість перед іноземними постачальниками на суму 10 000 дол. США, погашена коштами з поточного валютного рахунку.

Залишок цієї заборгованості у сумі 4 000 дол. США погашено 20-го березня поточного року.

Курси НБУ на дати здійснення операцій

Дата	Курс НБУ, грн / дол. США
28.02	27,47
10.03	27,50
20.03	27,48

Тема 10

ПЕРЕХІД НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 10.1. Нормативно-методологічна основа переходу на складання звітності за міжнародними стандартами.
- 10.2. Характеристика основних процедур переходу на МСФЗ.
- 10.3. Порядок визнання та оцінки статей звітності при складанні першої звітності за МСФЗ.
- 10.4. Процес підготовки та трансформації фінансової звітності за МСФЗ.

Ключові терміни. Процес переходу на міжнародні стандарти, причини переходу, етапи переходу, процедури переходу, оцінка статей, початкові звіти, перша звітність за МСФЗ.

10.1. Нормативно-методологічна основа переходу на складання звітності за міжнародними стандартами

Особливості складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ у перші звітні періоди визначає МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Метою МСФЗ 1 є забезпечення того, щоб перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, та його проміжна фінансова звітність за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю, містили високоякісну інформацію, яка: є прозорою для користувачів і порівнянною в усіх відображених періодах, забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за міжнародними стандартами фінансової звітності та витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

МСФЗ 1 застосовується суб'єктом господарювання:

1) у своїй першій фінансовій звітності, складеній за МСФЗ;

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

Переваги переходу на МСФЗ наведено в табл. 10.1.

Таблиця 10.1

Переваги переходу на МСФЗ

№ п/п	Переваги	Характеристика
1	Законне зменшення суми оподаткованого прибутку	За рахунок: переоцінки основних засобів; перегляду ліквідаційної вартості та періоду корисної експлуатації; визнання збитку від зменшення корисності активів; забезпечень для ліквідації основних засобів; відкладення визнання доходу від реалізації
2	Оптимізація показників податкового статусу	Показники податкового статусу – це показник, який зазначається у першому рядку декларації з податку на прибуток. Якщо підприємство має річний дохід менший ніж 40 млн грн, податкові різниці не розраховуються. Водночас показник в 150 млн грн (за вирахуванням непрямих податків) встановлює межу для застосування трансфертного ціноутворення
3	Можливість своєчасно та в повній сумі відобразити витрати поточного періоду	Закладені в МСФЗ принципи суворо забороняють відкладати витрати. Тобто потрібно 100% відобразити витрати, а доходи тільки у випадку, якщо є впевненість в отриманні доходів підприємством. Відповідно, витрати є другорядними
4	Економія часу на несуттєвих облікових операціях	У міжнародній практиці застосовується принцип співвідношення затрат і вигід, який доводить, що затрати на пошук інформації не повинні перевищувати вигоди від її використання

Джерело: сформовано за [16, 24]

Тема 10. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності

Основними передумовами переходу на МСФЗ є:

- розширення як вертикальних, так і горизонтальних господарських зв'язків, яке призвело до зростання запиту на якісну інформацію, що повно та достовірно відображає всі економічні процеси;
- активізація ролі грошей сприяла збільшенню потреби в кредитних коштах, для отримання яких банки вимагають від компаній надання фінансових документів, які б дали змогу провести фінансовий аналіз швидко, якісно і доступно;
- простежується стійка тенденція щодо збільшення кількості компаній, що займаються міжнародним бізнесом;
- вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а також перехід до західної практики ведення бухгалтерського обліку;
- потреба в значних іноземних інвестиціях;
- інтеграція в європейський економічний простір.

10.2. Характеристика основних процедур переходу на МСФЗ

Перехід на МСФЗ передбачає коригування статей звітності, складеної за НП(С)БО, з метою доведення вартісної оцінки активів, капіталу та зобов'язань до вартості, за якою вони повинні бути відображені згідно з вимогами МСФЗ.

