

А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк,
І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Підручник

ЗУНУ-2021

А. І. Крисоватий, В. М. Панасюк,
І. В. Мельничук, Т. Г. Бурденюк

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ОБЛІКУ ТА ЗВІТНОСТІ

Підручник

ЗУНУ–2021

УДК 657.37
М 58

Затверджено
вченою радою Західноукраїнського національного університету
(протокол № 7 від 24 лютого 2021 р.)

Рецензенти:

А. А. Пилипенко – д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку і бізнес-консалтингу Харківського національного економічного університету імені Семена Кузнеця, відмінник освіти України, академік Академії економічних наук України;

О. К. Єлісєєва – д.е.н., професор, завідувач кафедри статистики, обліку та економічної інформатики Дніпропетровського національного університету імені Олеся Гончара, академік Академії економічних наук України;

Л. І. Аксьонова – президент міжнародної громадської організації «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів», заслужений економіст;

О. Г. Бродовська – к.е.н., президент ТОВ «ФК «Магнат».

Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В., Бурденюк Т. Г.

Міжнародні стандарти обліку та звітності : підручник / за заг. ред. проф.

А. І. Крисоватого та проф. В. М. Панасюк. Тернопіль: ЗУНУ. В-во «Економічна думка». 2021. 580 с.

ISBN 978-966-654-619-0

Підручник розкриває теоретичні та практичні засади відображення обліково-аналітичних даних, порядок формування і подання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Він відповідає встановленим вимогам щодо організації навчального процесу в ЗУНУ, створює умови для дотримання високих стандартів якості освіти і рекомендується для використання у процесі підготовки фахівців економічних спеціальностей.

Навчальне видання представлено у двох варіантах: паперовому та електронному. Особливістю останнього є використання функціональних текстових навігацій, гіперпосилань та GIF-анімацій, що дозволяють в інтерактивній, ігровій формі засвоїти нові категорії та поняття.

Підручник буде корисним для студентів, аспірантів, слухачів відділень післядипломної освіти, які вивчають дисципліну «Міжнародні стандарти обліку та звітності», а також цікавим для викладачів ЗВО, бухгалтерів-практиків, менеджерів, фінансових керівників та управлінців.

ISBN 978-966-654-619-0

© Крисоватий А. І., Панасюк В. М., Мельничук І. В., Бурденюк Т. Г., 2021
© ЗУНУ, 2021



ЗАХІДНОУКРАЇНСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

АНДРІЙ КРИСОВАТИЙ

д. е. н., професор, професор кафедри податків і фіскальної політики ЗУНУ, заслужений діяч науки і техніки України, академік Академії економічних наук України

НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Автор 292 наукових та науково-методичних праць, з яких 19 статей, опублікованих в журналах, що входять до міжнародних наукометричних баз даних Scopus та Web of Science, 48 монографій (13 – одноосібних), 65 навчальних підручників та посібників.

Учасник понад сотні міжнародних науково-практичних конференцій, круглих столів, симпозіумів та тренінгів.

НАГОРОДИ ТА ВІДЗНАКИ

- Заслужений діяч науки і техніки України
- Орден «За заслуги» III ступеня
- Медаль «Григорій Сковорода»
- Почесна грамота Кабінету Міністрів України
- Почесна грамота Міністерства освіти і науки України
- Грамота Міністерства оборони України
- Почесна грамота Профспілки працівників освіти і науки України

КОНТАКТИ

📍 Львівська ПІ,
Тернопіль, Україна

✉ rektor@wunu.edu.ua

☎ (0352) 47-50-51



ОСВІТА

- вища, Тернопільський фінансово-економічний інститут, 1989, ревізія і контроль

ДОСВІД РОБОТИ

- науково-педагогічний стаж - 32 роки
- благодійна діяльність - 25 років
- адміністративні посади - 20 років

СТАЖУВАННЯ

- Inholland University of Applied Sciences (м. Амстердам Нідерланди) – 2006 р.
- Університет прикладних наук (м. Відень, Австрія) – 2006 р.
- Technische Universität Dresden (м. Дрезден, Німеччина) – 2007 р.
- Політехнічний інститут Рінселер (м. Трой, США) – 2008 р.
- Університет менеджменту освіти Національної академії педагогічних наук України – 2011 р.
- Університет НОРД (м. Бодо, Королівство Норвегія) – 2014 р.
- Northwestern University (м. Чикаго, США) – 2015р.
- Batumi Shota Rustaveli State University (м. Батумі, Грузія) – 2016 р.
- Uniwersytet w Białymstoku (м. Білосток, Республіка Польща) – 2018 р.

ЧЛЕНСТВО

- Президент Громадської організації «Українсько-Американська Асоціація працівників вищої освіти»
- Президент Волейбольного клубу «Галичанка ТНЕУ»
- Президент студентського спортивного клубу «Універ»
- Заступник голови Тернопільського обласного відділення НОК України
- Засновник Тернопільської бізнес-школи (у співпраці з Естонською школою бізнесу, м. Таллін, Естонія)
- Співкоординатор Українсько-Норвезького проекту «Професійна перепідготовка звільнених у запас кадрових військовослужбовців Збройних Сил України та інших силових структур, членів їх сімей та сприяння їх працевлаштуванню»
- Член Колегії Комітету фізичного виховання та спорту МОНУ
- Член Виконавчого комітету Федерації волейболу України
- Член Президії ВГО «Спортивна студентська спілка України»
- Член Колегії Міністерства освіти і науки України (2020)
- Член Наукової ради Міністерства фінансів України (2020)

НАУКОВІ ТА ПРОФЕСІЙНІ ЗДОБУТКИ

Доктор економічних наук,
професор,
професор кафедри обліку і
оподаткування,
заслужений працівник
освіти України,
академік Академії
економічних наук України

ВАЛЕНТИНА ПАНАСЮК



КОНТАКТИ

tina.panasjuk@gmail.com
Тернопіль, Україна

СТАЖУВАННЯ І ТРЕНІНГИ

- Дрезденський університет (Німеччина)
- Університет менеджменту освіти
Національної академії педагогічних наук
України
- Науково-дослідний інститут міжнародної
асоціації світової політики і економіки
(м. Берлін, Німеччина)
- Instytut Badawczo-Rozwojowy
Lubelskiego Parku Naukowo
Technologicznego (м. Люблін, Республіка
Польща)

ЧЛЕНСТВО У ПРОФЕСІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

- Дійсний член Федерації професійних
бухгалтерів аудиторів України (ФПБАУ)
- Член Міжнародної громадської організації
«Рада незалежних бухгалтерів та
аудиторів»
- Член ГО "ЦФЦГ"



ДОСВІД РОБОТИ

- Науково-педагогічний стаж роботи - 30 років
- Стаж обліково-аналітичної роботи - 24 роки
- Благодійна діяльність - 17 років.
- Адміністративні посади - 7 років

НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Автор 225 наукових та науково-методичних праць, у т. ч.: 12 статей
опублікованих в журналах, що входять до міжнародних наукометричних
баз даних Scopus та Web of Science, 3 одноосібних монографій,
16 колективних монографій, співавтор 3 підручників, співавтор
20 навчальних посібників з грифом МОН України та вченої ради ЗУНУ,
40 методичних рекомендацій.

Учасниця понад 80 міжнародних науково-практичних конференцій,
круглих столів, симпозумів та тренінгів

НАГОРОДИ ТА ВІДЗНАКИ

- Заслужений працівник освіти України
- Орден «Зірка економіки»
- Медаль «За гідність і патріотизм»
- Медаль «За відродження України»
- Медаль «Покрова Пресвятої Богородиці»
- Почесна грамота Кабінету Міністрів України
- Почесна грамота Міністерства освіти і науки, молоді та спорту України
- Нагрудний знак міського голови (м. Тернопіль)

ІННА МЕЛЬНИЧУК



Кандидат економічних наук,
доцент,
доцент кафедри обліку і
оподаткування
Західноукраїнського
національного університету

ОСВІТА

Повна вища,
Тернопільська академія народного
господарства,
магістр з відзнакою за спеціальністю
«Облік і аудит», 2004

ДОСВІД РОБОТИ

- науково-педагогічний стаж роботи – 16 років
- загальний педагогічний стаж – 17 років

ЧЛЕНСТВО У ПРОФЕСІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

- Член Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ)
- Член ГО «Центр фінансової та цифрової грамотності» (ЦФЦГ)

СТАЖУВАННЯ І ТРЕНІНГИ

- Стажування (без відриву від виробництва) у ТзОВ «Тернопільбуд»
- Підвищення кваліфікації на курсах проекту "Україна-Норвегія"
- Школа ведучих з фінансово-економічного тренінгу щодо управління капіталом на базі гри-стимулятора «Життєвий капітал»
- Тренінг M.E.Doc, що засвідчує право викладати навчальні дисципліни з КП M.E.Doc
- Instytut Badawczo-Rozwojowy Lubelskiego Parku Naukowo Technologicznego (м. Люблін, Республіка Польща) та ін.

НАУКОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Автор 98 наукових та навчально-методичних праць, у т.ч. 20 статей опубліковано у провідних фахових виданнях та міжнародному науковому виданні, що входить до наукометричної бази Scopus, 28 праць у інших наукових виданнях, 32 праці навчально-методичного характеру, співавтор 8 колективних монографій, 7 навчальних посібників і 3 підручників.

УЧАСТЬ У МІЖНАРОДНИХ ЗАХОДАХ

Учасниця понад 30 міжнародних науково-практичних конференцій, круглих столів, симпозіумів та тренінгів



КОНТАКТИ

 Тернопіль, Україна

 inna.melnychuk@wunu.edu.ua



ТАРАС БУРДЕНЮК

НАУКОВІ ДОСЯГНЕННЯ

Автор 67 наукових та науково-методичних праць, у т.ч. 1 стаття в журналі, що включений до наукометричної бази Web of Science, 25 статей у вітчизняних наукових фахових журналах, 2 колективних монографії, 2 англійські колективні монографії, 6 методичних рекомендацій. Учасник понад 20 міжнародних науково-практичних конференцій, круглих столів, симпозіумів та тренінгів.

ОСОБИСТІ ДАНІ

кандидат економічних наук,
доцент, доцент кафедри
обліку і оподаткування
Західноукраїнського
національного університету

ОСВІТА

Вища, магістр з обліку і
аудиту. Тернопільський
національний економічний
університет

ДОСВІД РОБОТИ

Науково-педагогічний стаж
роботи – 13 років
Стаж бухгалтерської роботи –
1 рік
Адміністративні посади:
Заступник декана факультету
обліку і аудиту ТНЕУ з 2014-
2019 р.р

ЧЛЕНСТВО У ПРОФЕСІЙНИХ ОРГАНІЗАЦІЯХ

Дійсний член міжнародної
федерації професійних
бухгалтерів та аудиторів
України

МОВИ

Українська - С2
Англійська - В2



КОНТАКТНА ІНФОРМАЦІЯ

btaras2017@gmail.com
Тернопіль. Україна.

ЗМІСТ



ПЕРЕДМОВА..... 11



ТЕМА 1. ПОХОДЖЕННЯ МСФЗ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ 15

- 1.1. Сутність та принципи МСФЗ..... 15
- 1.2. Процес розробки міжнародних стандартів обліку та звітності (IFRS та IAS)..... 22
- 1.3. Необхідність та умови переходу на МСФЗ в Україні 30
- 1.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО та МСФЗ 41



ТЕМА 2. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ..... 48

- 2.1. Концептуальна основа МСФЗ..... 48
- 2.2. Загальні вимоги до подання інформації у фінансових звітах..... 67
- 2.3. Порядок подання фінансових звітів 81
- 2.4. Поняття первинної звітності за МСФЗ 87
- 2.5. Процедури переходу на МСФЗ..... 92
- 2.6. Визнання та оцінка у першій звітності за МСФЗ..... 99
- 2.7. Порядок складання і подання фінансової звітності за таксономією у форматі XBRL 103



ТЕМА 3. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН (БАЛАНС) ТА ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ..... 112

- 3.1. Використання прийому балансового узагальнення в системі економічної інформації..... 112
- 3.2. Формати, структура і зміст звіту про фінансовий стан (балансу)..... 117
- 3.3. Елементи звіту про фінансовий стан, їх визнання та оцінка 126
- 3.4. Події після звітного періоду..... 136












ТЕМА 4. ЗВІТИ ПРО ПРИБУТКИ І ЗБИТКИ ТА ІНШИЙ СУКУПНИЙ ДОХІД. ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ 142






- 4.1. Призначення та елементи звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід 142
- 4.2. Формати звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід 148
- 4.3. Структура і зміст звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід..... 153
- 4.4. Звіт про зміни у власному капіталі..... 161



ТЕМА 5. ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ..... 169

5.1. Зміст і структура звіту про рух грошових коштів	169
5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів	175
5.3. Методика складання звіту про рух грошових коштів	182
 ТЕМА 6. ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ІНШИХ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	191
6.1. Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках.....	191
6.2. Звітність за сегментами	206
6.3. Консолідований (інтегрований) звіт про управління та звіт сталого розвитку .	216
6.4. Проміжна фінансова звітність.....	223
 ТЕМА 7. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ	230
7.1. Визначення й оцінка основних засобів	230
7.2. Облік амортизації основних засобів та їх зносу	237
7.3. Облік переоцінки основних засобів	247
7.4. Облік вибуття основних засобів	250
7.5. Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності	252
7.6. Порівняльна характеристика НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби».....	253
 ТЕМА 8. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ	257
8.1. Визначення й оцінка нематеріальних активів	257
8.2. Облік руху нематеріальних активів	270
8.3. Облік амортизації нематеріальних активів.....	284
8.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи	290
8.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»	292
 ТЕМА 9. ОБЛІК ЗАПАСІВ	296
9.1. Визначення та первісна оцінка запасів	296
9.2. Облік надходження та вибуття запасів	301
9.3. Облік запасів за чистою вартістю реалізації	308
9.4. Розкриття інформації про запаси у примітках до фінансових звітів	310
9.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»	311
 ТЕМА 10. ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ	316

10.1. Визначення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості.....	316
10.2. Облік руху інвестиційної нерухомості.....	323
10.3. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість.....	328
10.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»	332
 ТЕМА 11. ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ	335
11.1. Виплати працівникам: сутність та класифікація.....	335
11.2. Облік розрахунків за виплатами працівникам	350
11.3. Розкриття інформації про виплати працівникам	366
11.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам».....	369
 ТЕМА 12. ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ, УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА УМОВНИХ АКТИВІВ	372
12.1. Сутність забезпечень та їх взаємозв'язок із зобов'язаннями	372
12.2. Визнання, оцінка та облік забезпечень	376
12.3. Особливості відображення умовних зобов'язань та умовних активів	385
12.4. Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	387
12.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»	389
 ТЕМА 13. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ	393
13.1. Класифікація та визнання фінансових інструментів	393
13.2. Облік фінансових інструментів	412
13.3. Облік хеджування.....	437
13.4. Розкриття інформації про фінансові ризики та управління ними.....	451
13.5. Розкриття інформації про фінансові інструменти	457
13.6. Порівняльна характеристика обліку фінансових інструментів в системі національних та міжнародних стандартів	460
 ТЕМА 14. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК . 465	
14.1. Облік доходів від основної діяльності	465
14.2. Собівартість, витрати, пов'язані з договором, та витрати на позики	481
14.3. Облік податку на прибуток	500

14.4. Розкриття інформації про доходи, витрати та податок на прибуток	511
14.5. Порівняльна характеристика обліку доходів, витрат та податку на прибуток в системі національних та міжнародних стандартів.....	517
 ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	522
 ДОДАТОК 1	526
 ДОДАТОК 2	531
 ДОДАТОК 3	557
 ДЛЯ НОТАТОК	574



«Уява - велика сила, але тільки не в бухгалтерії»

Чарльз Скотт



ПЕРЕДМОВА

Глобалізація ринків та активізація зовнішньоекономічної діяльності обумовили необхідність формування нових підходів до фінансової звітності, які відобразилися у міжнародних стандартах бухгалтерського обліку та звітності (IAS-IFRS) як єдині правила для усіх суб'єктів господарювання.

Запровадження в Україні міжнародних стандартів потребує адаптації національної облікової системи до змін зовнішнього середовища шляхом впровадження ефективного інформаційного управління, здатного гарантувати стабільність у сфері економічної діяльності підприємства й сприяти його подальшому розвитку. Система обліку та фінансової звітності повинна ґрунтуватися на методологічних принципах і підходах, які спрямовані на всебічне охоплення бізнес-процесів та раціональне розширення аналітичної цінності фінансових показників для оцінки економічного стану та можливостей розвитку підприємства в умовах впливу екзогенних та ендогенних викликів і загроз.

Комплексне і системне дослідження інформації на основі міжнародних стандартів обліку та звітності (IAS-IFRS), як інструменту реалізації економічної політики підприємства, залежить від рівня теоретичних знань і практичних навиків підготовки та аналізу показників фінансової звітності. Загалом, фінансова звітність, яка складена або трансформована згідно з МСФЗ, надає можливість керівництву, власникам бізнесу, стейкхолдерам отримати доступ до широкого спектра інформації про фінансовий стан компанії, рух грошових потоків, зміни в капіталі, сукупний дохід, фінансові результати діяльності тощо.

Наявність потрібних знань і конкретних навиків щодо формування показників фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів сприятимуть підвищенню якісних характеристик фінансової звітності, забезпеченню прозорості та зрозумілості інформації про діяльність суб'єктів господарювання, створенню достовірної бази для співпраці з міжнародними бізнес-партнерами, а також активізують економічний розвиток суб'єктів господарювання.

Вищенаведена інформація у детальному та всебічному аналізі представлена у підручнику «Міжнародні стандарти обліку та звітності». Такі знання допоможуть фахівцям систематизувати основні фінансові показники діяльності суб'єктів звітування за МСФЗ і МСБО (IAS-IFRS), здійснити їх оцінку, проаналізувати перспективи розвитку підприємства й можливості розширення міжнародного економічного співробітництва у довгостроковому періоді.

Підручник відповідає встановленим вимогам щодо організації освітнього процесу в Західноукраїнському національному університеті, є актуальним і необхідним для підготовки висококваліфікованих спеціалістів з обліку, міжнародних економічних відносин та менеджменту денної, заочної і дистанційної форм навчання. У процесі вивчення дисципліни «Міжнародні стандарти обліку та звітності» він допоможе закріпити відповідні компетентності, засвоїти набуті теоретичні знання та практичні навички застосування основних принципів і концепцій МСФЗ та МСБО.

Підручник структурований у логічній послідовності й охоплює систематизоване представлення навчальної дисципліни. Він поданий у двох варіантах: паперовому та електронному. Основна теоретико-практична частина, окрім текстової інформації, містить значну кількість ілюстрацій у вигляді таблиць і рисунків, що дає можливість наочно демонструвати матеріал. Текстова частина наповнена ситуаційними кейсами, розрахунками, змодельованими типовими господарськими операціями, витягами з оприлюдненої фінансової звітності ТОВ «ФК «Магнат», даними фінансового аналізу із зазначенням методики розрахунку показників та аналітичним відображенням результатів за допомогою програми «Фінансист», що значно підвищує практичну цінність представленого матеріалу й ефективність його засвоєння. Особливістю електронного видання є використання функціональних текстових навігацій,


гіперпосилань та GIF-анімацій, що дозволяють в інтерактивній, ігровій формі вивчити нові категорії та поняття.