Дата переходу на МСФЗ – це початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Відповідно до МСФЗ 1 розрізняють два підходи до організації переходу на МСФЗ:

1) *перспективний* – до організації переходу, який орієнтований на планування і складання фінансової звітності за МСФЗ на майбутні періоди або в режимі реального часу.

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Це забезпечує своєчасність застосування суджень та оцінок і дозволяє спланувати їх заздалегідь, здійснити розробку облікової політики, визначити необхідні ресурси, залучити кваліфікованих експертів і вирішити низку інших питань, пов'язаних із впровадженням МСФЗ;

2) *ретроспективний* – передбачає складання першої фінансової звітності за минулі періоди. Його можна реалізувати за наявності надійної системи збору, зберігання й обробки інформації.

Основні процедури переходу на МСФЗ наведено в табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Основні процедури переходу на МСФЗ

Етапи	Характеристика процедур
I	Підготовка оборотно-сальдової відомості за синтетичними та аналітичними рахунками. Аналітичні відомості до кожної статті фінансової звітності для встановлення правильності перенесення залишків у відповідні статті звітності
II	Складання фінансової або консолідованої фінансової звітності, яка б повністю відповідала нормам НП(С)БО, станом на дату переходу на МСФЗ
III	Розробка та затвердження наказу про облікову політику за МСФЗ, положення якого до попередніх звітних періодів при трансформації застосовуються ретроспективно. У разі відсутності МСФЗ, який би регулював обліковий підхід до окремого об'єкта, керуючись Концептуальною основою, оцінка на підставі професійного судження можливості застосування норми, прописаної в наказі про облікову політику, з точки зору її відповідності міжнародним стандартам. У результаті цього має бути затвердження наказу про облікову політику за МСФЗ, положення якого до попередніх звітних періодів при трансформації застосовуються ретроспективно
IV	Проведення аналізу активів, капіталу та зобов'язань на предмет відповідності застосовуваних підходів до їх оцінки та визнання відповідно вимогам МСФЗ
V	Підготовка аналітичної інформації за рахунками бухгалтерського обліку за окремими об'єктами активів, капіталу та зобов'язань, інформація про які підлягає трансформації відповідно до вимог МСФЗ

**Тема 10. Перехід на міжнародні стандарти
фінансової звітності**

Закінчення табл. 10.2

Етапи	Характеристика процедур
VI	Перегрупування статей звітності, розкриття яких передбачене МСФЗ
VII	Складання коригуючих записів у зв'язку з виявленими відмінностями між вимогами НП(С)БО та МСФЗ
VIII	Складання трансформованої оборотно-сальдової відомості із внесенням вищеназваних коригувань та виведенням залишків активів, капіталу та зобов'язань, які сформовані відповідно до вимог МСФЗ
IX	Перерахування показників фінансової звітності в іноземну валюту за умови, що функціональною валютою визнана не гривня, а іноземна валюта
X	Порівняння показників фінансової звітності, складеної за НП(С)БО та МСФЗ, для формування Приміток до фінансової звітності

Джерело: сформовано за [1]

10.3. Порядок визнання та оцінки статей звітності при складанні першої звітності за МСФЗ

Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, є першою річною фінансовою звітністю, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому чітко та беззастережно стверджує про її відповідність МСФЗ.

Перший звітний період за МСФЗ – найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ.

Попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО) – основа обліку, яку суб'єкт господарювання, що вперше застосував МСФЗ, використовував безпосередньо перед застосуванням МСФЗ, тобто в Україні – це НП(С)БО.

Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити принаймні три звіти про фінансовий стан, два звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають),

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію для всіх поданих фінансових звітів.

Фінансова звітність за МСФЗ є першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, складеною за МСФЗ, якщо суб'єкт господарювання:

1) подавав свою останню попередню фінансову звітність: згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах; відповідно до МСФЗ в усіх аспектах, за винятком того, що фінансова звітність не містила чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ; з твердженням про відповідність деяким, але не всім МСФЗ; згідно з національними вимогами, які не відповідають МСФЗ, але з використанням окремих МСФЗ для обліку статей, щодо яких немає національних вимог; згідно з національними вимогами з узгодженням деяких сум із сумами, визначеними за МСФЗ;

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

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

4) не подавав фінансової звітності за попередні періоди.

Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, має включати узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми ЗПБО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме: а) дати переходу на МСФЗ; б) дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостаннішій річній фінансовій звітності підприємства за попередніми ЗПБО. Також перша фінансова звітність за МСФЗ має містити узгодження загального сукупного прибутку за МСФЗ за найпізніший період у найостанніших річних фінансових звітах. Відправною точкою для такого узгодження є загальний сукупний прибуток за попередніми ЗПБО за той самий період або, якщо суб'єкт господарювання не відображає у звітності таку загальну суму, прибуток або

збиток за попередніми ЗПБО. Якщо суб'єкт господарювання вперше визнав або сторнував будь-які збитки від зменшення корисності при складанні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, розкриття інформації, що вимагалось б МСБО 36 «Зменшення корисності активів», у разі визнання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ.

10.4. Процес підготовки та трансформації фінансової звітності за МСФЗ

Процеси трансформації фінансової звітності за МСФЗ і підготовки до нього є тривалими та складаються з кількох етапів: підготовчого, перехідного і першого звітного періоду.

Підготовчий етап може тривати достатньо довго і не обмежений за часом. Він розпочинається з дати, коли підприємство приймає рішення переходити на МСФЗ. Протягом цього етапу тривають підготовчі процедури.

Перехідний етап стартує з дати переходу на складання фінансової звітності за МСФЗ. *Дата переходу* – це дата початку першого порівняльного періоду, який буде представлений у першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Особливу увагу при переході на міжнародні стандарти необхідно приділити інвентаризації. Відповідно до чинних норм Положення про інвентаризацію активів і зобов'язань, підприємства зобов'язані провести обов'язкову інвентаризацію на дату переходу та обов'язково звертати увагу на критерії визнання активів і зобов'язань, а також на оцінки, які до них застосовуються.

Важливим показником при переході є справедлива вартість – вартість виходу, тобто ціна виходу активу чи зобов'язання. Застосування справедливої вартості при переході на МСФЗ обов'язкове для фінансових інструментів, які в подальшому будуть оцінюватися за справедливою вартістю

для обчислення умовної доцільної собівартості, зокрема, для основних засобів, нематеріальних активів, інвестиційної нерухомості, прав оренди тощо та інших об'єктів обліку, для яких справедлива вартість вимагається міжнародними стандартами. Також, необхідно провести аналіз облікової політики підприємства щодо виявлення в ній невідповідностей вимогам МСФЗ і внесення до неї змін. Цей документ повинен бути підготовлений на дату переходу та враховувати редакцію МСФЗ, чинних на звітну дату. Облікова політика обов'язково повинна містити самостійні та альтернативні облікові рішення і включати в себе загальні положення, політику звітування, а також пооб'єктну політику щодо первісного визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про об'єкти обліку у фінансовій звітності.

Трансформація фінансової звітності – це процес деталізації облікових даних і групування їх відповідно до вимог міжнародних стандартів. Відповідно до МФСЗ 1, виділено чотири основні трансформаційні процедури:

- 1) визнати те, що було невизнаним у фінансовій звітності, але повинно визнаватися за МФСЗ;
- 2) не визнати те, що було визнане, але не має визнаватися відповідно до МФСЗ;
- 3) провести оцінку активів і зобов'язань на дату переходу на МСФЗ для приведення її відповідно до вимог МФСЗ;
- 4) рекласифікувати ті об'єкти, які відповідно до національних стандартів відображалися за іншими правилами, ніж цього вимагають МФСЗ.

На етапі рекласифікації вже повинна бути готова фінансова звітність, складена за правилами НП(С)БО. Вона є основою для складання МСФЗ-звітності. Тобто, статті національної звітності коригуються з метою заповнення МСФЗ-звітності. Коригування виникають у результаті операцій і подій, що відбулися до дати переходу на МСФЗ. Вони визнаються в нерозподіленому прибутку (або в іншій категорії капіталу) на дату переходу. Внесення коригувань – це найбільш складний і трудомісткий етап при трансформації. Зазвичай, для відображення коригувань та їх правильного

Тема 10. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності

документування використовують трансформаційні таблиці за окремими бухгалтерськими записами, за окремими розділами обліку і зведені трансформаційні таблиці.