У підручнику чимало уваги акцентовано на питаннях характеристики сучасних процесів запровадження системи єдиних глобальних стандартів фінансової звітності, їх узгодження й удосконалення; використання фінансової та управлінської інформації суб'єктів звітування для прийняття економічних рішень щодо бізнес-партнерства, оцінки виробничої, фінансової, інвестиційної діяльності та ймовірних перспектив розвитку компанії; застосування творчого підходу й особистого професійного судження при обґрунтуванні вибору методу оцінки, обліку та принципів розкриття інформації в звітності з-поміж багатоваріантності правил і процедур МСФЗ та МСБО (IAS-IFRS).

Практична спрямованість підручника підвищує інформаційну цінність та аналітичні можливості використання студентами показників фінансових звітів, ілюструє реальні сценарії застосування стандартів (IAS-IFRS), варіативність пошуку оптимального рішення щодо управління ресурсами, бізнес-процесами суб'єктів господарювання задля ефективного їх функціонування, досягнення високих якісних і кількісних показників. Інноваційний підхід до вивчення дисципліни «Міжнародні стандарти обліку та звітності» дає змогу покращити розуміння теоретичних питань методики обліку й набуття практичних навиків з освоєння всіх етапів складання фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ.

Сподіваємося, що запропонований у підручнику матеріал буде корисним не лише студентам при вивченні дисципліни «Міжнародні стандарти обліку та звітності», а й науковцям, практикам-початківцям, досвідченим професіоналам й усім, хто цікавиться проблематикою формування фінансової звітності за міжнародними стандартами та можливостями її інтеграції на підприємствах та організаціях України.

Ректор Західноукраїнського
національного університету,
д. е. н., професор, заслужений
діяч науки і техніки України



Андрій КРИСОВАТИЙ

Походження МСФЗ та їх застосування в Україні



ТЕМА 1

ПОХОДЖЕННЯ МСФЗ ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ

- 1.1. Сутність та принципи МСФЗ
- 1.2. Процес розробки міжнародних стандартів обліку та звітності (IFRS та IAS)
- 1.3. Необхідність та умови переходу на МСФЗ в Україні
- 1.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО та МСФЗ



1.1. Сутність та принципи МСФЗ



Слід запам'ятати!

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі – МСФЗ) – інструмент підвищення прозорості і зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання витрат, оцінки активів і зобов'язань, що надає можливість об'єктивно розкривати існуючі фінансові ризики у звітуючих суб'єктів, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень.

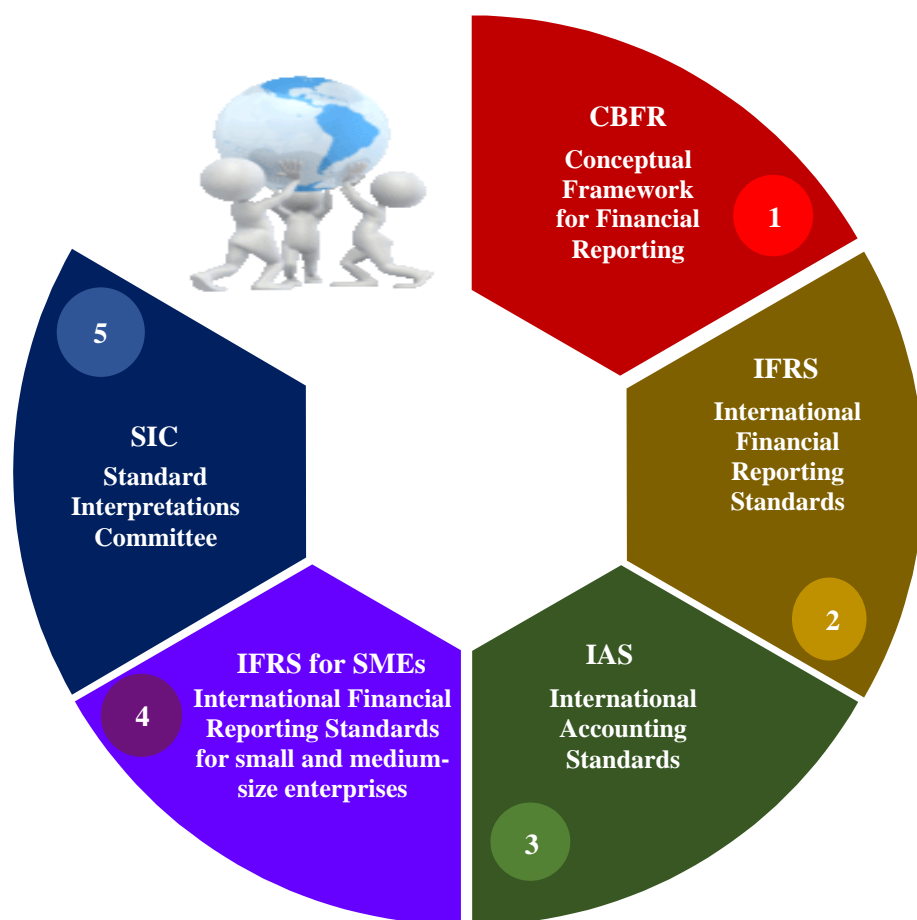
Визначення сутності міжнародних стандартів та принципів бухгалтерського обліку вказано на рис 1.1.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (далі – МСБО) – це нормативні документи, які визначають правила та процедури ведення бухгалтерського обліку і складання звітності

Принципи бухгалтерського обліку – це базові концепції, що закладаються в основу відображення в обліку та звітності господарської діяльності підприємства, його активів, доходів, витрат, фінансових результатів

Рис 1.1. Сутність міжнародних стандартів та їх принципи

Міжнародні стандарти фінансової звітності включають у себе (рис. 1.2):



- 1** **Концептуальні основи фінансової звітності** – це загальна база, на якій будуються спеціалізовані МСФЗ (останній перегляд відбувся у 2018 році)
- 2** Безпосередньо самі **МСФЗ** у кількості 16 (англ. – IFRS), оскільки з 01.01.2021 року припинено дію МСФЗ 4 «Страхові контракти»
- 3** **Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО, англ. – IAS)** – це «старі», але діючі стандарти (станом на 01.01.2021 рік існує 25 діючих стандартів з номерами від 1 до 41)
- 4** МСФЗ для малих і середніх підприємств (як один стандарт)
- 5** Інтерпретації (тлумачення) стандартів (IFRIC щодо IFRS, SIC для IAS).

Рис. 1.2. Складові міжнародних стандартів фінансової звітності

Таким чином, під системою МСФЗ слід розуміти безпосередньо самі МСФЗ, МСБО, роз'яснення та коментарі до них.



Варто зауважити!

Загально визнані принципи МСБО:

1. Господарської одиниці (автономності підприємства) (Business Entity).
2. Безперервності (Continuity or Going Concern).
3. Грошового виміру (Monetary measurement).
4. Періодичності (облікового періоду) (Periodicity).
5. Послідовності (постійності) (Consistency).
6. Історичної собівартості (Historical Cost).
7. Фактичної реалізації (Realization).
8. Нарахування (Matching).
9. Повного розкриття (Full Disclosure).
10. Двосторонньої тотожності (двосторонності) (Dual-Aspect).
11. Витрат та вигод (Cost-Benefit).
12. Суттєвості (матеріальності) (Materiality).
13. Галузевої практики (Industry practice).
14. Консерватизму (Conservatism).



Варто зауважити!

Принцип господарської одиниці (автономності підприємства).

Даний принцип передбачає, що кожне підприємство розглядається як окрема господарська одиниця (юридична особа), що є відокремленою від власників чи інших підприємств.

Принцип безперервності.

Даний принцип передбачає, що підприємство буде здійснювати свою діяльність протягом певного визначеного періоду і свою діяльність воно не припинить найближчим часом. Ця умова є основою для відображення статей активів за фактичною собівартістю, а не за ринковою вартістю, що стає визначальною при ліквідації підприємства.

Принцип грошового виміру.

Цей принцип базується на визнанні, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також вони забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства.

Принцип періодичності (облікового періоду).

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

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

Отже, щомісячно, щоквартально та щорічно потрібно подавати інформацію про фінансову діяльність підприємства.

Принцип послідовності (постійності).

Під час ведення бухгалтерського обліку можуть застосовуватися різні методи обліку. Даний принцип означає, що компанія, обравши певний метод обліку, повинна постійно його використовувати і може змінити лише у виняткових ситуаціях (коли це неможливо зробити з об'єктивних причин). Це стосується методів нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, порядку нарахування зносу малоцінних предметів, методу обліку витрат виробництва, створення резервів, методів оцінки майна та ін. Перелічені вище методи повинні бути затверджені в наказі про облікову політику.

Принцип історичної собівартості.

Цей принцип базується на визнанні пріоритету історичної собівартості над іншими видами оцінки активів, оскільки характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їх закупівлю та виробництво. Принцип історичної собівартості та принцип безперервності – фундаментальні принципи бухгалтерського обліку. Застосування принципу історичної собівартості передбачає відображення у фінансових документах компанії її активів за ціною придбання (за собівартістю). Таким чином собівартість є основою послідовності в бухгалтерському обліку.

Принцип фактичної реалізації.

Даний принцип застосовують для визначення суми, яка повинна бути визнана як виручка в результаті реалізації продукції. За цим принципом облік доходу здійснюється за методом нарахування: тобто відразу після надання послуг чи відвантаження продукції та пред'явлення рахунка покупцеві. Отже, моментом реалізації продукції та отримання доходу вважається час переходу до покупця права власності на товар та ризику, пов'язаного із його доставкою, а не момент отримання грошей.

Принцип нарахування.

Згідно з цим принципом в бухгалтерському обліку суб'єкт господарювання визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі. При цьому кошти, які витрачені, не обов'язково будуть розглядатися як витрати звітного періоду в момент сплати грошей, а можуть відображати момент споживання активів чи виникнення зобов'язань з метою отримання доходу.

Процес продажу товарів або надання послуг можна розглядати у двох аспектах: з одного боку – це отримання виручки від реалізації, яка певною мірою відображає зростання нерозподіленого прибутку; з іншого боку – це витрати, які відображають зменшення нерозподіленого прибутку, оскільки певну частку активів було використано у процесі діяльності. Для достовірного визначення чистого ефекту на

нерозподілений прибуток від реалізації товарів чи послуг потрібно, щоб прибуток і витрати стосувалися одного періоду.

Принцип повного розкриття.

У відповідності до цього принципу фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про результати діяльності компанії та її фінансовий стан. Інформацію можна вважати релевантною, якщо вона впливає на оцінку статей звітності або рішення, що приймається на її основі.

Принцип двосторонньої тотожності (двосторонності).

Економічні ресурси – це активи. Вимоги інших сторін щодо активів є пасивами компанії, які можна розділити на:

- а) власний капітал (вимоги власників компанії до підприємства);
- б) зобов'язання (короткотермінові та довготермінові вимоги зовнішніх кредиторів до підприємства).

Важливо, щоб загальні обсяги вимог не перевищували обсяги активів (тобто: Активи = Пасиви). Це співвідношення є основним балансовим рівнянням бухгалтерського обліку, воно відображає суть принципу двосторонньої тотожності (двосторонності). У розгорнутому вигляді це рівняння представлено на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Основне балансове рівняння бухгалтерського обліку

Щодня компанії доводиться здійснювати різні господарські операції, які впливають на її активи та пасиви, тому вони обов'язково знаходять своє відображення у фінансових документах як за активами, так і за пасивами компанії. Звідси і назва принципу бухгалтерського обліку – принцип двосторонньої тотожності.

Принцип витрат та вигод.

Даний принцип базується на тому факті, що процес збору інформації та складання фінансової звітності пов'язаний із певними витратами. Такі витрати не

можуть перевищувати вигоду, яку отримують користувачі фінансової звітності. В дійсності даний принцип застосовувати важко, оскільки не завжди можна реально передбачити та оцінити вигоду від отриманої інформації.

Принцип суттєвості (матеріальності).

Цей принцип забезпечує відображення в бухгалтерському обліку усіх важливих та суттєвих подій господарських операцій. У випадку, коли господарські операції суттєво не впливають на фінансові результати та звітність, дотримання даного облікового принципу не є обов'язковим.

Принцип галузевої практики.

Певні винятки із загальних правил можуть здійснюватися в бухгалтерському обліку лише з урахуванням особливостей деяких галузей чи видів діяльності. Як правило, типові підприємства мають спільні загальні риси, зокрема, однакову тривалість операційного циклу, потребу у готівці чи кредиті, тому за формою їх звіти про фінансовий стан подібні. І навпаки, підприємства різних галузей чи видів діяльності мають різні операційні цикли, потребу в коштах, тому структура їх звітів про фінансовий стан буде різною.

Принцип консерватизму.

Даний принцип застерігає від недооцінки зобов'язань та витрат, а також недооцінки активів і доходів. Відповідно, потенційні збитки (можливі зобов'язання, знецінення активів тощо) списуються на фінансові результати в момент отримання інформації про їхню можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за впевненості в їхньому отриманні. Застосуванням даного принципу може бути правило нижчої оцінки (ринкова ціна або собівартість) запасів та ринкових цінних паперів, створення резерву під очікувані кредитні збитки.

Принцип консерватизму передбачає врахування двох аспектів: 1) виручка визнається тоді, коли вона може бути потенційно визнаною; 2) витрати визнаються тоді, коли вони потенційно можливі. При цьому слід зазначити про наявність деяких проблем щодо розуміння понять «потенційно можливий» та «потенційно визнаний». Наприклад, у сфері торгівлі поняття «потенційно визнаний» означає, що виручка

визнається за період, коли були доставлені товари, а, відповідно, поняття «потенційно можливі» означає, що витрати визнаються за період, коли вони можуть виникнути.

МСФЗ рекомендує складати фінансову звітність, дотримуючись таких принципів:

- 1) основні припущення фінансової звітності;
- 2) якісні характеристики фінансової звітності.

Більш детально вищезгадані принципи розглянуто в темі 2 «Концептуальні засади МСФЗ».

1.2. Процес розробки міжнародних стандартів обліку та звітності (IFRS та IAS)

Основним органом, який займається питаннями стандартизації обліку, є Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО) (англ. – International Accounting Standard Board (IASB)), яка розташована в м. Лондон, Великобританія. Рада з МСБО входить до складу фонду з МСФЗ. Структура фонду з МСФЗ та його повноваження наведені на рис. 1.4; 1.5.

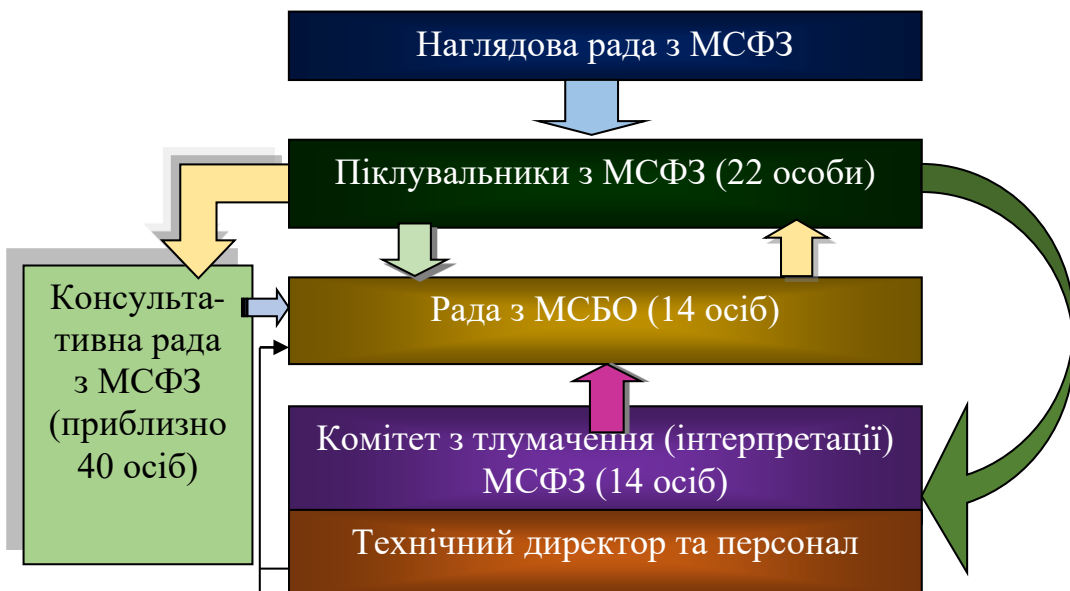


Рис. 1.4. Структура фонду з МСФЗ

Узагальнена структура фонду з МСФЗ



Рис. 1.5. Функції (повноваження) фонду з МСФЗ



Актуально!



Основні завдання Ради з МСБО полягають в наступному:

- ✓ розробляти і публікувати в інтересах суспільства найважливіші бухгалтерські стандарти, яких необхідно дотримуватись при наданні фінансової звітності;
- ✓ сприяти поширенню застосування бухгалтерських стандартів у світовій практиці бухгалтерського обліку;
- ✓ надавати допомогу щодо вдосконалення і гармонізації національних законодавств у царині бухгалтерського обліку та звітності.

Попередником Ради з МСБО був Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Даний комітет засновано у 1973 році, оскільки представники Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії підписали угоду між своїми професійними організаціями.

До 2000 року він видав 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО – IAS International Accounting Standard). Крім того, ним було опубліковано тлумачення (інтерпретації) МСБО, які затверджувалися комітетом з інтерпретацій (Standard Interpretation Committee – SIC). З 1999 по 2000 рік було видано 33 SIC.

З 2000 року Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку перейменовано на Раду з МСБО – IASB (International Accounting Standard Board). З 2001 року IASB починає розробку стандартів, які називаються міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ – IFRS International Financial Reporting Standard). Відтак, у зв'язку з реорганізацією міжнародного обліку і звітності РМСБО перейменувала стандарти з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) на міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS).

Основні етапи розвитку системи МСФЗ наведені в таблиці 1.1:

Таблиця 1.1

Основні етапи розвитку систем МСФЗ

Роки	Подія
1973-1979	Випуск загальних стандартів фінансової звітності
1980-1989	Розробка стандартів щодо окремих статей фінансових звітів
1990-1995	Зменшення гнучкості стандартів
1995-1999	Підготовка базових стандартів за угодою з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO)
2000	Комітет перейменовано на Раду з МСБО, яка починає розробку міжнародних стандартів фінансової звітності
2001	Більше 120 країн вимагають або дозволяють застосовувати МСФЗ
2002	Підписано меморандум про конвергенцію з головним органом стандартизації США – Радою зі стандартів фінансового обліку та запровадження системи єдиних глобальних стандартів фінансової звітності
2005	Євросоюз запроваджує подання консолідованих фінансових звітів за МСФЗ компаніями, цінні папери яких перебувають в обігу європейських фондових бірж
2018	01 грудня затверджена нова конституція фонду з МСФЗ

Перший міжнародний стандарт фінансової звітності «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» (IFRS 1) був затверджений 19 червня 2003 р., а введений в дію починаючи з 2004 р.

Усі стандарти IAS, які були прийняті до 2000 р., зберігають свою колишню назву (МСБО) і будуть поступово змінюватись стандартами МСФЗ (IFRS).