Виконують такі трансформаційні коригування:

– коригування у класифікації, які потрібні через різне визнання деяких статей балансу. Відбувається перенесення таких елементів з однієї статті в іншу (наприклад, малоцінні необоротні матеріальні активи у звітності за НП(С)БО при трансформації можуть бути перенесені в запаси);

– об'єднувальні та розподільні коригування, суть яких зводиться до того, що деякі статті в процесі трансформації поєднуються, а деякі, навпаки, підлягають розподілу (наприклад, об'єднання декількох груп основних засобів в одну або розподіл часток прибутків/збитків на неконтрольовані частки і ті, які належать власникам материнської компанії);

– інші коригування (індексація, валюта звітності та ін.).

Наступний етап – це формування безпосередньо фінансової звітності. Відомо, що НП(С)БО 1 встановлює форми фінансової звітності, які мають використовувати також підприємства, які звітуються за МФСЗ. Ці форми фінансової звітності є обов'язковими. Проте повністю виконати вимогу МФСЗ в цих формах неможливо і відповідно до листа МФУ від 04.01.2013 №31-08410-06-5/188 інформацію, яку необхідно розкривати за МФСЗ, але не передбачено у формах звітності за НП(С)БО 1, необхідно представляти у Примітках до річної фінансової звітності.

Відмінності між національними і міжнародними стандартами у підходах до формування балансу (звіту про фінансовий стан) наведено у табл. 10.3.

Оскільки міжнародними стандартами не передбачено регламентованих вимог до форми звіту про фінансові результати, назв його статей та їх розташування, то жорстка регламентація звіту про фінансові результати за національними стандартами й значний ступінь деталізації його статей не суперечать міжнародним стандартам.

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Таблиця 10.3

**Відмінності у методиках формування балансу згідно
з НП(С)БО та МСФЗ**

Критерій	МСФЗ	НП(С)БО
Побудова	Не регламентовано; наведено приблизний перелік статей балансу	Регламентована – статті активів і пасивів згруповані за розділами та кодами
Порядок викладення інформації	Розмежування активів і зобов'язань на поточні і непоточні, за винятком випадків, коли подання інформації у балансі базується на ліквідності	Інформація щодо активів розкривається у порядку зростаючої ліквідності, щодо зобов'язань – у порядку черговості їх погашення
Можливість зміни складу статей	Передбачено у разі необхідності розкриття суттєвої інформації згідно з нормами інших стандартів, або з метою забезпечення достовірності та правдивості інформації про активи, зобов'язання і капітал	Не передбачено. Додаткові рядки вводять для розкриття інформації щодо інвестиційної нерухомості, необоротних активів, зобов'язань, пов'язаних з необоротними активами
Розкриття інформації про фінансові активи	Інформацію щодо фінансових активів слід розкривати окремо	Окремих рядків не передбачено, фінансові активи можуть поєднуватися з нефінансовими, наприклад, інша дебіторська заборгованість
Зміст статей	Багатоваріантність методів обліку довгострокових фінансових інвестицій. Передбачено розкриття в окремій статті інформації щодо непоточних активів, утримуваних для продажу, результатів переоцінки поточних фінансових інвестицій, врахованих за справедливою вартістю і призначених для продажу у складі іншого додаткового капіталу	Передбачається окрема стаття «Незавершене будівництво». Довгострокові фінансові інвестиції обліковуються за методом участі в капіталі. У статті «Інший додатковий капітал» відображається сума дооцінки необоротних активів, вартість безкоштовно отриманих необоротних активів від інших юридичних або фізичних осіб

Джерело: [15]

Порівняння НП(С)БО та МСФЗ стосовно формування Звіту про фінансові результати наведено в табл. 10.4.

**Тема 10. Перехід на міжнародні стандарти
фінансової звітності**

Таблиця 10.4

**Порівняння положень НП(С)БО та МСФЗ стосовно
формування Звіту про фінансові результати**

Положення	МСФЗ	НП(С)БО
Побудова	Форма не регламентована. Визначено, що Звіт про прибутки та збитки має містити певні рядки. Чіткі вказівки щодо заповнення відсутні. Можливий вибір класифікації операційних витрат: за функціями або характером (елементами)	Форма регламентована. Визначає єдину форму та порядок заповнення статей Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід). Операційні витрати подаються за функціями у розділі I та за елементами у розділі III
Деталізація інформації	Додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки слід подавати у звіті, якщо цього вимагають стандарти або якщо це необхідно для правдивого відображення фінансових результатів діяльності підприємства	Наведення додаткових рядків, заголовків або підсумків не передбачено (крім інших податків з обороту та неконтрольованої частки у консолідованому звіті)
Розкриття інформації про види діяльності	Звичайна (основна, операційна, фінансова, інша), надзвичайна	Операційна, фінансова, інвестиційна
Подання доходів витрат	У додатку до МСБО 1 наведено приклади звітів про фінансові результати, де є поділ доходів і витрат звичайної діяльності на: пов'язані з операціями; з фінансовими інвестиціями залученням фінансування	Доходи та витрати звичайної діяльності поділено на: операційні; фінансові; інші
Подання діяльності, що припинена	Згідно з МСФЗ 5, прибуток (збиток) до оподаткування від припиненої діяльності слід наводити безпосередньо у звіті	Відображається у статті «Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування»; де також показується прибуток/ збиток від переоцінки необоротних активів та груп вибуття, що утворюють припинену діяльність і оцінюються за чистою вартістю реалізації

Джерело: [23]

Отже, між НП(С)БО та МСФЗ залишаються невідповідності, як наприклад, підхід до подання іншого сукупного доходу за НП(С)БО 1 не дає змоги виконати вимогу МСБО 1 щодо окремого подання статей іншого сукупного доходу, які в подальшому будуть рекласифіковані в прибуток або збиток за умови виконання певних умов, та статей, які не підлягатимуть перекласифікації. Така сама невідповідність стосується й відображення податку на прибуток з іншого сукупного доходу, який також підлягає окремому наведенню за тією самою ознакою.

Контрольні питання

1. Яка сфера застосування МСФЗ 1?
2. Основні переваги переходу на МСФЗ?
3. Які передумови необхідності переходу на МСФЗ?
4. Що означає дата переходу на МСФЗ?
5. Які основні процедури переходу на МСФЗ?
6. Що слід розкрити в першій звітності за МСФЗ?
7. Як формуються попередні оцінки та початкові включення?
8. Які етапи включає процес трансформації фінансової звітності за МСФЗ і підготовки до нього?
9. Наведіть основні відмінності між НП(С)БО і МСФЗ щодо складання балансу (звіту про фінансовий стан).
10. Наведіть основні відмінності між НП(С)БО і МСФЗ щодо складання Звіту про фінансові результати.

Тести

1. Положення МСБО 1 «Подання фінансової звітності» не розповсюджується на:

- а) фінансову звітність загального призначення;
- б) скорочену проміжну фінансову звітність;
- в) консолідовану фінансову звітність;
- г) звітність банків та фінансових установ.

**Тема 10. Перехід на міжнародні стандарти
фінансової звітності**

2. При підготовці фінансової звітності відповідно до МСФЗ відступи від застосування стандартів:

- а) допускаються, якщо відповідність вимогам стандартів буде суперечити меті фінансової звітності, визначеній Концептуальною основою;
- б) допускається, якщо інший порядок також забезпечує достовірне відображення;
- в) допускається за рішенням менеджерів;
- г) не допускається ні за яких обставин.

3. Повний комплект фінансової звітності не включає:

- а) короткий зміст облікової політики;
- б) звіт про зміни у власному капіталі;
- в) звіт про додану вартість;
- г) звіт про рух грошових коштів.

4. Мета фінансової звітності – надання інформації про:

- а) фінансовий стан підприємства;
- б) рух грошових коштів та грошових еквівалентів;
- в) результати управління ресурсами підприємства;
- г) всі перераховані вище.