У широкому сенсі, міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – це стандарти та тлумачення МСБО, прийняті РМСБО. Вони включають:

- ✓ Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- ✓ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- ✓ Тлумачення, розроблені комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності (IFRIC) або колишнім постійним комітетом з тлумачень – ПКТ (SIC).

З 2005 р. замість SIC-інтерпретацій IASB починає видавати інтерпретації IFRIC (International Financial Reporting Interpretation Committee). Крім того видано окремий стандарт для звітності малого та середнього бізнесу (IFRS for SME).

Процес розробки МСФЗ проводиться РМСБО шляхом узагальнення пропозицій, які надходять від експертів та інших зацікавлених осіб, визначаючи перелік тем і включаючи їх до робочої програми розробки стандартів. Процес розробки МСБО включає шість типових стадій, які представлені на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Послідовність розробки МСФЗ

Прийнятий текст проекту або стандарту, опублікований Радою з МСБО англійською мовою, вважається офіційним. Головними цілями МСФЗ є забезпечення достовірності та своєчасного подання фінансової звітності.

Склад МСФЗ і МСБО станом на 01 січня 2021 р. наведено у табл. 1.2.



Варто зауважити!

Таблиця 1.2

Міжнародні стандарти фінансової звітності та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)	
1	2
<u>МСФЗ 1</u>	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
<u>МСФЗ 2</u>	Платіж на основі акцій
<u>МСФЗ 3</u>	Об'єднання бізнесу
<u>МСФЗ 5</u>	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
<u>МСФЗ 6</u>	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
<u>МСФЗ 7</u>	Фінансові інструменти: розкриття інформації
<u>МСФЗ 8</u>	Операційні сегменти
<u>МСФЗ 9</u>	Фінансові інструменти
<u>МСФЗ 10</u>	Консолідована фінансова звітність
<u>МСФЗ 11</u>	Спільна діяльність
<u>МСФЗ 12</u>	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання
<u>МСФЗ 13</u>	Оцінка справедливої вартості
<u>МСФЗ 14</u>	Відстрочені рахунки тарифного регулювання
<u>МСФЗ 15</u>	Дохід від договорів з клієнтами
<u>МСФЗ 16</u>	Оренда
<u>МСФЗ 17</u>	Страхові контракти (*буде діяти з 01.01.2023 р.)

1	2
МСФЗ для МСП	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS)	
<u>МСБО 1</u>	Подання фінансової звітності
<u>МСБО 2</u>	Запаси
<u>МСБО 7</u>	Звіт про рух грошових коштів
<u>МСБО 8</u>	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
<u>МСБО 10</u>	Події після звітного періоду
<u>МСБО 12</u>	Податки на прибуток
<u>МСБО 16</u>	Основні засоби
<u>МСБО 19</u>	Виплати працівникам
<u>МСБО 20</u>	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
<u>МСБО 21</u>	Вплив змін валютних курсів
<u>МСБО 23</u>	Витрати на позики
<u>МСБО 24</u>	Розкриття інформації про зв'язані сторони
<u>МСБО 26</u>	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
<u>МСБО 27</u>	Окрема фінансова звітність
<u>МСБО 28</u>	Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства
<u>МСБО 29</u>	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
<u>МСБО 32</u>	Фінансові інструменти: подання
<u>МСБО 33</u>	Прибуток на акцію
<u>МСБО 34</u>	Проміжна фінансова звітність
<u>МСБО 36</u>	Зменшення корисності активів
<u>МСБО 37</u>	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
<u>МСБО 38</u>	Нематеріальні активи
<u>МСБО 39</u>	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
<u>МСБО 40</u>	Інвестиційна нерухомість
<u>МСБО 41</u>	Сільське господарство

1	2
Тлумачення Міжнародної фінансової звітності (IFRIC)	
Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)	
<u>КТМФЗ 1</u>	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язань
<u>КТМФЗ 2</u>	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти
<u>КТМФЗ 5</u>	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію
<u>КТМФЗ 6</u>	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання
<u>КТМФЗ 7</u>	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
<u>КТМФЗ 10</u>	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності
<u>КТМФЗ 12</u>	Послуги за угодами про концесію
<u>КТМФЗ 14</u>	Обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія
<u>КТМФЗ 16</u>	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю
<u>КТМФЗ 17</u>	Виплати негрошових активів власникам
<u>КТМФЗ 19</u>	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу
<u>КТМФЗ 20</u>	Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі
<u>КТМФЗ 21</u>	Обов'язкові платежі
<u>КТМФЗ 22</u>	Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація
<u>КТМФЗ 23</u>	Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток
<u>ПКТ-7</u>	Введення євро
<u>ПКТ-10</u>	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю
<u>ПКТ-25</u>	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів
<u>ПКТ-29</u>	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації
<u>ПКТ-32</u>	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

1.3. Необхідність та умови переходу на МСФЗ в Україні

Важливою передумовою у формуванні довготривалої міжнародної співпраці для потенційних інвесторів та іноземних партнерів є зрозуміла фінансова звітність, яка складена у відповідності до вимог МСФЗ. Тобто, для успішного бізнесу необхідно запровадити в Україні світові облікові стандарти. Адже лише та компанія, яка сформувала звітність за єдиними правилами, зможе забезпечити собі стрімкий вихід на міжнародний рівень.



Варто зауважити!



Основні передумови необхідності переходу на МСФЗ:

- ✓ стрімка інтеграція у європейський економічний простір;
- ✓ необхідність в значних іноземних капіталах;
- ✓ стала тенденція щодо збільшення кількості підприємств, які займаються міжнародним бізнесом;
 - ✓ широкомасштабні економічні реформи, що привели до формування нової економічної системи, основу якої складають ринкові відносини;
 - ✓ активізація ролі грошей, що викликало збільшення потреби у кредитних коштах, для отримання яких банки вимагають від суб'єктів господарювання надання фінансових документів, які дали б змогу провести фінансовий аналіз їх платоспроможності;
 - ✓ розширення як вертикальних, так і горизонтальних господарських зв'язків, що привело до активізації самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що повно та вірогідно відображає усі економічні процеси;
 - ✓ вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає

надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а, відтак, і адаптації вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку.



Варто зауважити!



Основні переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами:

- використання для усіх учасників ринку однієї перевіреної мови обліку;
- підвищення якості порівняльності міжнародної фінансової інформації;
- зменшення інформаційного розриву між постачальниками капіталу та їх вкладниками;
- доступність фінансової звітності, яка підготовлена за МСФЗ, не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів;
- значна економія коштів та часу на трансформацію фінансової звітності;
- можливість функціонувати як транснаціональна компанія;
- можливість порівнювати компанії одна з одною;
- залучення до України швидкого та масштабного інвестиційного потоку;
- здійснення ефективного фінансового аналізу підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;
- чітке визначення майнового стану власників підприємства;
- можливість одержання постачальників-іноземців;
- вдосконалення контролю з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю організацій;
- здійснення обліку не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, а й для контролю виконання підприємством

зобов'язань, наявності і руху майна, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів;

- можливість одержати кредити у іноземному банку;
- реальний прогноз щодо майбутньої діяльності підприємства;
- можливість одержання кредитного рейтингу від спеціального агентства;
- допомога інвесторам у визначенні можливостей та ризиків у всьому світі;
- зростання довіри партнерів бізнесу до звітності, яка складена у відповідності до МСФЗ;

● можливість створення більшої кількості робочих місць за рахунок надходження іноземних інвестицій.



Варто зауважити!



Незважаючи на величезні переваги використання МСФЗ в Україні, слід зазначити, що цей процес пов'язаний з певними перешкодами (рис. 1.7).



Рис. 1.7. Перешкоди впровадження МСФЗ в Україні

Сьогодні завдяки спільним зусиллям розвинутих країн поступово створюється уніфікована система бухгалтерського обліку. Тому МСФЗ на сьогодні є найперспективнішою системою обліку в напрямку масового застосування, ведення та використання підприємствами багатьох розвинутих країн світу.



При переході підприємств на міжнародну систему обліку і звітності (за МСФЗ) необхідно врахувати наступні етапи (рис 1.8):



Рис 1.8. Етапи переходу на МСФЗ

Слід зазначити, що МСФЗ – це гнучка, мобільна система, яка має позитивний вплив на якісні принципи ведення національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство.

Наближення української системи обліку до МСФЗ розпочалося ще в 1998 році з прийняття урядом програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО (рішення від 29.10.1998 р. № 1706) (рис. 1.9).



28.10.1998 р.
№ 1706

Постанова КМУ «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів»

Реформування системи бухгалтерського обліку шляхом адаптації міжнародних стандартів до економіко-правового середовища в Україні

16.07.1999 р.
№ 996-XIV

Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»

Встановлення правових засад регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні на підставі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що не суперечать міжнародним стандартам

18.03.2004 р.
№ 1629-IV

Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС»

Бухгалтерський облік визначений як пріоритетна сфера адаптації законодавства України до законодавства ЄС

24.10.2007 р.
№ 911-р

Розпорядження КМУ «Про схвалення Стратегії застосування МСФЗ в Україні»

Вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог МСФЗ і законодавства ЄС

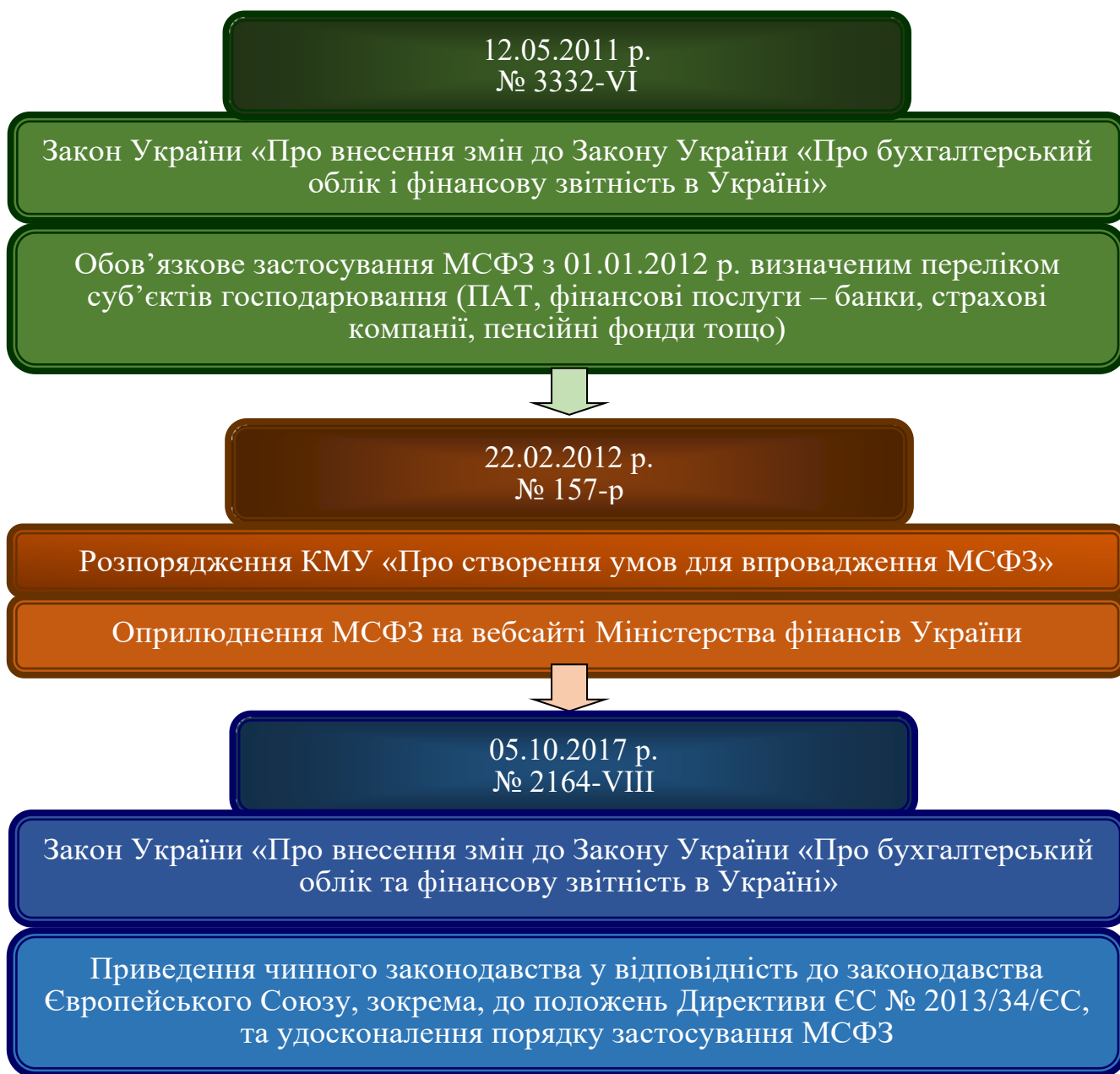


Рис. 1.9. Нормативно-правове регулювання застосування МСФЗ в Україні

В 1999 році було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься наступне положення: «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам». У 2007 році Кабінетом міністрів було

затверджено стратегію застосування МСФЗ (розпорядження від 24.10.2007р. № 911). Одним з головних напрямків там було визначено «законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема з 2010 року обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами».

У 2010 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила «Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі» (Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.06.2010 р. № 981). В цьому порядку вказано наступне: «Публічні акціонерні товариства додатково розкривають інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку». Цей порядок набув чинності з 01.01.2011 р.

З 01.01.2012 р. набрали чинності зміни до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 року №419, відповідно до яких фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 01 січня 2012 року, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

✓ надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 01 січня 2013 року;

✓ допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 01 січня 2014 року.

Законом України від 05.10.2017 р. № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» внесені зміни. Так, відповідно до пп. 2 п. 10 Закону сферу застосування міжнародних стандартів фінансової звітності поширено на великі підприємства (підприємства, які відповідають критеріям, встановленим пп. 2 п. 2

розділу I даного Закону, та належать до підприємств, що становлять суспільний інтерес відповідно до пп. 1 п. 1 розділу I даного Закону) та підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення.

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



обов'язково –

- ✓ кредитні спілки;
- ✓ банки;
- ✓ емітенти цінних паперів (їх цінні папери допущені до торгів на фондових біржах);
- ✓ страхові компанії;
- ✓ недержавні пенсійні фонди;
- ✓ інші фінансові установи (крім інших фінансових установ та недержавних пенсійних фондів, що належать до мікропідприємств та малих підприємств);
- ✓ публічні акціонерні товариства;
- ✓ підприємства, які здійснюють діяльність з видобутку корисних копалин загальнодержавного значення (перелік корисних копалин загальнодержавного значення затверджений КМУ. Міськводоканали не зобов'язані переходити на МСФЗ, так як відбір води не вважається видобутком);
- ✓ підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначається Кабінетом Міністрів України (п. 2 Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 року №419);
- ✓ великі підприємства, які незалежно від сфери діяльності відповідають щонайменше двом критеріям з таких:
 - балансова вартість активів – понад 20 млн. євро;

- чистий дохід від реалізації – понад 40 млн. євро;
- середня кількість працівників – понад 250 осіб.

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

Підприємства, що не зобов'язані складати звітність відповідно до МСФЗ, можуть самостійно визначити доцільність застосування МСФЗ для підготовки та подання їх фінансової звітності.

Усі інші юридичні особи складають фінансову звітність відповідно до НП(С)БО.

Для цілей складання фінансової звітності важливо, до якої категорії (великих, середніх, малих чи мікро) належить підприємство. Тому доречно визначити критеріальні ознаки класифікації юридичних осіб (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Класифікація критеріальних ознак підприємств

Категорія підприємства	Критерії оцінки за рік, що передуює звітному		
	Балансова вартість активів, євро	Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), євро	Середня кількість працівників, осіб
Мікропідприємства	До 350 тис.	До 700 тис.	До 10
Малі	До 4 млн.	До 8 млн.	До 50
Середні	До 20 млн.	До 40 млн.	До 250
Великі	Понад 20 млн.	Понад 40 млн.	Понад 250

Новоутворені підприємства під час визначення відповідності критеріям застосовують показники на дату складання річної фінансової звітності.

Для віднесення підприємства до певної категорії достатньо, щоб показники фінансової звітності за попередній рік відповідали одночасно як мінімум двом критеріям. Якщо підприємство однієї з наведених категорій за показниками річної фінансової звітності протягом двох років поспіль не відповідає наведеним критеріям, воно відноситься до іншої відповідної категорії підприємств.

Для визначення відповідності критеріям, встановленим у євро, застосовується офіційний курс гривні щодо іноземних валют (середній за період), розрахований на підставі курсів Національного банку, що встановлювалися для євро протягом відповідного року.



З метою оприлюднення, імплементації та застосування МСФЗ в Україні створено дорадчий орган при МФУ – Раду з міжнародних стандартів фінансової звітності.

До складу Ради входять висококваліфіковані бухгалтери, аудитори, незалежні експерти, науковці, обізнані спеціалісти з питань МСФЗ.

Головними завданнями Ради є:

- ✓ рецензування перекладу ключових термінів МСФЗ;
- ✓ звірка відповідності перекладеного тексту МСФЗ з англійським оригіналом;
- ✓ обговорення достовірності перекладу та змісту МСФЗ;
- ✓ розгляд та схвалення рекомендацій щодо оприлюднення та імплементації МСФЗ;
- ✓ окреслення заходів щодо удосконалення процесу застосування МСФЗ в Україні.

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є беззаперечними для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських зв'язків. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її адекватнішою і здатною відобразити істинний майновий стан організації. У зв'язку з цим цінність МСФЗ важлива не лише для іноземних, але й для національних інвесторів. Це ще раз підтверджує необхідність і корисність процесу впровадження МСФЗ для всіх секторів економіки України.

1.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО та МСФЗ



Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог міжнародних стандартів фінансової звітності. НП(С)БО і МСФЗ – це стандарти одного порядку, але різних рівнів. Звіту без обліку не буває, і завдання стандартів – спрямовувати і регулювати бухгалтерський облік так, щоб на базі отриманих таким чином даних надати користувачам достовірну, повну та неупереджену інформацію у належно оформлених фінансових звітах.



Варто зауважити!

Відмінності міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку:

1. Мовою оригіналу НП(С)БО є українська мова, а МСФЗ – англійська.
2. Датою застосування НП(С)БО є дата оприлюднення в офіційних виданнях або зазначена в стандарті. МСФЗ – не пізніше дати, яка зазначена у стандарті. Можливе дострокове застосування МСФЗ.
3. НП(С)БО не встановлює рекомендацій щодо дії керівництва у разі відсутності стандарту, а МСФЗ рекомендує керівництву застосовувати своє власне судження.
4. Жорстка регламентація форм фінансової звітності за НП(С)БО й практична відсутність умов для застосування принципу «істотності». За МСФЗ форма вільна, лише перелік мінімальних рядків, що підлягають розкриттю.
5. Чітка регламентація дій бухгалтера: в українському бухгалтерському обліку – єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування усіма суб'єктами господарської діяльності; за МСБО – вільний вибір і застосування плану рахунків.

6. Відсутності в Україні окремих стандартів, які відповідають МСБО (зокрема, МСБО 8, 20, 26, 28, 34).

7. У відповідності до НП(С)БО не передбачена можливість відхилення від стандартів, а у МСФЗ – передбачена з метою запобігання розкриття і подання недостовірної інформації у виникненні протиріч у стандартах.