5. Звітний період – це період:

- а) з 1 січня по 31 грудня звітного року включно;
- б) між двома аудиторськими перевірками;
- в) з початку діяльності організації до її ліквідації або реорганізації;
- г) за який організація повинна скласти бухгалтерську звітність.

6. Ведення паралельного обліку за МСФЗ вимагає:

- а) трансформації річної звітності у звітність за МСФЗ;
- б) трансформації підготовленої звітності;
- в) немає правильної відповіді;
- г) відповіді а) і б).

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ
ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

7. Результат гармонізації різних стандартів підготовки фінансової звітності проявився в:

- а) розробці МСФЗ;
- б) розробці Концептуальної основи;
- в) відповіді а) і б);
- г) немає правильної відповіді.

8. Фінансова звітність, складена відповідно до вимог міжнародних стандартів, є доступною:

- а) тільки для органів статистики та контролю;
- б) тільки для інвесторів;
- в) для широкого кола користувачів;
- г) для іноземних партнерів.

9. Інформація згідно з МСФЗ дає можливість:

- а) аналізувати наслідки прийняття рішень;
- б) здійснювати прогнозування майбутнього розвитку;
- в) виступає основою прийняття стратегічних рішень;
- г) всі відповіді правильні.

10. Які наведені ознаки є якісними характеристиками:

- а) суттєвість і своєчасність;
- б) порівнянність і доречність;
- в) правдиве подання і узгодженість;
- г) всі відповіді правильні.

Практичні завдання (задачі)

Задача 1

Необхідно:

Порівняйте НП(С)БО та МСФЗ та визначте концептуальні відмінності, відобразивши опрацьований матеріал у табл. 10.1.

**Тема 10. Перехід на міжнародні стандарти
фінансової звітності**

Таблиця 10.1

Принципи та припущення	НП(С)БО	МСФЗ

Задача 2

Необхідно:

Порівняти назви статей Балансу (Звіту про фінансовий стан) за національними (ф№1) та міжнародними стандартами, відобразивши опрацьований матеріал у табл. 10.2.

Таблиця 10.2

Назва статті за НП(С)БО	Назва статті за МСФЗ

ГЛОСАРІЙ

Безповоротні позики – це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Валюта подання – це валюта, у якій подається фінансова звітність.

Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют.

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні.

Владні повноваження – існуючі права, що надають здатність керувати значущими видами діяльності.

Власники – держателі інструментів, класифікованих як власний капітал.

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.

Група – це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

Дата переходу на МСФЗ – початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну

інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Дериватив – це стандартний документ, що засвідчує право та зобов'язання придбати чи продати у майбутньому цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах.

Дохід – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращання активів, або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.

Забезпечення – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Загальний сукупний дохід – це зміна у власному капіталі протягом періоду внаслідок операцій та інших подій, за винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їх повноваженнями як власників.

Закордонна господарська одиниця – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

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.

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, які втілюють у собі економічні вигоди.

Іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Інструмент капіталу – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

Компонент суб'єкта господарювання – діяльність та грошові потоки, які можна легко розрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно з метою фінансової звітності.

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та рух грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Конструктивне зобов'язання – зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: а) він вказав іншим сторонам, що 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 в інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.

Контроль об'єкта інвестування – інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає

пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування.

Коригування перекласфікації – це суми, перекласифіковані у прибуток або збиток у поточному періоді, які були визнані в іншому сукупному доході у поточному чи попередніх періодах.

Курс при закритті – це курс «спот» на кінець звітного періоду, тобто це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Материнське підприємство – суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

Метод участі в капіталі – це метод обліку, за яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток чи збиток інвестора включає частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування, а інший сукупний дохід інвестора включає його частку в іншому сукупному доході об'єкта інвестування.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це стандарти та тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), які охоплюють: Міжнародні стандарти фінансової звітності; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; Тлумачення КТМФЗ; Тлумачення ПКТ.

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.

Облікові політики – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Операція з пов'язаною стороною – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, що звітує, та пов'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

Опціон – контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання, придбати чи продати певну кількість одиниць за визначеною ціною впродовж означеного періоду.

Перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є: застосуванням нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, що відбуваються після дати зміни облікової політики; та визнання впливу зміни в обліковій оцінці в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Подія, що зобов'язує – подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

Похідний фінансовий інструмент – це фінансовий інструмент, вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, валютного курсу, індексу цін, який не потребує початкових інвестицій і розрахунки за яким проводяться у майбутньому.

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

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Ретроспективне перерахування – виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.

Собівартість – це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами МСФЗ.

Справедлива вартість – це ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Сума очікуваного відшкодування – більша з двох оцінок активу: справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання.

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.

Умовне зобов'язання – це: а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання; або б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, що мають економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

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

Фінансовий інструмент – це будь-який контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу в іншого суб'єкта господарювання.

Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Хеджування – це діяльність з управління зовнішніми ризиками, з метою скорочення впливу цих ризиків на діяльність компанії, використовуючи при цьому фінансові інструменти.

Частка участі, що не забезпечує контролю – власний капітал дочірнього підприємства, що не відноситься, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства.

Чиста вартість реалізації – оцінена ціна продажу в ході звичайного ведення бізнесу мінус оцінені витрати на завершення та оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю – це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Юридичне зобов'язання – зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (внаслідок його явних чи неявних умов), законодавства або іншої дії закону.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативно-правові акти

1. Міжнародні стандарти фінансової звітності: офіційний переклад Міністерства фінансів України. URL: <https://www.mof.gov.ua/uk/mizhnarodni-standarti-finansovoi-zvitnosti>.
2. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: [https://www.mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_АН%20\(2\).pdf](https://www.mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_АН%20(2).pdf).
3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

Основний

4. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М.П. Войнаренко, Н.А. Пономарьова, О.В. Замазій. – Київ : Центр навч. літ., 2020. – 488 с.
5. Гармонізація бухгалтерського обліку та оподаткування на підприємствах України в контексті нормативів ЄС : монографія / [О.І. Малишкін, К.В. Безверхий, І.С. Ковова та ін.]; Державний університет інфраструктури та технологій. – Київ : АртЕк, ДУІТ, 2018. – 418 с.
6. Зубілевич С.Я. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Короткий курс для практиків / С.Я. Зубілевич, О.І. Мазіна, Рогозний С.А. та ін. – Київ : Фактор, 2020. 364 с.

Список використаних джерел

7. Кузнецова С.О. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / С.О. Кузнецова, І.Б. Чернікова. – Харків : Лідер, 2016. – 318 с.
8. Лучко М.Р. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М.Р. Лучко, І.Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 360 с.
9. Пархоменко В.М. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. / В.М. Пархоменко, Н.М. Малюга. – Київ, 2019. – 120 с.

Додатковий

10. Блакита Г. Критерії пов'язаності осіб в обліку контрольованих операцій / Г. Блакита, І. Карпенко // Вісник КНТЕУ. – 2018. – № 2 (118). – С. 110–120.
11. Войтенко Т. Фінансові інструменти за МСФЗ: загальні принципи / Т. Войтенко // Податки і бухоблік. – 2021. – № 34. URL : <https://buhgalter911.com/uk/news/news-1057865.html>.
12. Грибовська Ю.М. Трансформація фінансової звітності та перехід на МСФЗ / Ю.М. Грибовська // Вісник Харк. нац. техн. ун-ту сільгосп. ім. П. Василенка. – 2016. – С. 113–122.
13. Мурашко Т. Фінансові інструменти: облік та звітність за міжнародними стандартами / Т. Мурашко // Вісник: офіційно про податки. – 2016. – № 29 (886).
14. Панасюк Т.П. Порівняльний аналіз фінансових звітів країн світу за міжнародними та національними стандартами / Т.П. Панасюк, М.В. Маленко, Т.П. Лободзинська // Економічний Вісник НТУУ «КПІ». – 2017. – № 1. – С. 182–189 https://ela.kpi.ua/bitstream/123456789/22320/1/EV2017_182-189.pdf.