8. НП(С)БО традиційно орієнтуються на запити регулюючих органів (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСФЗ головним чином орієнтовані на користувачів, які мають дійсний чи потенційний фінансовий інтерес до суб'єкта звітності: акціонерів, інвесторів, контрагентів.

9. Відмінність між МСБО і НП(С)БО полягає в скороченій формі НП(С)БО. Тобто при складанні національних стандартів деякі аспекти були не повністю розкриті та відсутні пояснення до них, що нерідко призводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

10. Відмінності у пріоритеті суджень: МСФЗ – пріоритет професійного судження і дотримання якості фінансової інформації як істотність; НП(С)БО – пріоритет спрямований на встановлені правила.

11. НП(С)БО визначають порядок ведення бухгалтерського обліку, вони описують правила оцінки та подання інформації у фінансових звітах. Міжнародні стандарти мають рекомендаційний характер і є міжнародним орієнтиром гармонізації та стандартизації бухгалтерського обліку і фінансової звітності в усьому світі.

12. У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює НП(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

13. Визначення витрат подається в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової

звітності», згідно з цим стандартом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками). Визначення за НП(С)БО та МСБО мають майже однаковий зміст, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Крім того, за МСБО до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

14. За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з НП(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

15. Відрізняється класифікація та групування витрат. Міжнародні стандарти виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування у звітності статей витрат, які виникають у процесі звичайної діяльності організації, та статтями витрат, які не пов'язані із звичайною діяльністю. У НП(С)БО 16 витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, за економічними елементами і статтями витрат, а також виділяють прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, одноелементні та комплексні, поточні витрати, витрати минулих і майбутніх періодів, продуктивні, непродуктивні й інші звичайні витрати.

Разом з тим, усі НП(С)БО розроблені на основі міжнародних стандартів обліку та звітності й не суперечать їх положенням. Ідентифікація особливостей національних та міжнародних стандартів наведена у порівняльній таблиці (табл. 1.4).

Порівняльна таблиця НП(С)БО та МСБО

НП(С)БО	МСБО, МСФЗ
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів»
НП(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 10 «Події після звітного періоду»
НП(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
НП(С)БО 11 «Зобов'язання»	МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»
НП(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	МСБО 27 «Окрема фінансова звітність», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»

1	2
НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
НП(С)БО 14 «Оренда»	МСФЗ 16 «Оренда»
НП(С)БО 15 «Дохід»	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»
НП(С)БО 16 «Витрати»	Відсутній окремий стандарт
НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»	Відсутній окремий стандарт
НП(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»
НП(С)БО 2 «Консолідована фінансова звітність»	МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»
НП(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	МСБО 21 «Вплив валютних курсів»
НП(С)БО 22 «Вплив інфляції»	МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
НП(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»
НП(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	МСБО 33 «Прибуток на акцію»

1	2
НП(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств
НП(С)БО 26 «Виплати працівникам»	МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 26 «Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення»
НП(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримані для продажу, та припинена діяльність»
НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»	МСБО 36 «Зменшення корисності активів»
НП(С)БО 29 «Фінансова звітність за сегментами»	МСФЗ 8 «Операційні сегменти»
НП(С)БО 30 «Біологічні активи»	МСБО 41 «Сільське господарство»
НП(С)БО 31 «Фінансові витрати»	МСБО 23 «Витрати на позики»
НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»
НП(С)БО 33 «Витрати на розвідку запасів корисних копалин»	МСФЗ 6 «Розвідка й оцінка запасів корисних копалин»
НП(С)БО 34 «Платіж на основі акцій»	МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»

Отже, євроінтеграція України вимагає подальшої гармонізації НП(С)БО та МСФЗ. Безумовно, це призведе до полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, особливо в торгівельній галузі, оскільки значна кількість продукції, що реалізується населенню України, є імпортованою. Але при узгодженні НП(С)БО та МСФЗ потрібно проаналізувати до чого це може призвести в кінцевому результаті, оскільки МСФЗ також мають певні недоліки, а економіка України має ряд особливостей, не характерних для інших європейських країн.



Концептуальні
засади

М С Ф З

ТЕМА 2

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 2.1. Концептуальна основа МСФЗ
- 2.2. Загальні вимоги до подання інформації у фінансових звітах
- 2.3. Порядок подання фінансових звітів
- 2.4. Поняття первинної звітності за МСФЗ
- 2.5. Процедури переходу на МСФЗ
- 2.6. Визнання та оцінка у першій звітності за МСФЗ
- 2.7. Порядок складання і подання фінансової звітності за таксономією у форматі XBRL



2.1. Концептуальна основа МСФЗ

Інтернаціоналізація бізнесу у глобальному масштабі ще 50 років тому поставила завдання щодо вироблення єдиної системи високоякісних стандартів обліку та звітності суб'єктів господарювання, гармонізації облікових систем різних країн світу, а також їх конвергенцію з національними системами обліку. Без існування такої системи здійснювати ефективні зарубіжні інвестиції досить складно. Цю місію в стратегічному плані виконує Концептуальна основа фінансової звітності. Причому положення Концептуальної основи не повинно суперечити чи не мати переваги над вимогами МСБО.



Слід запам'ятати!

Концептуальна основа фінансової звітності – це підґрунтя, яке сприяє використанню послідовних концепцій при розробці МСФЗ, розумінню суті стандартів і розробленню послідовної облікової політики.

Концептуальна основа фінансової звітності складається з наступних розділів:

1. Мета фінансової звітності.

2. Якісні характеристики корисної фінансової інформації.
3. Фінансова звітність та суб'єкт звітування.
4. Елементи фінансової звітності.
5. Визнання та припинення визнання.
6. Оцінка.
7. Подання та розкриття інформації.
8. Концепції капіталу і підтримки капіталу.

Концептуальна основа включає в себе цілі та концепції фінансової звітності загального призначення. Це не стандарт, а документ, що:

- сприяє прозорості, посилюючи співставність та якість фінансової інформації на міжнародному рівні, даючи інвесторам та іншим учасникам ринку змогу приймати обґрунтовані економічні рішення;
- зміцнює підзвітність шляхом усунення прогалів у інформації між тими, хто надає капітал, та тими, кому вони довірили свої гроші;
- сприяє економічній ефективності, допомагаючи інвесторам виявляти можливості та ризики в глобальному масштабі, тим самим поліпшуючи розподіл капіталу підприємства (рис. 2.1).



Слід запам'ятати!

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» – це стандарт, який визначає основні засади подання фінансової звітності загального призначення з метою забезпечення її співставності з фінансовою звітністю за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших підприємств.

Фінансова звітність загального призначення (фінансова звітність) – це звітність, що складається згідно з принципами та правилами Ради міжнародних стандартів фінансової звітності з метою задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів.



Рис. 2.1. Структура, цілі і призначення Концептуальної основи фінансової звітності

У МСБО 1 «Подання фінансових звітів» зазначено, що даний стандарт визначає загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Метою МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» є підготовка першої фінансової звітності підприємства відповідно до МСФЗ та його проміжної фінансової звітності за частину періоду, охопленого цією фінансовою звітністю з представленням високоякісної інформації, що забезпечує прийнятну відправну точку для обліку згідно з МСФЗ (IAS-IFRS). Ця звітність є прозорою для користувачів та порівняною в усіх відображених періодах, причому витрати на її отримання не повинні перевищувати вигоди для користувачів цієї звітності.



Слід запам'ятати!

Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ – це перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому чітко та без застережень стверджує у цій фінансовій звітності про її відповідність МСФЗ.

На рис 2.2. показано еволюцію створення та трансформацію міжнародних організацій, що розробляли та затверджували міжнародні стандарти обліку та їх тлумачення (інтерпретацію), а також міжнародні стандарти фінансової звітності за період з 1973 до 2019 років.

Вимоги щодо визнання, оцінки та розкриття інформації про конкретні операції та інші події визначаються в інших МСФЗ та МСБО.

Фінансова звітність, складена відповідно до МСФЗ, є звітністю загального призначення, оскільки вона задовольняє загальні інформаційні потреби користувачів.



Слід запам'ятати!

Мета фінансової звітності загального призначення – надавати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів при прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

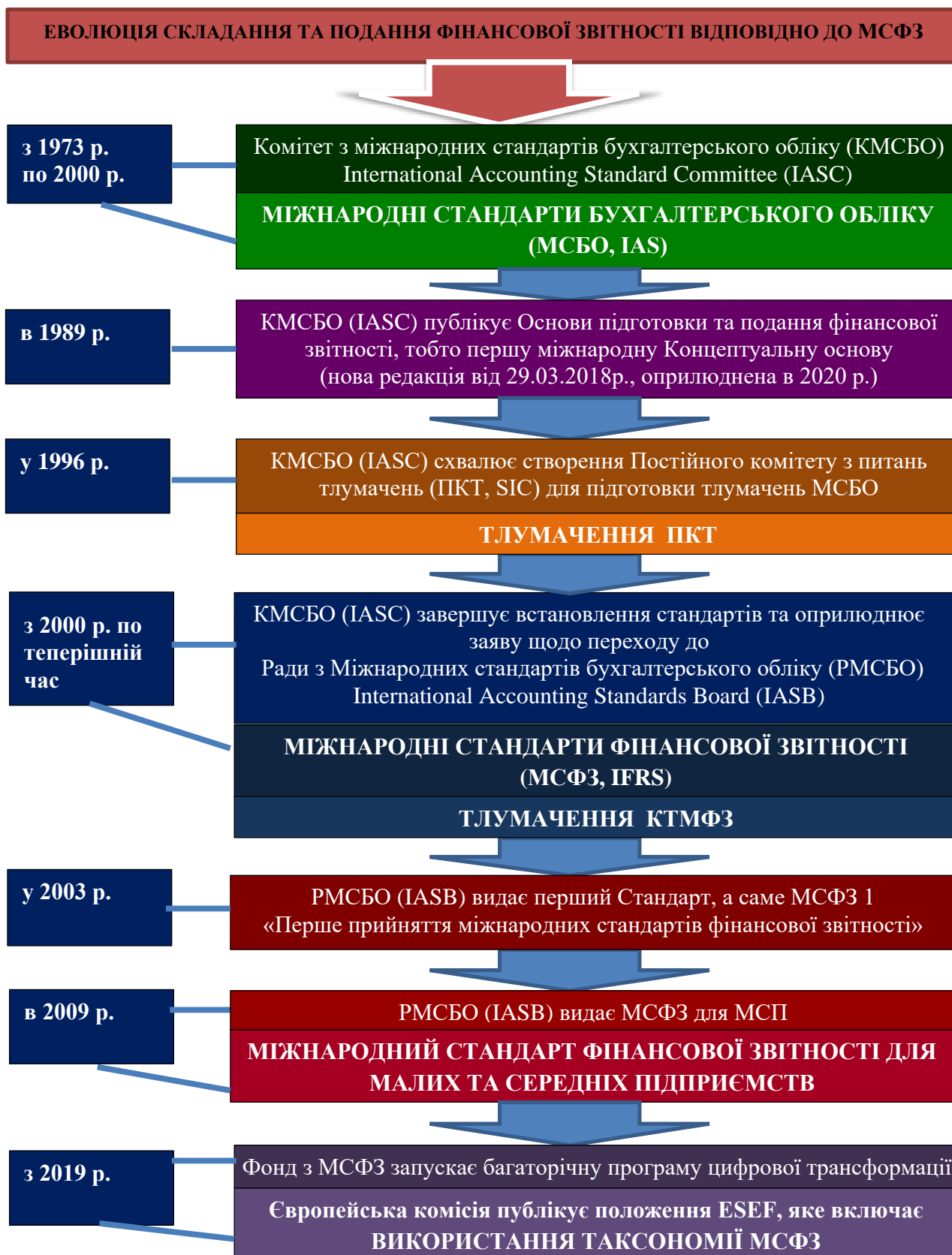


Рис. 2.2. Еволюція регулювання застосування, складання та подання фінансової звітності суб'єктами господарювання країн світу відповідно до МСФЗ за 1973-2019 р.р.

Міжнародні стандарти обліку та звітності спрямовані на інформаційне забезпечення багатьох користувачів інформації. В процесі класифікації користувачів фінансової звітності доцільно врахувати ступінь зацікавленості у тому, щоб підприємство функціонувало і надалі. Враховуючи підходи МСФЗ щодо розкриття і повноти даних підприємства, що звітує, а також інформаційних потреб та ступеня зацікавленості фінансовою звітністю, можна виділити наступні групи користувачів фінансової звітності (рис. 2.3):

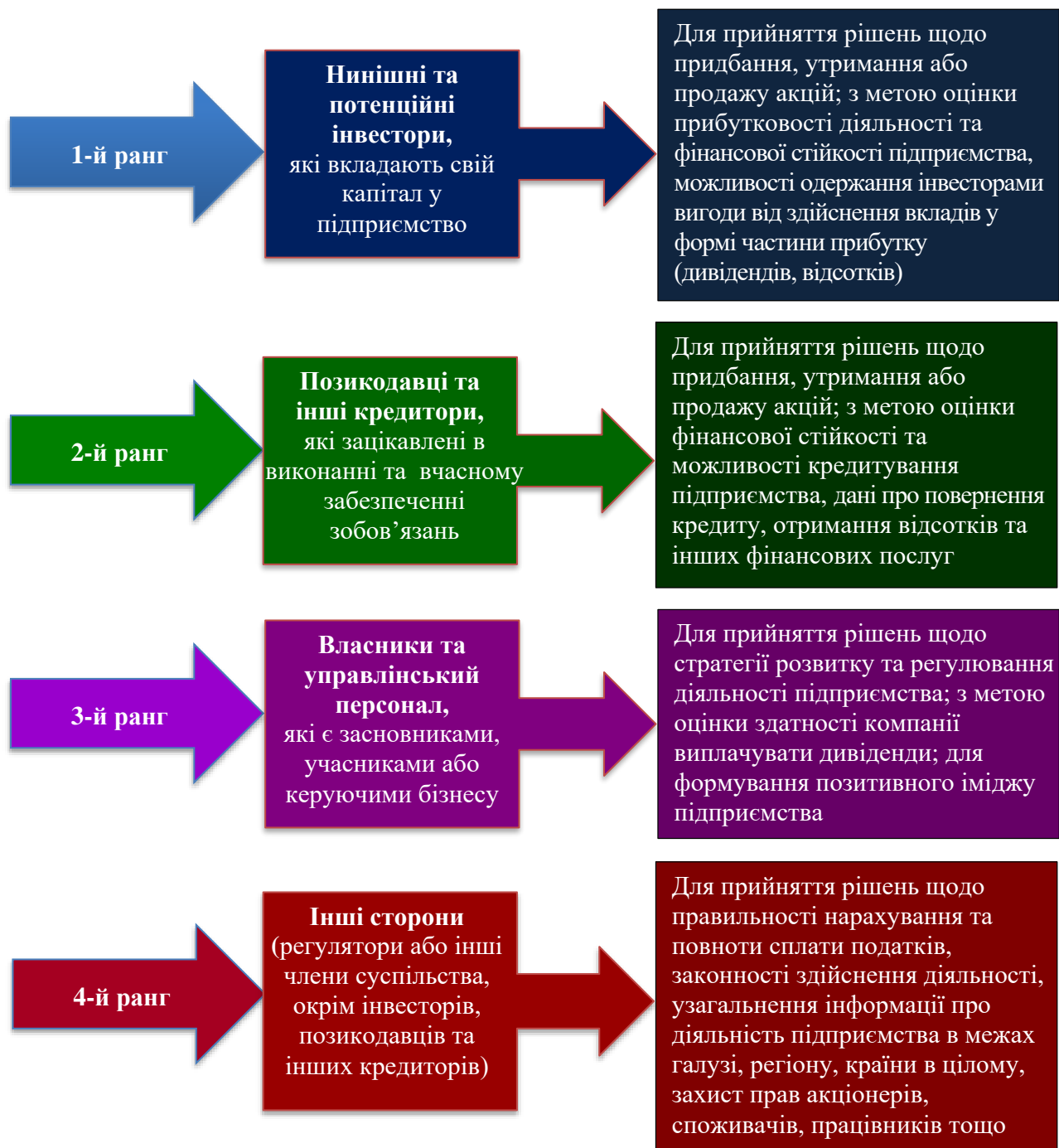


Рис. 2.3. Користувачі фінансової звітності згідно з МСФЗ



Очевидно, що фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною для прийняття певних рішень. Однак вони є підґрунтям та інформаційною підтримкою для прийняття рішень за такими напрямками:

- ✓ придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів;
- ✓ надання або погашення кредитів або інших форм кредитування; або
- ✓ використання права голосу для визначення дій керівництва, що впливають на використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання, або для впливу на ці дії в інший спосіб.

Рішення, що приймаються щодо суб'єкта звітування нинішніми та потенційними інвесторами, позикодавцями та іншими кредиторами, залежать від:

- доходів, що на них очікують аналітики звітних даних, а саме: суми дивідендів, платежів на погашення основної суми та сплати процентів, підвищення ринкової ціни (вартості підприємства);
- очікування інвесторів, позикодавців та інших кредиторів щодо суми та напрямів розподілу прибутку (власного капіталу), від їхньої оцінки суми, часу та невизначеності (ймовірних перешкод або перспектив) майбутніх чистих надходжень грошових коштів на користь суб'єкта господарювання;
- оцінки раціональності управління підприємством його економічними ресурсами.



Користувачам звітної інформації щодо суб'єкта складання звітності згідно з МСФЗ потрібна інформація про:

- 1) економічні ресурси суб'єкта господарювання;

- 2) вимоги до суб'єкта господарювання;
- 3) зміни у цих ресурсах та вимогах;
- 4) ефективність та результативність управлінського персоналу та керівної ради підприємства;
- 5) виконання обов'язків щодо використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання.



Багато нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єктів звітування за МСФЗ надавати їм інформацію безпосередньо. Тому вони повинні намагатися віднайти необхідну їм інформацію в межах даних, поданих у фінансовій звітності загального призначення. Саме вони є першорядними користувачами (рангу 1 і 2), на яких і спрямована фінансова звітність. Проте фінансова звітність не надає і не може надати всю інформацію, необхідну для задоволення запитів усіх категорій користувачів. Окремим категоріям користувачів необхідно брати до уваги доречну інформацію з інших джерел, таких, як зовнішня (маркетингова, експертна) та внутрішня (некомерційна) інформація щодо економічних умов та очікувань, потенційних подій та політичного клімату, а також перспектив галузі та конкретної компанії.

Як зазначено на рис. 2.3, в залежності від ступеня зацікавленості та рангу, окремі першорядні користувачі мають різні і, можливо, суперечливі запити щодо інформації, неоднакові потреби та прагнення при отриманні інформації, необхідної для прийняття конкретного рішення. Рада МСБО, розробляючи стандарти фінансової звітності, намагається надати сукупність інформації, яка задовольняє потреби максимальної кількості першорядних (першорангових) користувачів.

Разом з тим, зосередження уваги на спільних потребах в інформації МСФЗ не заважає суб'єктові звітування включати додаткову інформацію, яка є найбільш корисною для певної групи першорядних користувачів. Таким чином, управлінський персонал суб'єкта господарювання, що звітує, самостійно приймає рішення щодо

розкриття певних фінансових даних та нефінансових показників, адже також зацікавлений в тому, щоб інформація про підприємство була цікавою для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців, кредиторів та інших користувачів.