15. Перехід на МСФЗ. Для кого обов'язковий та як перейти. Expert In. Опубліковано 01.02.2021 URL: <https://www.expert-in.com.ua/yak-pereyty-na-msfz/>.
16. Ромашко О.М. Оцінка та облік готової продукції за МСФЗ / О.М. Ромашко, А.О. Знамеровська // Молодий вчений. – 2020. – № 11(87). – С. 201–204.
17. Семенова С.М. Удосконалення обліку оплати праці на підприємстві / С.М. Семенова, Н.М. Денисюк // Зб. наук. пр. Державного ун-ту інфраструктури та технологій. – Вип. 41 (1). – Київ : ДУІТ, 2018. – С. 205–2013.
18. Семенова С.М. Оновлення міжнародних стандартів фінансової звітності та їх вплив на облік українських компаній. Наук.-практ. конф. «Актуальні питання обліку, оподаткування та аудиту» (Київ, 25 берез. 2020 р.) / С.М. Семенова. – Київ : ДУІТ. – С. 318–320.
19. Семенова С.М. Особливості МСФЗ та їх впровадження в Україні. Обліково-аналітичні й статистичні методи та моделі в оподаткуванні, бізнесі: Всеукр. наук.-практ. інтернет-конф. (Ірпінь, 25 лист. 2019 р.) / С.М. Семенова. – Ірпінь : ДФСУ. – С. 153–155.
20. Таран І. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»: практичні аспекти впровадження в Україні / І. Таран // Практика МСФЗ. – 2018. – С. 28–36.
21. Фоміна О.В. Облік інвестиційної нерухомості в контексті конвергенції міжнародних стандартів / О.В. Фоміна, С.О. Сломчинська // Зовнішня торгівля. – 2018. – № 6. – С. 72–85.
22. Чуніхіна Т.С. Розкриття інформації про фінансові результати у форматі міжнародних та національних стандартів / Т.С. Чуніхіна, Л.А. Проценко /// Науковий вісник Ужгородського нац. ун-ту. – 2018. – Вип. 19. – Ч. 2. – С. 154–157.

Інтернет-ресурси

23. Верховна Рада України. Законодавство. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws>
24. Міністерство фінансів України. URL : www.mof.gov.ua
25. Фінансова звітність АТ «НАК «Нафтогаз України». URL : <https://www.naftogaz.com/www/3/nakweb.nsf/0/c4775d2>
26. Фінансова звітність ПАТ «Київстар». URL : <https://kyivstar.ua/uk/about/about/partners>
27. Фінансова звітність КП «Київський метрополітен». URL : <http://metro.kyiv.ua/node/6176>
28. Фінансова звітність ПрАТ «Страхова компанія «Надійна». URL : <https://nadiyna.com.ua/assets/financials/2020>
29. Фінансова звітність ТОВ «ГлобалЛоджик Україна». URL : <https://www.globallogic.com/ua/wp-content/uploads/sites/3/2021/05/Financial-Statement-2021-UA.pdf>
30. ПрАТ «Чумак». URL: <https://chumak.com/emitent>
31. Overview of structure of the IFRS Foundation and IASB. URL : <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf>
32. IFRS Foundation Constitution. URL : <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf>

Навчальне видання

ФОМІНА Олена Володимирівна,
СЕМЕНОВА Світлана Миколаївна,
РОМАШКО Ольга Миколаївна,
АВГУСТОВА Олена Олександрівна,
ГОЛОВІНА Дар'я Вікторівна,
ПРОКОПОВА Олена Миколаївна,
ШУШАКОВА Ірина Костянтинівна

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Навчальний посібник

Редактор Т. Г. Верета
Комп'ютерне верстання І. І. Віннік
Дизайн обкладинки Г. В. Поліщук

Формат 60x84/16. Ум. друк. арк. 12,61. Тираж 100 пр. Зам. 179.

Видавець і виготовлювач
Державний торговельно-економічний університет
вул. Кіото, 19, м. Київ-156, Україна, 02156

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи серія ДК № 7656 від 05.09.2022