При цьому власникам та управлінському персоналу не потрібно покладатися на фінансову звітність загального призначення, оскільки дана категорія може отримати необхідну фінансову та нефінансову інформацію з внутрішніх джерел. Для інших сторін, таких як регулятори або інші члени суспільства, окрім інвесторів, позикодавців та інших кредиторів, фінансова звітність загального призначення може також бути корисною. Проте ця звітність не спрямована безпосередньо на ці інші групи. Фінансова звітність, складена за МСФЗ, не призначена для того, щоб показати вартість суб'єкта господарювання, що звітує. В першу чергу, вона надає інформацію нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам, допомагаючи їм оцінити вартість суб'єкта господарювання, що звітує.

Оцінка фінансового стану, результатів діяльності суб'єкта звітування здійснюється згідно з визначеним переліком (складом) фінансової звітності (рис. 2.4а).



Рис. 2.4а. Основні складові та види фінансової звітності загального користування



Варто зауважити!

Повний комплект фінансової звітності підприємства включає (рис. 2.4б):

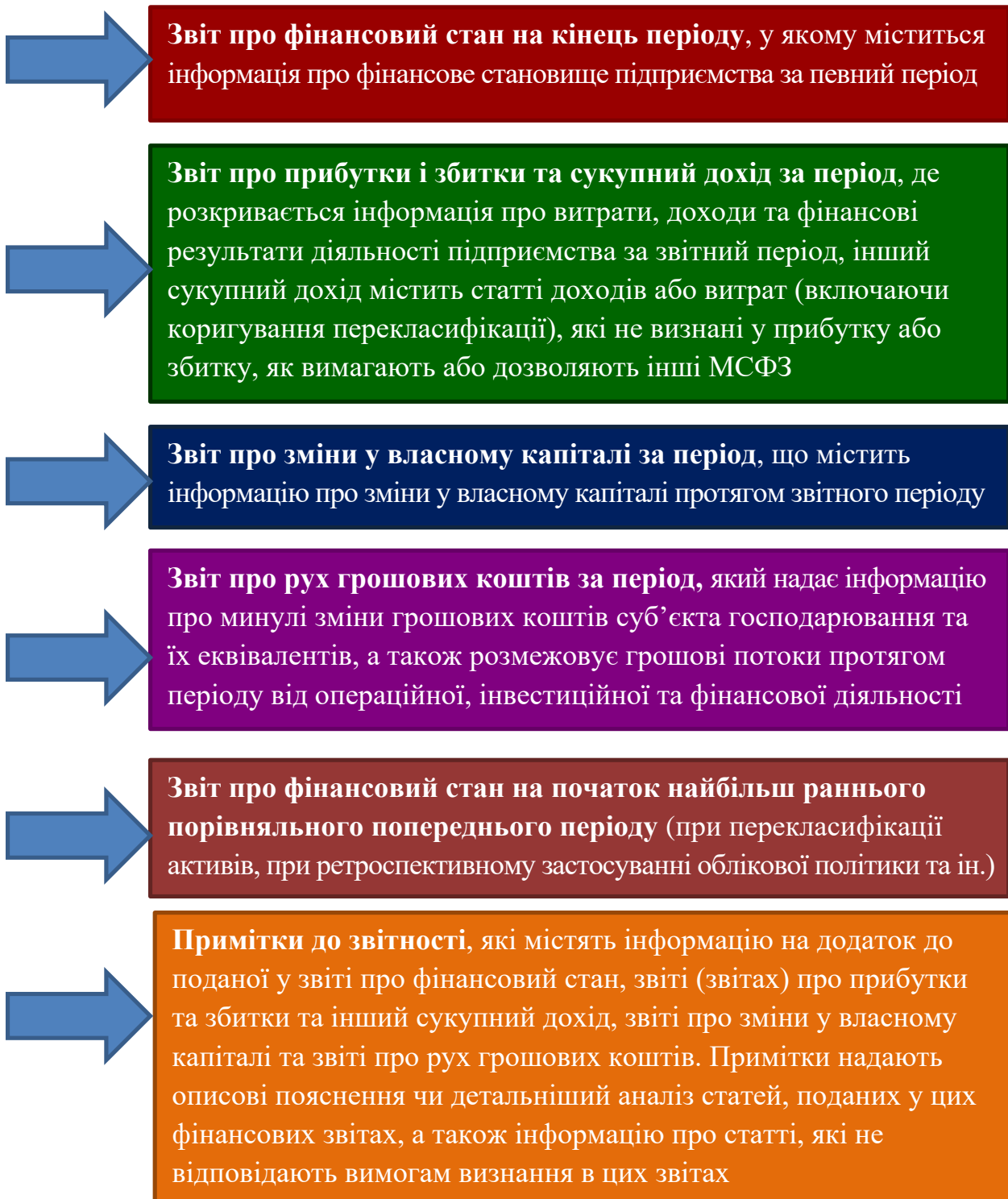


Рис. 2.46. Склад фінансової звітності



Слід запам'ятати!

Основними елементами фінансової звітності за МСФЗ є:

Активи – теперішні економічні ресурси, контрольовані установою внаслідок минулих подій, використання яких у майбутньому приведе до одержання економічних вигод (рис. 2.5).

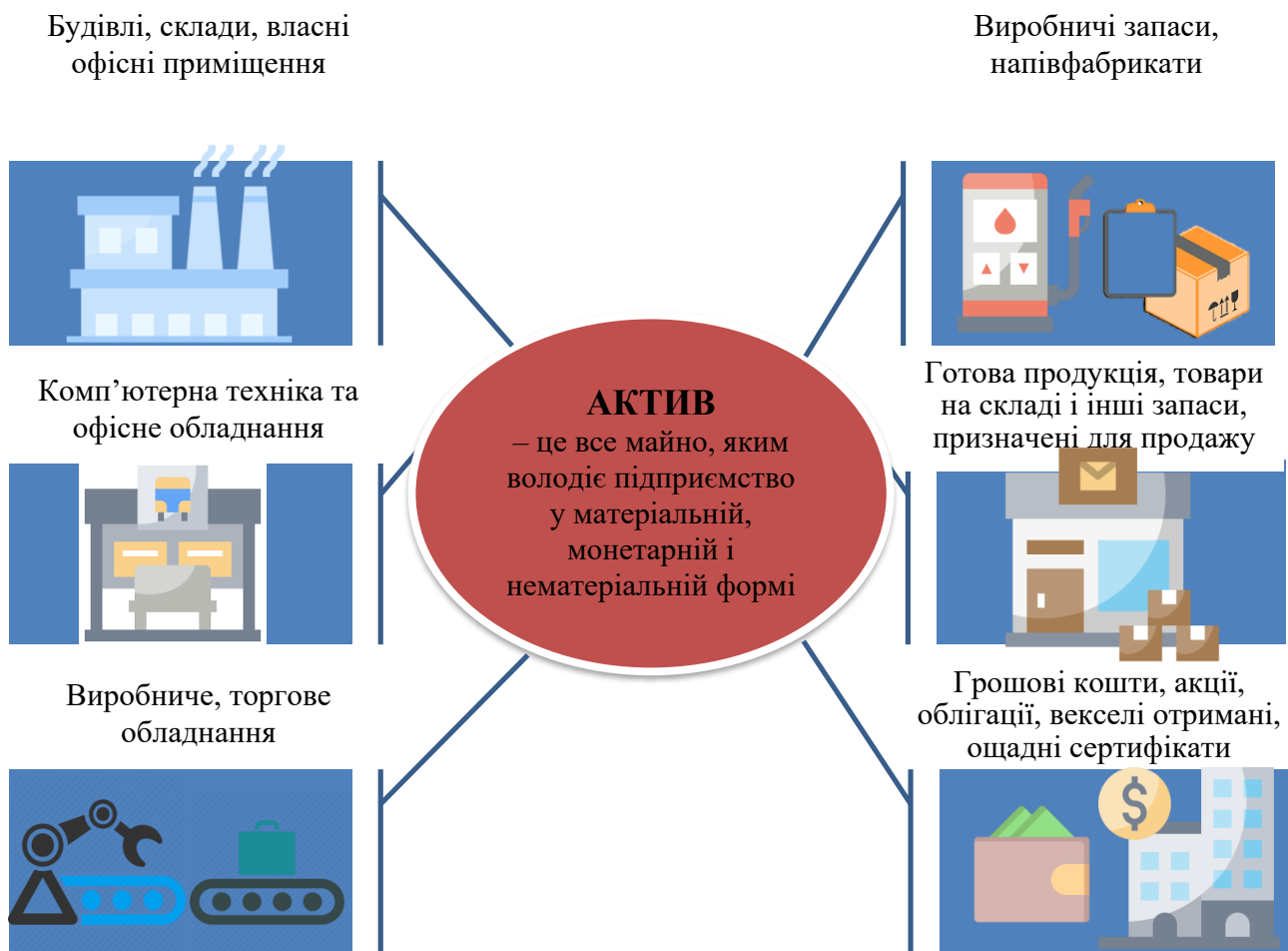


Рис. 2.5. Економічний зміст та окремі складові активів підприємства

Активи суб'єкта господарювання, за якими розкривається фінансова інформація у звітності, необхідно оцінювати у їхній вартісній динаміці, структурі та у співвідношенні до сум зобов'язань і власного капіталу (рис. 2.6).



Рис. 2.6. Концепція утворення активів на підприємстві



Слід запам'ятати!

Зобов'язання – це теперішній обов'язок суб'єкта господарювання, який виник в результаті минулих подій і погашення якого, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів підприємства, котрі втілюють в собі економічні вигоди (рис. 2.7).



Рис. 2.7. Поняття зобов'язань підприємства та його окремі складові



Слід запам'ятати!

Власний капітал – це залишкова частка в активах компанії після вирахування зобов'язань (рис. 2.8).

Міжнародні стандарти обліку та звітності трактують власний капітал як чистий капітал або чисті активи суб'єкта господарювання, оскільки вони є базою власного джерела фінансування, що не враховує позикових коштів (зобов'язань). Достовірне та повне висвітлення у фінансовій звітності величини та структури (компонентів) власного капіталу є принциповим для оцінки ефективності фінансового менеджменту суб'єкта звітування та прийняття подальших інвестиційних рішень як власниками, так і користувачами звітності.

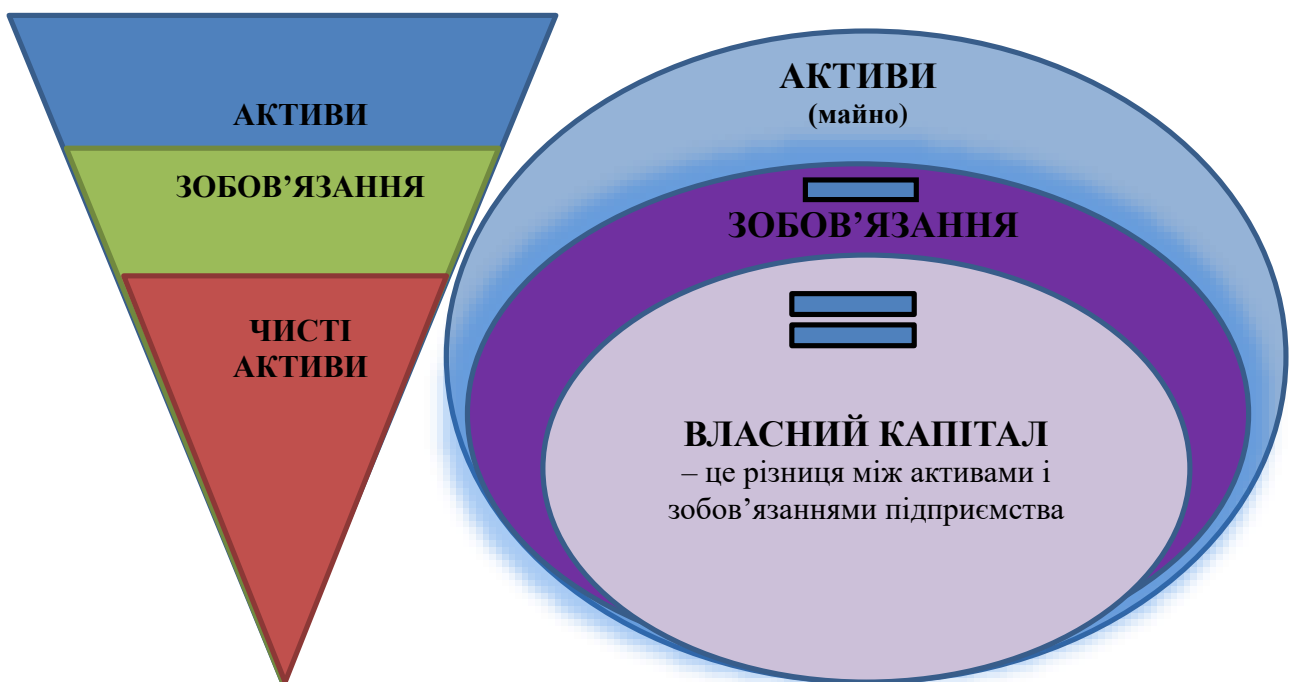


Рис. 2.8. Сутність та оцінка фінансової концепції збереження капіталу

На етапі створення підприємства увесь капітал формується у статутному договорі у формі зареєстрованого (статутного) капіталу за рахунок коштів власників (засновників) і залежить від організаційно-правової форми його функціонування.



Слід запам'ятати!

Зареєстрований капітал – сукупність внесків учасників, засновників на момент створення суб'єкта господарювання (рис. 2.9).

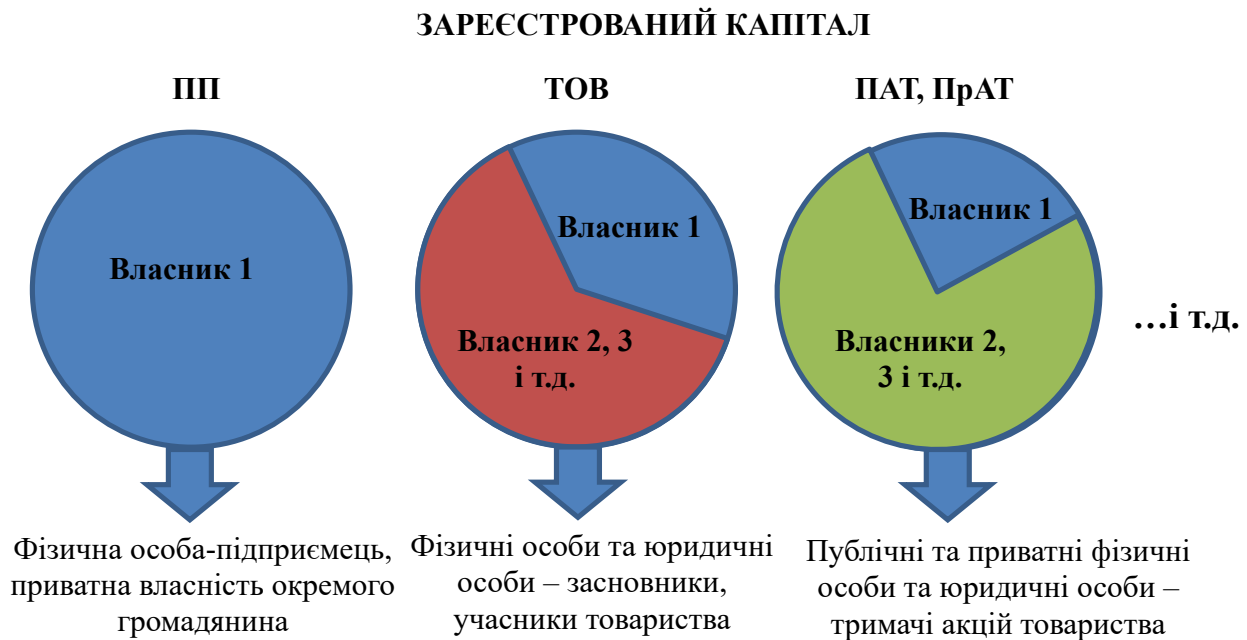


Рис. 2.9. Формування власного капіталу на етапі створення підприємства



Приклад!

Проаналізуємо фінансову ситуацію за трьома можливими варіантами формування АКТИВІВ (господарських засобів) за рахунок власного капіталу (ВК) та за рахунок позикового капіталу – зобов'язань (З).



Перший сценарій показує нормальний фінансовий стан суб'єкта звітування, який відповідає встановленому граничному співвідношенню власного капіталу до зобов'язань ($50\%ВК/50\%З$). Така ситуація, зазвичай, означає, що підприємство має достатній рівень власного капіталу, але для ведення виробничо-господарської діяльності користується позиковим капіталом та коштами інших кредиторів для поповнення обігових (грошових) коштів. У другому випадку, а саме, коли вартість активів сформована за рахунок залучених коштів (зобов'язань) і частина власного капіталу є меншою, ніж 50 %, можемо стверджувати про порушення фінансової стійкості підприємства, особливо в частині фінансової незалежності. В такій ситуації суб'єкт звітування є залежним від зовнішніх і внутрішніх кредиторів, що негативно впливає на концепцію збереження власного капіталу підприємства і доводить до неплатоспроможності та банкрутства. У третьому випадку, коли власний капітал займає більшу частину у співвідношенні до зобов'язань, суб'єкт звітування можна назвати фінансово автономним, здатним працювати над збільшенням капіталу власників та нарощувати чисті активи, що означає спроможність у достатній мірі формувати джерела фінансування в процесі здійснення власної фінансово-господарської діяльності.

До переліку обов'язкових елементів звітності, складеної згідно з вимогами МСФЗ, крім вищезазначених, обов'язково включають:

- дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки;
- внески власників та розподіл між власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників;
- грошові потоки.

Інформація про вищезазначені елементи фінансової звітності, разом з іншою інформацією у примітках, допомагає користувачам фінансової звітності спрогнозувати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання і, зокрема, їхній час та ймовірність.



Слід запам'ятати!

Доходи – це збільшення економічних вигод у вигляді надходження або збільшення вартості активів, за винятком внесків до статутного капіталу.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття або зменшення вартості активів, або ж збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу, не пов'язане з розподілом його між засновниками.

Грошові потоки – збільшення економічних вигод у вигляді надходження або збільшення вартості активів, за винятком внесків до статутного капіталу підприємства.

Доходи та витрати необхідно аналізувати у їхньому співвідношенні, оскільки дані поняття є взаємовиключаючими, які разом формують і визначають фінансовий результат звітного періоду компанії – прибуток або збиток (рис. 2.10).

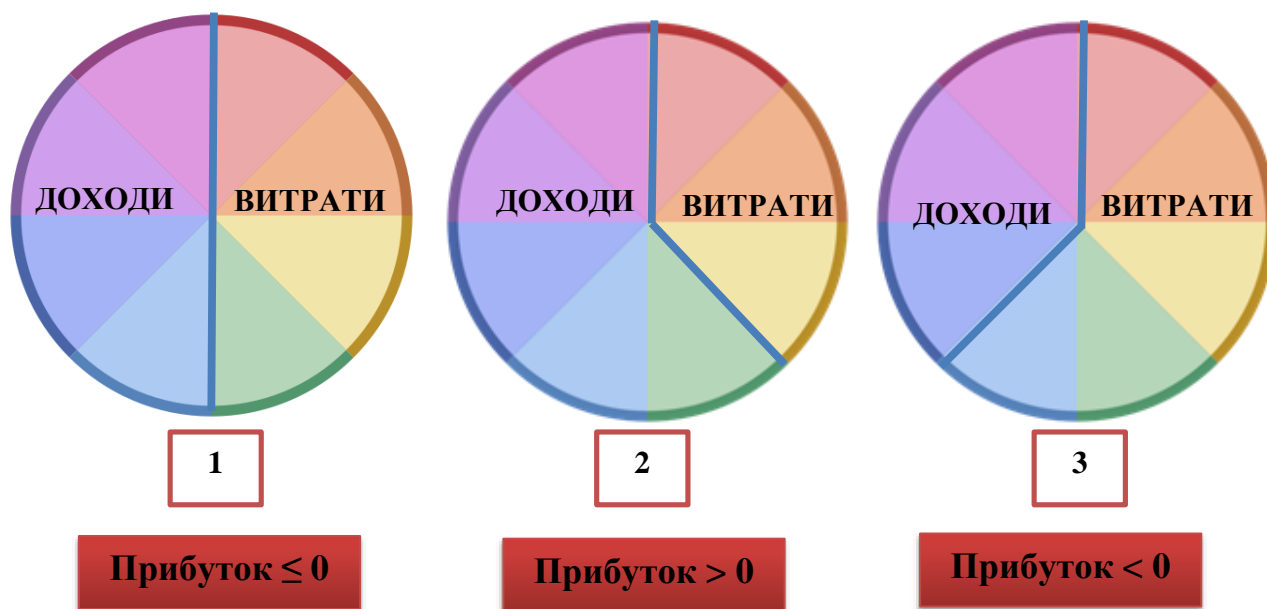


Рис. 2.10. Порядок формування прибутку (збитку) підприємства



Приклад!

Проаналізуємо фінансову ситуацію за трьома можливими варіантами формування ПРИБУТКУ (ЗБИТКУ) за принципом нарахування ДОХОДІВ та ВИТРАТ у певному звітному періоді.



Перший сценарій вказує на критичний стан суб'єкта звітування, який визначає нульовий результат або, навіть, негативний – при додатковому податковому навантаженні (суми податків з операцій продажу необоротних активів за рішенням керівника підприємства, ліквідація об'єктів основних засобів у зв'язку з моральним, а не фізичним зносом, які є базою нарахування ПДВ (20% від залишкової вартості)). Така ситуація, зазвичай, означає, що підприємству бракує ефективної та раціональної організації виробничо-господарської діяльності.

У другому випадку, а саме, коли доходи значною мірою перевищують витрати, буде сформований прибуток, який є джерелом збільшення власного капіталу та процесу відтворення (розвитку) компанії. При останній ситуації спостерігаємо недостатній рівень доходів, які б покрили суму витрат за звітний період, що спричиняє порушення фінансового становища підприємства, особливо в частині платоспроможності, ділової активності, прибутковості (рентабельності). В такій ситуації суб'єкт звітування повинен намагатися уникнути економічної небезпеки банкрутства, зобов'язаний провести реструктуризацію, модернізацію, якісний моніторинг фінансового становища компанії.

У Концептуальній основі визначено, що елементи фінансової звітності повинні розглядатись через зв'язок із економічними ресурсами, вимогами та змінами в обсязі економічних ресурсів та розмірі вимог (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Елементи фінансової звітності

Елементи фінансової звітності	Економічний ресурс або права вимоги, зміни в них	Визначення чи опис
1	2	3
Актив	Економічний ресурс	Теперішній економічний ресурс, що контролюється суб'єктом звітування внаслідок минулих подій. Економічний ресурс – це право, що має потенціал створення економічних вигод
Зобов'язання	Вимога	Теперішній обов'язок суб'єкта звітування передати економічний ресурс унаслідок минулих подій
Власний капітал		Залишкова частка в активах суб'єкта звітування після вирахування всіх його зобов'язань
Дохід	Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що відображають фінансові результати	Збільшення активів або зменшення зобов'язань внаслідок зростання власного капіталу, крім здійснення внесків держателями вимог до власного капіталу
Витрати		Зменшення активів або збільшення зобов'язань внаслідок зменшення власного капіталу, крім здійснення розподілу держателів вимог до власного капіталу

1	2	3
X	Інші зміни в економічних ресурсах та вимогах	Внески від держателів вимог до власного капіталу та розподіл на їхню користь
X		Обміни активами чи зобов'язаннями, що не спричиняють збільшення чи зменшення власного капіталу

2.2. Загальні вимоги до подання інформації у фінансових звітах

Міжнародні стандарти обліку та звітності виділяють дві групи принципів розкриття інформації в обліку та звітності:

 **принципи припущення;**

 **якісні характеристики фінансової звітності** (рис. 2.11).

Відповідно до Концептуальної основи, **якісні характеристики** класифікуються як:

- 1) основоположні якісні характеристики;
- 2) посилювальні якісні характеристики.

Основні припущення складаються з двох базових принципів – **припущення** про:

- безперервність діяльності підприємства;
- нарахування у бухгалтерському обліку.



Слід запам'ятати!

За **принципом безперервності** управлінський персонал повинен оцінювати здатність компанії продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

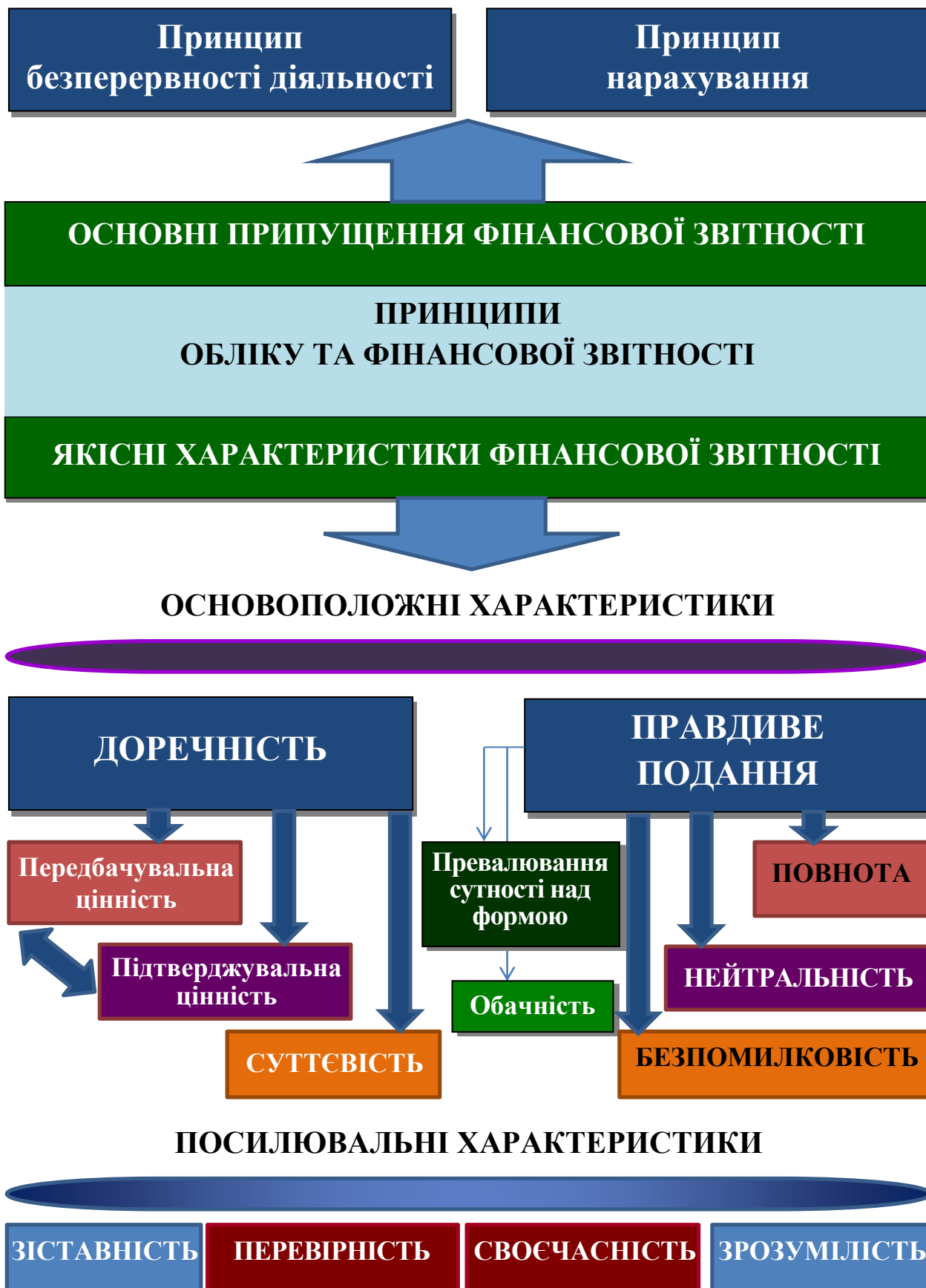


Рис. 2.11. Принципи обліку та складання фінансової звітності згідно з вимогами МСФЗ

Відтак, фінансова звітність повинна складатись і розкриватись на основі припущення про безперервність діяльності підприємства, що звітує, а також про те, що ця діяльність триватиме в передбачуваному майбутньому. Таким чином, приймається припущення про те, що суб'єкт звітування не має ні наміру, ні потреби у процедурі ліквідації або суттєвому звужуванні масштабів своєї діяльності, або її припиненні.

Якщо ж такий намір або така потреба має місце, то необхідно скласти фінансову звітність на іншій основі. Відповідно до МСБО 1, якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов'язані з подіями чи умовами, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності суб'єкта звітування продовжувати діяльність на безперервній основі, суб'єкт звітування має розкрити інформацію про такі невизначеності.

Суб'єкт звітування повинен розкрити інформацію про той факт, з яких причин він не складає фінансову звітність на основі припущення безперервності, та з яких причин діяльність суб'єкта звітування не розглядається як безперервна.

Варто відзначити, що оцінюючи доречність припущення про безперервність діяльності, управлінський персонал враховує всю наявну інформацію щодо майбутнього розвитку подій на період не менше 12 місяців з кінця звітного періоду, проте не обмежуючись цим періодом. У будь-якому разі детальність розгляду майбутнього періоду безперервності залежить від конкретних фактів. Відтак, якщо підприємство в минулому послідовно розкривало в звітності позитивні результати діяльності (прибуток) і має показники високої фінансової стійкості, що свідчить про відкритий доступ до фінансових ресурсів, тоді суб'єкт звітування може без детального аналізу дійти висновку про доречність безперервності як облікової основи. Якщо ж умов визначення безперервності не існує, тоді управлінський персонал має розглянути ряд чинників, що стосуються поточної та очікуваної прибутковості, графіки сплати зобов'язань і потенційні джерела та можливості відновлюваного фінансування.



Слід запам'ятати!

За **принципом нарахування** суб'єкт господарювання складає свою фінансову звітність (крім інформації про рух грошових коштів) та визнає такі статті як активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати (елементи фінансової звітності) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі.

Принцип нарахування свідчить про те, що результати операцій та минулих подій визнаються в тому звітному періоді, коли вони здійснюються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і, відповідно, відображаються в системі обліку та звітності тих періодів, до яких належать. Відмінності касового принципу в обліку від принципу нарахування показано на рис. 2.12.



Рис. 2.12. Суть принципу нарахування в обліку та звітності та його відмінність від касового методу

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, складена згідно з принципом нарахування, дає інформацію для користувачів не тільки про минулі операції, що містили виплату або отримання грошових коштів, але і про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому, а також про ресурси, що представлені грошовими коштами, що будуть одержані у майбутньому.

Таким чином, у бухгалтерському обліку та звітності за принципом нарахування доходи та витрати підприємства відображаються в реєстрах і звітах у тому періоді, коли вони виникають, незалежно від часу, коли виплата за такі доходи та витрати отримана або сплачена відповідно. Наприклад, коли продаж здійснюється комерційною фірмою на кредитній основі, тоді ця операція реєструється в обліку при передачі права власності на товар, а не при отриманні плати за продукцію. Прикладом відображення витрат можуть слугувати рахунки за електроенергію, що мають бути оплачені в кінці кожного місяця, але, як правило, здійснюються у наступному місяці, хоча згідно з принципом нарахування витрати на електроенергію реєструються в місяці, до якого вони належать.



Приклад!

Проаналізуємо ситуацію відображення суб'єктом господарювання в обліку і звітності доходів та витрат за принципом нарахування, який рекомендований МСФЗ, і касовим методом, що використовують підприємці в Україні.

Уявіть, що компанія впродовж березня місяця виготовила продукцію та здійснила її поставку згідно з договором із замовником на суму 10 000 USD. Замовнику виставлено рахунок, однак платіж ще не надійшов. Це замовлення вартувало вам 6 000 USD усіх витрат, які необхідно було оплатити одразу.

	Березень		Квітень		
	Касовий	Нарахування	Касовий	Нарахування	
Дохід	\$ 0.00	\$ 10 000.00	\$ 10 000.00	\$ 0.00	
Витрати	\$ 6 000.00	\$ 6 000.00	\$ 0.00	\$ 0.00	
Прибуток від замовлення	-\$ 6 000.00	\$ 4 000.00	\$ 10 000.00	\$ 0.00	

В обліку на основі нарахування (на рахунках і в звітності) показують це у формі дебіторської заборгованості у розмірі 10 000 USD. Якщо б фірма використовувала касовий метод, то здається, що ви отримали 6 000 USD збитку на матеріалах та інших витратах, оскільки ви ще не отримали жодного грошового доходу. Коли ви отримуєте цей платіж у квітні, готівка приносить великий прибуток, хоча насправді ви не виконували проект у квітні, тобто даний дохід належить до іншого періоду.

Тобто, бухгалтерський облік при касовому методі, вочевидь, простіший за рекомендований МСФЗ метод нарахування, однак останній дає більш точну «картину» того, що насправді відбувається у вашій компанії. Це значно полегшує узгодження доходів із відповідними витратами – навіть якщо вони були виплачені в різні місяці. За принципом нарахування можна відстежувати і показувати в обліку і звітності свою справжню прибутковість.

Фундаментальними якісними вимогами подання інформації у фінансових звітах є **доречність** і **правдиве подання** інформації щодо відображення фінансового становища, фінансових результатів та грошових потоків суб'єкта звітування у відповідності до МСФЗ.

Доречність інформації виражається у її відповідності до потреб користувачів під час прийняття рішень.



Слід запам'ятати!

Доречність – це принцип подання фінансової інформації, що може спричинити відмінності в процесі прийняття рішень користувачами. Доречна інформація може спричинити відмінність рішення від очікуваного, навіть якщо деякі користувачі вирішують не скористатися цією перевагою або обізнані про неї з інших джерел.

Отже, інформація є доречною, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів, допомагає їм зробити оцінку минулих, теперішніх чи майбутніх подій, або ж вона дає змогу підтвердити чи виправити їхні минулі оцінки.

Інформація, подана у фінансових звітах, може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має **передбачувану цінність, підтверджувальну цінність** або і те, і інше.

Фінансова інформація має передбачувану цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, що використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів. При цьому фінансова інформація не обов'язково повинна бути передбаченням або прогнозом, щоб мати передбачувану цінність. Фінансову інформацію з передбачуваною цінністю користувачі використовують для формування своїх власних передбачень.

Інформація, що відображається у фінансових звітах, має підтверджувальну цінність, якщо вона забезпечує реакцію на попередні оцінки (підтверджує або змінює).

Передбачувана цінність та підтверджувальна цінності щодо звітної фінансової інформації взаємопов'язані, оскільки, як правило, інформація, що має передбачувану цінність, має і підтверджувальну цінність. Наприклад, інформацію про дохід за поточний рік, яку можна використати як основу для передбачення доходів у майбутні роки, можна також зіставляти з передбаченнями доходу за поточний рік, зробленими у минулі роки. Результати таких зіставлень можуть допомогти користувачеві провести оцінку фінансового стану досліджуваного суб'єкта господарювання та зробити відповідні висновки для побудови передбачень.

Більш детально доречність інформації розкривається через додаткову характеристику – **суттєвість**. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність, викривлення або неправильне відображення, може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності загального призначення. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта звітування аспект доречності, що ґрунтується на характері та/або величині статей фінансової звітності окремого суб'єкта господарювання. Саме тому МСФЗ не дають точного визначення

єдиної кількісної межі для суттєвості. Неможливо наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації для окремого суб'єкта звітування.



Слід запам'ятати!

Правдиве подання – це принцип, коли фінансова звітність відображає реальні економічні явища у словах та числах.

До правдивого подання інформації належать принципи **обачності** та **сутності** явища.

Для того, щоб фінансова інформація відповідала якісним характеристикам, її звітні дані повинні не лише подавати доречні явища, але й правдиво подавати сутність цих явищ. У більшості ситуацій сутність економічного явища відповідає його правовій формі. Якщо це не так, то надання інформації лише про правову форму не забезпечує правдивого подання економічного явища. Отже, суть принципу превалювання сутності над формою полягає в тому, що облік і розкриття операцій та інших подій повинен здійснюватися відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише юридичної форми (рис. 2.13).



Рис. 2.13. Суть принципу МСФЗ превалювання сутності економічних явищ над формою

Обачність явища означає, що активи або доходи не повинні бути завищеними, а зобов'язання або витрати – не заниженими. При цьому виявлення обачності не дозволяє применшувати активи або доходи чи завищувати зобов'язання або витрати. Принцип обачності передбачає зважений підхід щодо впровадження облікової політики та виявлення обережності при винесенні суджень за умов невизначеності. Методи оцінки активів та зобов'язань, а відповідно й обчислення доходів та витрат, повинні установлюватися на підприємстві та застосовуватися в бухгалтерському обліку таким чином, щоб не допустити заниження оцінки зобов'язань та завищення вартості активів.



Варто зауважити!

Для того, щоб бухгалтерська інформація була репрезентативною, надійною, адекватною і в повному обсязі представлена, вона повинна відповідати трьом характерним рисам:

- повноті;
- нейтральності;
- безпомилковості.

Правдиве подання не означає точність в усіх аспектах. Однак, інформація в фінансових звітах згідно з МСФЗ повинна подаватися без помилок. Цей принцип означає ступінь, в якій інформація **вільна від помилок**.

Принцип повноти – інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості. Фінансова звітність не повинна виключати жодної операції. У результаті упущень інформація може бути хибною, а значить недостовірною.

За принципом повноти звітні дані розкривають усю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні пояснення. Крім того, для деяких статей повний опис може включати роз'яснення важливих фактів про якість та економічну природу статей, чинники та обставини, що можуть вплинути на них, а також процеси, використані для формування числового опису.

Нейтральність інформації – відсутність в інформації упередженості при відборі або поданні фінансової інформації.

Нейтральний опис не може бути однобоким. У конкретного суб'єкта звітування різні компоненти мають різну вагу, у зв'язку з чим, одні компоненти можуть необґрунтовано наголошуватися, а інші – необґрунтовано применшуватися. Можуть також здійснюватися інші маніпуляції з метою збільшення імовірності того, що фінансова інформація буде сприйнята схвально або несхвально користувачами.



Варто зауважити!

Крім вказаних принципів, МСФЗ виділяють чотири посилювальні якісні характеристики:

- зрозумілість;
- своєчасність;
- перевірність;
- співставність.

Зрозумілість інформації ґрунтується на припущенні, що переважна частина користувачів фінансової інформації має певні знання з бухгалтерського обліку й економіки і прагне її вивчати досить ретельно. Проте доцільна для прийняття користувачами рішень інформація не повинна виключатися зі звітності тільки на тій підставі, що певним користувачам буде важко її зрозуміти.

Зрозумілість – це ступінь легкості розуміння інформації. Класифікація, пояснення та подання інформації ясно і стисло робить її зрозумілою. У сучасному суспільстві корпоративні щорічні фінансові звіти містять десятки сторінок якісної інформації. Разом з тим, інформація повинна виключати складні формулювання, під якими намагаються замаскувати неефективність компанії.

Співставність – це якісна характеристика, що дає змогу користувачам порівнювати статті фінансових звітів різних підприємств та ідентифікувати відмінності між ними за різні проміжки часу (періоди). На відміну від інших якісних характеристик, співставність не стосується лише однієї статті. Для співставлення необхідно щонайменше дві статті. Тому інформація про суб'єкт звітування є більш

корисною, якщо її можна співставити з подібною інформацією інших суб'єктів господарювання, а також з подібною інформацією про той самий суб'єкт господарювання за інший період або іншу дату. Цей принцип необхідний для оцінки фінансового стану та тенденцій змін у результатах діяльності суб'єктів звітування.

Також до додаткових характеристик належить **своєчасність**, що означає можливість мати інформацію вчасно для її користувачів, так щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення. Відповідно до МСБО 1, фінансові звіти підприємство повинно надавати протягом 6 місяців з дати звіту про фінансовий стан. Конкретні терміни подання звітності встановлюються законодавством. Своєчасність має значення для бухгалтерської інформації, оскільки вона конкурує з іншою інформацією. Наприклад, якщо компанія видає свою фінансову звітність через рік після звітного періоду, користувачам фінансової звітності буде важко визначити, наскільки успішно працює компанія в даний час. Загалом, інформація стає менш корисною, якщо вона віддалена від поточного періоду. Проте деяка інформація може бути своєчасною ще тривалий час після закінчення звітного періоду, оскільки деяким особам, які приймають рішення, необхідний час, щоб оцінити тенденції та виявити перспективи у конкретному напрямі на певний тривалий період.

Перевірність (можливість перевірки) означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди, щодо того, що конкретний опис є правдивим. Можливість перевірки допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена відображати.



Відповідно до Концептуальної основи перевірка може бути:

- ✓ прямою;
- ✓ непрямою.

Пряма перевірка означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням, наприклад, перерахунком грошових коштів. Непряма перевірка

означає перевірку вхідних даних для моделей, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології.



МСБО 1 наводить додаткові принципи подання інформації, а саме:

- згортання;
- періодичність;
- порівняння інформації.

За принципом **згортання** суб'єкт господарювання не повинен згортати активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє МСФЗ. Згортання у звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, а також у звіті про фінансовий стан, зменшує спроможність користувачів розуміти операції, інші події та умови, що склалися. У цьому випадку складно оцінювати фінансовий стан та майбутні грошові потоки суб'єкта звітування. Разом з тим, є випадки, коли згортання відображає сутність операції чи іншої події, наприклад, при оцінюванні активів із врахуванням резервів (резерв на знецінення запасів, резерв сумнівних боргів).

Періодичність звітування повного комплексу фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) означає її проведення мінімум щороку. Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то суб'єкт господарювання розкриває, додатково до періоду, який охоплюється фінансовою звітністю: а) причини використання довшого чи коротшого періоду; б) той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними.

Як правило, суб'єкт господарювання послідовно складає фінансову звітність за період тривалістю один рік. Отже, з принципом періодичності тісно пов'язаний принцип послідовності, який полягає в тому, що суб'єкт господарювання зберігає подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого, якщо тільки:

а) не є очевидним (внаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або перегляду його фінансової звітності), що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8;

б) МСФЗ не вимагає зміни в поданні.

Порівняння інформації – це ступінь послідовного застосування стандартів та політики бухгалтерського обліку від одного періоду до іншого. Фінансова звітність, що є порівняною з узгодженими стандартами та політикою бухгалтерського обліку, що застосовуються протягом кожного звітного періоду, дозволяє користувачам робити висновки про тенденції та результати діяльності компанії.



Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» виділяються наступні види порівняльної інформації:

1) мінімальна порівняльна інформація. Суб'єкт господарювання подає порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду, а також в описовій частині, якщо вона є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду. Суб'єкт господарювання подає, як мінімум, два звіти про фінансовий стан (баланс), два звіти про прибутки та збитки та інші сукупні доходи, два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки;

2) додаткова порівняльна інформація. Суб'єкт звітування може подавати порівняльну інформацію додатково до мінімальної порівняльної фінансової звітності, що вимагається МСФЗ, за умови, що така інформація складена відповідно до МСФЗ.

Таким чином, принципи та усі якісні характеристики бухгалтерської інформації, визначені міжнародними стандартами обліку і звітності, мають важливе значення, оскільки вони полегшують керівництву компанії, інвесторам, кредиторам та іншим стейкхолдерам використання фінансової звітності компанії для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Суб'єкт господарювання чітко ідентифікує кожний фінансовий звіт і примітки. Крім того, суб'єкт господарювання виділяє вказану далі інформацію і повторює її, якщо це потрібно для належного розуміння поданої інформації.



Для належного розуміння інформації у фінансовому звіті повинна міститись:

- 1) назва або код підприємства;
- 2) відомості про суб'єкт господарювання чи групи суб'єктів господарювання;
- 3) період, що охоплює даний фінансовий звіт (для звіту про фінансовий стан – дату);
- 4) дата закінчення звітнього періоду;
- 5) валюта подання;
- 6) рівень точності, що має місце у фінансових звітах;
- 7) адреса і правова форма підприємства;
- 8) опис характеру операцій і основних видів діяльності;
- 9) рівень округлення, що використовується при поданні сум у фінансовій звітності.

Суб'єкт господарювання, як правило, робить фінансові звіти більш зрозумілими, подаючи інформацію в тисячах або мільйонах одиниць валюти подання. Цей аспект є прийнятним за умови розкриття рівня округлення, що не пропускає суттєву інформацію.

Для визначення кращого способу подання інформації необхідно зазначати відповідні заголовки сторінок, звітів, приміток, стовпчиків тощо. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання подає фінансову звітність в електронній формі, окремі сторінки не завжди використовуються; тоді суб'єкт подає заголовки для забезпечення можливості розуміння інформації, включеної у фінансову звітність.

2.3. Порядок подання фінансових звітів

Порядок подання фінансової звітності включає процес підготовки та представлення звітності щодо структурованого відображення фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта звітування. Фінансова звітність призначена для надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта звітування, що є корисною для осіб, які приймають на цій основі економічні рішення.

Фінансові звіти можуть подаватися окремо або разом з іншою інформацією. Зміст і структуру фінансової звітності компанії наведено на рис. 2.14. Перелік форм звітності ТОВ «Магнат», які трансформовані до вимог МСФЗ, та показники фінансового аналізу представлено у додатку 2, додатку 3.



Рис. 2.14. Зміст і структура фінансової звітності компанії



Варто зауважити!

Виділяють наступні вимоги до подання фінансових звітів:

- ❖ фінансові звіти слід подавати щороку (даний стандарт не розповсюджується на проміжну (поточну) фінансову звітність);
- ❖ відповідно до МСБО 1, звітний рік не обов'язково співпадає з календарним і може становити 52 тижні. Це пояснюється тим, що в багатьох підприємств звітний рік розпочинається з місяця або кварталу створення підприємства;
- ❖ звіт про фінансовий стан датується останнім днем звітного року.

Якщо підприємство подає фінансові звіти за період, довший чи коротший, ніж один рік, то його керівництво повинно уточнити причину, чому використовується даний період, а також зазначити, що суми, наведені у звіті про прибутки та збитки, звіті про зміни у власному капіталі, звіті про рух грошових коштів, не є повністю зіставними.

Окремо від фінансової звітності більшість суб'єктів господарювання подають фінансовий огляд, складений управлінським персоналом, що включає опис і пояснення основних характеристик фінансових результатів діяльності та фінансового стану суб'єкта звітування, а також основних невизначеностей, пов'язаних з ним.

Отже, фінансова звітність не обмежується лише обліково-аналітичними показниками, вона може розкривати не тільки фінансові показники, що описують основні чинники і впливи, які формують фінансові результати діяльності. Фінансова звітність також включає ідентифікацію змін середовища суб'єкта звітування, його реакції на ці зміни та вплив на фінансовий стан. Обов'язковим також є опис інвестиційної політики щодо збереження та покращення фінансових результатів діяльності, включаючи політику щодо дивідендів, джерел фінансування суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань до власного капіталу тощо. З цією метою, подання звітності включає не тільки обов'язковий перелік форм, встановлений МСФЗ, а й інші звіти, що в сукупності становлять корпоративну звітність (рис. 2.15).



Слід запам'ятати!

Корпоративна звітність – це сукупність фінансової та нефінансової звітності, в якій узагальнено інформацію про фінансовий стан та результати фінансово-господарської, соціальної та екологічної діяльності суб'єкта звітування, що дає змогу користувачам оцінити ефективність прийнятих управлінських рішень та визначити стратегічні напрями його розвитку.

Корпоративна звітність є диференційованою, оскільки вона повинна враховувати вимоги управлінської системи, що є основою для розкриття даних за окремими напрямками та визначення моделей звітів. Її структура залежить від розміру, організаційно-правової форми та соціальної значущості компанії.

Як правило, корпоративну звітність називають *інтегрованою* через акумулювання в ній як фінансових, так і нефінансових показників, а саме: статистичних, фінансових, економічних, екологічних, соціальних, вартість людського капіталу, майбутні грошові потоки, ключові прогнози, ризики і небезпеки бізнесу, а також стійкість бізнес-моделі та стратегію компанії.



Слід запам'ятати!

Нефінансова звітність – це документально оформлена сукупність даних комерційної організації, що відображає середовище існування компанії, принципи та методи співпраці з групами впливу, результати діяльності компанії в економічній, соціальній та екологічній сфері життя суспільства.

За визначенням Глобальної ініціативи зі звітності (GRI – Global Reporting Initiative) термін «звітність зі сталого розвитку» означає звітність, яка охоплює одночасно економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності організації.

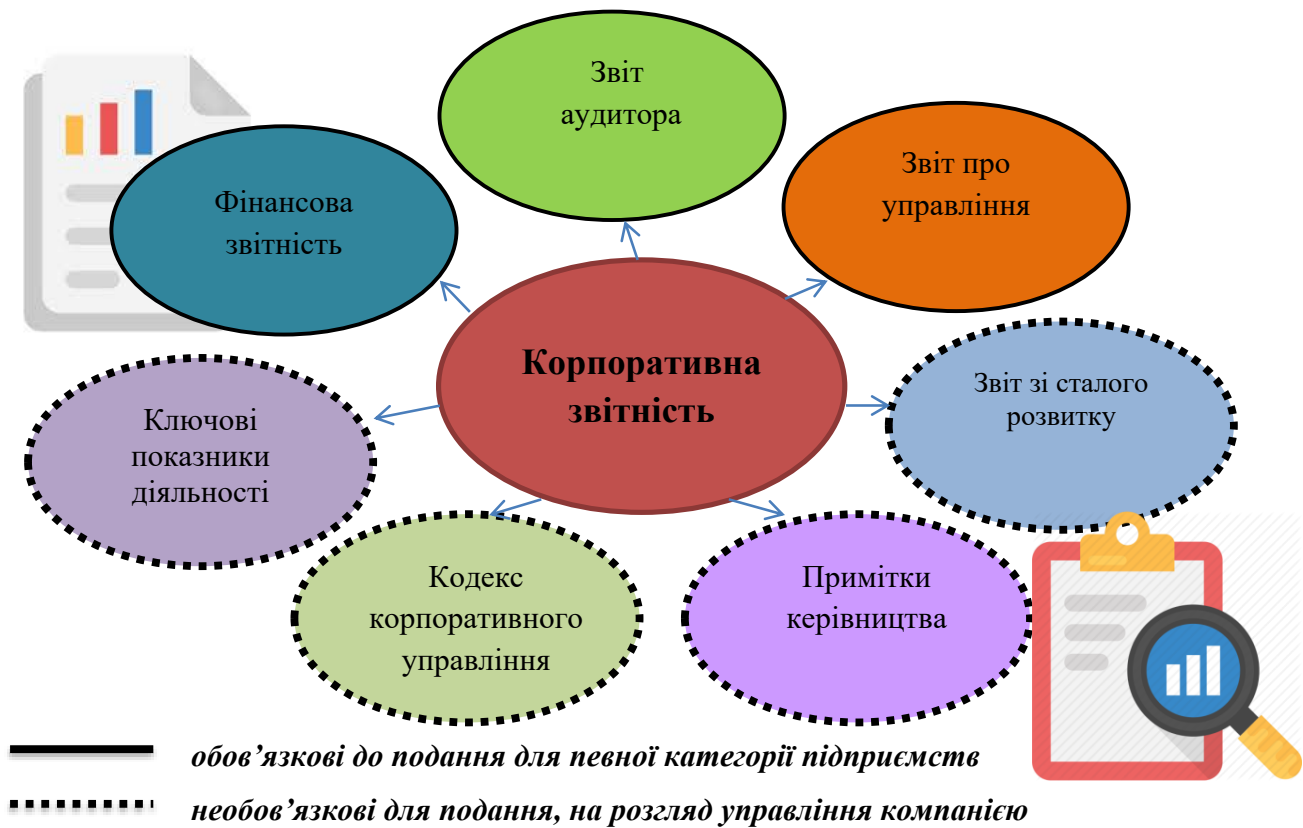


Рис. 2.15. Структура річного корпоративного звіту компанії

Нефінансова звітність конкретної компанії може бути підготовлена та подана і в інших форматах, зокрема:

- звіт про прогрес реалізації принципів Глобального договору (COP – Communication on Progress);
- звіт зі сталого розвитку, підготовлений за вимогами системи GRI (Глобальної ініціативи зі звітності);
- окремий соціальний звіт за показниками, які самостійно визначаються компанією.

За сучасних умов фінансове звітування суб'єктів господарювання має застосовуватись одночасно з розкриттям нефінансової інформації щодо управління та соціальної відповідальності бізнесу. Зарубіжний досвід показує, що такі річні звіти уже тривалий час стали обов'язковим елементом комунікації між компанією та різними стейкхолдерами: інвесторами, кредиторами, клієнтами, партнерами, державою. Бізнес-одиноці готують звіти не лише тому, що так вимагають регулятори,

але й для того, щоб продемонструвати, що вони працюють прозоро, їм нічого приховувати і є що сказати суспільству. В Україні вимоги щодо подання вищезазначених звітів з'явилися тільки в 2018 році, коли парламент змінив законодавство і зобов'язав великі та середні компанії готувати звіт про ефективність управління.

У 2013 році Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) після процесу консультацій з 25 різними країнами опублікувала стандарт, в якому описано порядок та вимоги щодо складання інтегрованого звіту (IR).

Процес підготовки звіту розкрито у Керівництві зі звітності країн щодо цілей сталого розвитку (Guidelines to Support Country Reporting on the Sustainable Development Goals), розробленому в рамках Глобальної ініціативи зі звітності (Global Reporting Initiative). У 2018 році обрані компанії країн ЄС вже мали представити нефінансові показники у консолідованому звіті про управління.



Слід запам'ятати!

Обрані компанії – це компанії, які мають понад 500 співробітників або акції яких котируються на біржі, або страхові компанії та банки.

У зв'язку з цим, у 2017 році ВРУ внесла зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Ці зміни стосуються підготовки і представлення певними компаніями разом з фінансовою та консолідованою фінансовою звітністю звіту про управління.

Звітний період для складання та подання звіту про управління є тими ж строками, що й для фінансової звітності, тобто календарний рік. Він вперше подавався за 2018 рік і крайнім строком представлення звіту за 2020 рік буде 28 лютого 2021 року.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» з 2019 року великі і середні підприємства зобов'язані проходити обов'язковий аудит річної фінансової звітності. Підприємства, що підпадають під вищезазначені критерії, зобов'язані подавати та оприлюднювати звітність за МСФЗ,

звіт про управління, а також звіт незалежного аудитора, що підтверджує інформацію, зазначену у звітності.

Таким чином, якщо вітчизняна компанія належить до категорії середніх або великих підприємств, або підприємств, що становлять суспільний інтерес, то такій компанії необхідно пройти обов'язковий аудит. Правові засади аудиту фінансової звітності, провадження аудиторської діяльності та урегулювання відносин, що виникають при її здійсненні, розкрито в Законі України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Обов'язковий аудит річної звітності дає змогу не лише підтвердити результати фінансової звітності, а й підвищити ступінь довіри до суб'єкта звітування.



Слід запам'ятати!

Обов'язковий аудит фінансової звітності – аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

Аудит фінансової звітності – аудиторська послуга з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб'єкта господарювання, або іншого суб'єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам.

Непроходження обов'язкового аудиту для такої компанії може призвести до санкцій за ст. 16316 КпАП.

У відповідності з вищезазначеними законодавчими актами і ГКУ організації, які проводять обов'язковий аудит суб'єкта звітування, оприлюднюють і публікують річну фінансову звітність і аудиторський висновок на своєму офіційному сайті або іншим способом, що визначений нормативними актами.

Терміни, в які необхідно оприлюднити результати аудиту, регулюються відповідним законодавством (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

Порядок оприлюднення аудиторського звіту

Терміни подання	Сфера застосування
Не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі) та в інший спосіб у випадках, визначених законодавством	Підприємства, що становлять суспільний інтерес (крім великих підприємств, які не є емітентами цінних паперів)
	Публічні акціонерні товариства
	Суб'єкти природних монополій на загальнодержавному ринку та суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях
Не пізніше ніж до 01 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на своїй веб-сторінці (у повному обсязі)	Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів
	Середні підприємства
Не пізніше ніж до 01 червня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком на власній веб-сторінці (у повному обсязі)	Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств

2.4. Поняття первинної звітності за МСФЗ

Поняття «первинна звітність» тлумачить МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Цей стандарт вимагає, щоб звітність, яка складена вперше за МСФЗ, містила якісну інформацію, що відповідає наступним критеріям:

- є прозорою і порівняною для користувачів в усіх відображених періодах;
- забезпечує відправну точку для обліку згідно з міжнародними стандартами обліку та фінансової звітності;
- витрати на її отримання не перевищують вигоди для користувачів.



Слід запам'ятати!

Первинна звітність суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ (First IFRS financial statements) – це перша річна фінансова звітність, у якій підприємство використовує МСФЗ і чітко та беззаперечно вказує в цій звітності на відповідність МСФЗ (рис. 2.16).

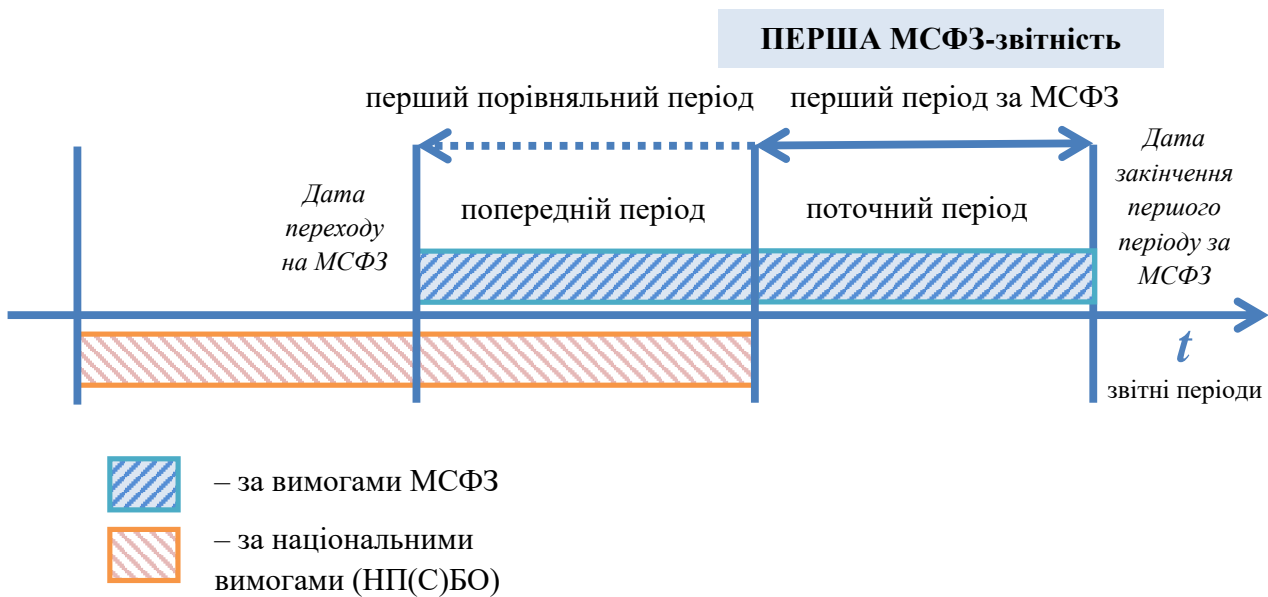


Рис. 2.16. Процедура визнання першої фінансової звітності згідно з МСФЗ



Першою фінансовою звітністю за МСФЗ є фінансова звітність підприємства, складена за МСФЗ, якщо суб'єкт звітування виконав певні дії:

- 1) подавав свою останню попередню фінансову звітність:
 - відповідно до НП(С)БО, які не відповідають МСФЗ в усіх аспектах;
 - згідно з МСФЗ в усіх аспектах, крім випадку, коли фінансова звітність не містила чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ;
 - відповідно до деяких, але не всіх МСФЗ;

- відповідно до НП(С)БО, які не відповідають МСФЗ, але з використанням окремих МСФЗ для обліку статей, щодо яких немає національних вимог;
 - згідно з НП(С)БО, в яких деякі суми узгодженні із сумами за вимогами МСФЗ;
- 2) складав річну фінансову звітність (річну консолідовану фінансову звітність) за вимогами МСФЗ лише для внутрішнього користування без оприлюднення її власникам суб'єкта звітування та іншим зовнішнім користувачам;
- 3) представив пакет звітності за МСФЗ для цілей консолідації без складання повного комплексу фінансової звітності, як визначено в МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- 4) не подавав фінансової звітності за попередні періоди.



Варто зауважити!

Вимоги МСФЗ 1 застосовують всі підприємства, які вперше складають фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ.

МСФЗ 1 не застосовується у разі, якщо підприємство:

- припиняє подання фінансової звітності згідно з національними вимогами, якщо раніше воно подавало також інший комплект фінансової звітності, що містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;
- надавало фінансову звітність у попередньому році згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ;
- надавало фінансову звітність у попередньому році, що містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку в своєму аудиторському висновку про цю фінансову звітність.



Першим звітним періодом складання МСФЗ-звітності є найпізніший період, охоплений першою фінансовою звітністю (річною або проміжною), а у випадку, коли дата переходу на МСФЗ 01 січня 2021 року, є:

- останній день першого звітного періоду, щодо якого суб'єкт господарювання складає звітність за МСФЗ, а саме 31 грудня 2021 року.

Суб'єкт господарювання повинен застосовувати МСФЗ, які є чинними для періодів, що закінчуються 31 грудня 2021 року, при:

- ✓ складанні та поданні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на 01 січня 2020 року;
- ✓ складанні та поданні свого звіту про фінансовий стан на 31 грудня 2021 року (включаючи порівняльні суми за 2020 рік), звіту про сукупні доходи, звіту про зміни у власному капіталі і звіту про рух грошових коштів за рік до 31 грудня 2021 року (включаючи порівняльні суми за 2020 рік) та розкриття інформації (включаючи порівняльну інформацію за 2020 рік).

На дату переходу на МСФЗ суб'єкт звітування складає і подає вступний звіт про фінансовий стан (Opening IFRS statement of financial position) (згідно з національними НП(С)БО – баланс (звіт про фінансовий стан)). Цей фінансовий звіт є відправною точкою для подальшого застосування МСФЗ 1.

До того ж, на дату переходу на МСФЗ звіт про фінансовий стан (вступний) необхідно сформулювати так, щоб подана в ньому фінансова інформація відповідала вимогам усіх чинних положень цих стандартів. Відзначимо, що підприємство має можливість використання нововведених МСФЗ, які ще не стали обов'язковими до застосування, але дострокове їх застосування дозволено. Як уже відзначалось, що дата переходу на МСФЗ повинна збігатись із датою вступного звіту про фінансовий стан. Якщо підприємство складатиме першу фінансову звітність за МСФЗ за 2021 рік та відповідно надаватиме порівняльні дані за 2020 рік, то за таких обставин датою переходу на МСФЗ є 01.01.2020 р. і звіт про фінансовий стан (вступний) має бути підготовлено саме на цю дату.

Склад першої фінансової звітності за МСФЗ подано в табл. 2.3.

Таблиця 2.3

Склад першої фінансової звітності згідно з МСФЗ

Перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ			
Назва звіту в МСФЗ	Назва звіту в НП(С)БО	Кількість, шт.	Періоди
Звіт про фінансовий стан (п. 21 МСФЗ 1)	Баланс (Звіт про фінансовий стан)	3	На дату переходу на МСФЗ, а також на дати закінчення першого порівняльного та звітного періодів
Звіт про прибуток та збиток та інший сукупний дохід (п. 21 МСФЗ 1)	Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	2	За порівняльний та звітний періоди
Окремі звіти про прибутки та збитки (якщо такі подаються) (п. 21 МСФЗ 1)	–	2	За порівняльний та звітний періоди
Звіт про рух грошових коштів (п. 21 МСФЗ 1)	Звіт про рух грошових коштів	2	За порівняльний та звітний періоди
Звіт про зміни у власному капіталі (п. 21 МСФЗ 1)	Звіт про власний капітал	2	За порівняльний та звітний періоди
Примітки (п. 21 МСФЗ 1)	Примітки до річної фінансової звітності	1	За звітний період
Пояснення (про вплив на фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки переходу з НП(С)БО на МСФЗ (п. 23 МСФЗ 1)	–	1	За звітний період

Щодо складу першої проміжної фінансової звітності, то вона може містити або повний комплект фінансової звітності (визначений відповідно до МСБО 1), або комплект стислої фінансової звітності (відповідно до МСБО 34) за проміжний період. У свою чергу, проміжним є звітний період коротший, ніж повний фінансовий рік.

На дату переходу на МСФЗ підприємство:

- а) визнає всі активи та зобов'язання, визнання яких вимагають МСФЗ;
- б) не визнає статті активів або зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;

в) перекласифіковує статті, які воно визнало згідно з попередніми НП(С)БО як один вид активу, зобов'язання або компонента капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов'язання чи компонента капіталу;

г) застосовує МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань.

Облікові політики, які їх суб'єкт господарювання використовує при складанні звіту про фінансовий стан на початок періоду, можуть відрізнитися від тих політик, які він використовував на цю саму дату, застосовуючи попередні НП(С)БО. Як правило, коригування виникають унаслідок подій та операцій, що відбувались до дати переходу на МСФЗ. За цих умов суб'єкт господарювання визнає ці коригування безпосередньо при визначенні нерозподіленого прибутку (або, якщо доречно, в іншій категорії власного капіталу) на дату переходу на МСФЗ.

Різниці, що виникають внаслідок застосування вимог МСФЗ щодо операцій та подій при складанні звіту про фінансовий стан на дату переходу, відображаються у складі нерозподіленого прибутку (збитку) або інших складових власного капіталу.

2.5. Процедури переходу на МСФЗ

При переході на МСФЗ фінансова звітність, підготовлена на умовах МСФЗ 1, називається першою фінансовою звітністю за певний рік, хоча фактично деяка інформація у ній повинна бути представлена за 2-3 роки. Перша звітність за МСФЗ, як і уся звітність за цими стандартами, повинна містити порівняльні дані, як мінімум, за один рік. Крім того, МСФЗ 1 вимагає подання даних про корегування капіталу і чистого прибутку – для приведення їх у відповідність до цих стандартів, що, у свою чергу, визначає необхідність вивірки капіталу, в тому числі на дату переходу. З огляду на це, суб'єкт звітування складає план-графік переходу на МСФЗ, згідно з яким підприємство буде вести підготовку та представлення всіх звітів першої фінансової звітності.

Враховуючи усі зазначені вище вимоги, процес переходу на МСФЗ повинен бути ретельно спланованим. Крім того, компанії потрібно оцінити можливість отримання інформації за роки, що передують даті переходу на МСФЗ.



Приклад!

Уявіть, що компанія ухвалила рішення про формування першої звітності за МСФЗ за 2022 рік. При цьому порівняльну інформацію вирішено подати за два роки.

Відповідно до цього, ключовими датами план-графіку переходу на МСФЗ є:

- дата переходу на МСФЗ – 01.01.2021 року;
- перша фінансова звітність за МСФЗ – за 2022 рік;
- порівняльна інформація – за 2021 рік;
- початок ведення обліку за МСФЗ – з 01.01.2023 року (рекомендована дата) (рис.2.17).

Етапи та дати переходу на МСФЗ наведено на рис. 2.17.

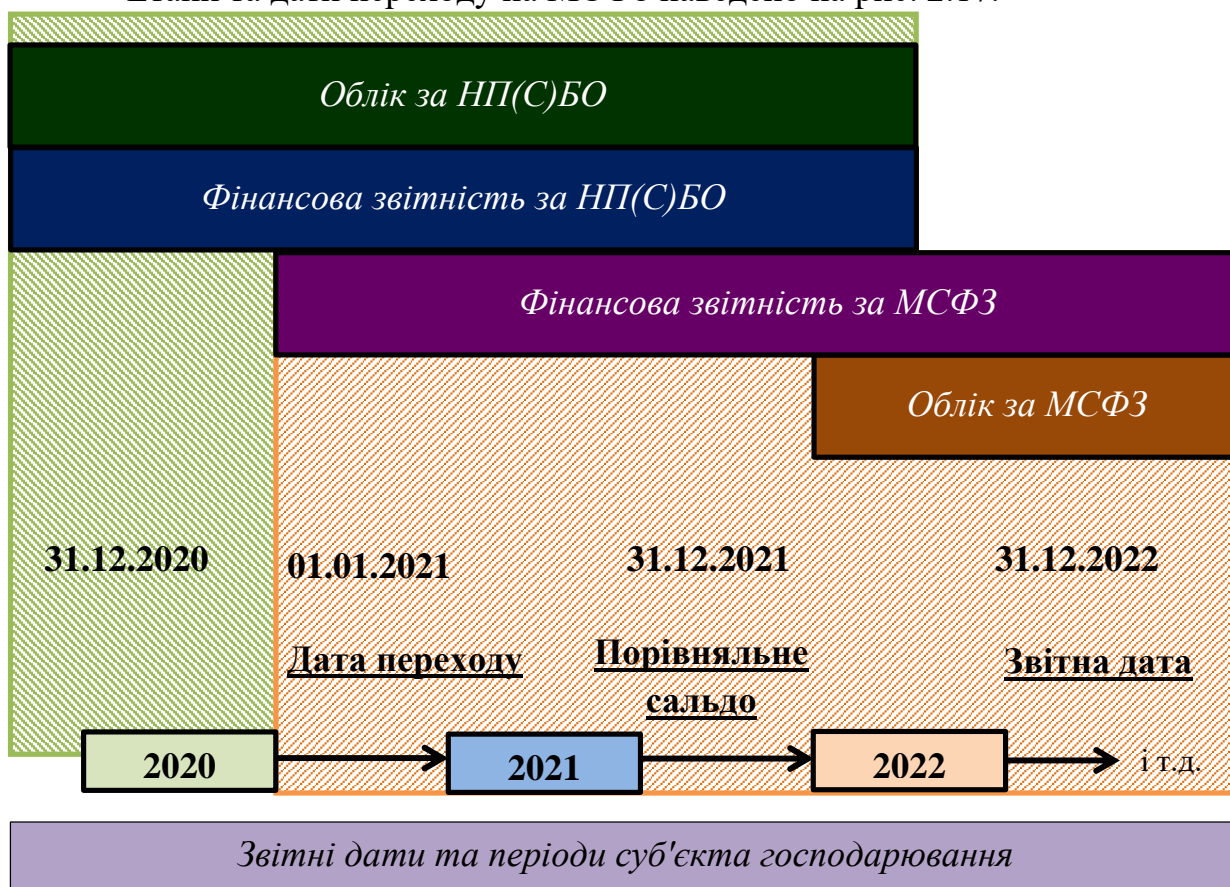


Рис. 2.17. Етапи та дати переходу на МСФЗ

I. Першим етапом переходу на МСФЗ є пояснення причин їх застосування. Підприємство розкриває інформацію про вплив переходу на міжнародні стандарти на його фінансовий стан, фінансовий результат (сукупні доходи) і грошові потоки. У випадку, якщо підприємство в попередніх періодах вже застосовувало вимоги МСФЗ, воно обґрунтовує причину припинення застосування МСФЗ та вказує причину відновлення застосування.

II. Другим етапом переходу на МСФЗ є узгодження елементів звітності за вимогами МСФЗ. Перша фінансова звітність суб'єкта звітування, складена за МСФЗ, має включати:

- 1) узгодження власного капіталу у звітності за попередніми національними умовами (НП(С)БО) з вимогами МСФЗ для обох дат, а саме: а) дати переходу на МСФЗ та б) дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в останній річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за попередніми умовами;
- 2) узгодження загального сукупного доходу за МСФЗ за найпізніший період у останній річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- 3) узгодження збитків від зменшення корисності, які суб'єкт звітування вперше визнав або сторнував 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 суб'єктом господарювання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ.

Якщо даних для узгодження немає через те, що підприємство не складало і не подавало фінансову звітність за попередні періоди, його перша фінансова звітність за МСФЗ має розкривати цей факт.

МСФЗ не вимагають обов'язкового подання проміжної фінансової звітності. Якщо суб'єкт звітування все ж подає проміжну фінансову звітність, у якій розкривається порівнювана інформація за проміжний період, що безпосередньо передує фінансовому року, тоді ця звітність має включати такі ж узгодження як при поданні річної фінансової звітності, за різницею порівнювального проміжного періоду сум за МСФЗ на цю дату.

Виходячи з вищезазначених умов переходу на МСФЗ, доцільно здійснити наступні дії (рис. 2.18):



Рис. 2.18. Етапи переходу на МСФЗ-облік та звітність



Варто зауважити!

Згідно з МСФЗ 1, розрізняють два основні підходи до організації переходу на МСФЗ: ретроспективний і перспективний.

Перспективний підхід орієнтований на планування і складання фінансової звітності за МСФЗ на майбутні періоди або в режимі реального часу, що забезпечує своєчасність застосування суджень і оцінок, а також дає змогу заздалегідь спланувати ці процеси, здійснити розробку облікової політики, визначити необхідні ресурси, придбати відповідні інформаційно-технологічні системи та забезпечити навчання персоналу, залучити кваліфікованих експертів (зокрема, оцінювачів) і вирішити низку інших питань, пов'язаних з впровадженням МСФЗ у діяльність компанії.

Крім того, якщо звітність повинна надаватись інвесторам за МСФЗ, то перспективний підхід дозволить поступово підготувати останніх до нової для них інформації.

Недоліки перспективного підходу пов'язані з тим, що облікова політика компанії повинна відповідати тим міжнародним стандартам, які будуть діяти для фінансової звітності в майбутньому.

Ретроспективний підхід передбачає складання першої фінансової звітності за минулі періоди. Його можна реалізувати при наявності надійної системи збору, зберігання і обробки інформації. Доцільно зауважити, що складання фінансової звітності за ретроспективним підходом обійдеться компанії набагато дорожче, оскільки їй потрібно буде сформулювати ті судження та оцінки, які мали б існувати станом за декілька попередніх років, що зробити досить складно. Так, якщо компанії необхідно оцінити ряд статей за справедливою вартістю на дату переходу на МСФЗ, їй можуть знадобитися послуги оцінювачів, які зможуть визначити можливість встановлення справедливої вартості ретроспективно.

Слід звернути увагу на той факт, що правила зазначеного стандарту забороняють ретроспективне застосування міжнародних стандартів у випадках, коли це вимагатиме суджень керівництва про минулі обставини після того, як події вже відбулися і результат відомий. Наприклад, заборонено ретроспективно визначати операції як інструменти хеджування, тобто, якщо згідно з НП(С)БО операція не класифікувалася як хеджування, то після переходу на МСФЗ дану операцію не можна вважати операцією хеджування.

У МСФЗ 1 визначено, що компанія повинна скласти початковий звіт про фінансовий стан на дату переходу на МСФЗ. Правилами МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ» компанії дозволяється відступити від обов'язкової відповідності початкового звіту про фінансовий стан кожному міжнародному стандарту.

У багатьох аспектах обліку ретроспективне застосування МСФЗ вимагатиме значних витрат, що є недоцільним і непрактичним. Тому згідно з МСФЗ 1, має місце звільнення від вимог МСФЗ при ретроспективному застосуванні. Такі звільнення є добровільними, компанія може змінити свої облікові політики ретроспективно у певних ділянках обліку, якщо вона вважає це доцільним. Зокрема, це стосується:

- об'єднання бізнесу;

- справедливої вартості або переоцінки як доцільної собівартості;
- виплат працівникам;
- кумулятивних курсових різниць;
- комбінованих фінансових інструментів;
- активів і зобов'язань дочірніх, асоційованих та спільних підприємств;
- визначення попередньо визнаних фінансових інструментів;
- операцій, платежі за якими здійснюються на основі акцій;
- страхових контрактів.

Рада з МСБО визначила, що з високим ступенем надійності ретроспективно застосувати МСФЗ у деяких ситуаціях є дуже складно. Тому МСФЗ 1, крім добровільних звільнень, містить ще й перелік обов'язкових винятків від такого застосування, пов'язаних із:

- припиненням визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- обліком хеджування;
- оцінками;
- активами, які класифікуються для продажу та припиненням діяльності.



Варто зауважити!

Поряд з вищевикладеними методами підготовки звітності згідно з МСФЗ в Україні сьогодні використовують інші підходи, а саме:

1. Ведення паралельного обліку (конверсія) та складання звітності на основі його даних.
2. Коригування (трансформація) звітності, складеної за НП(С)БО.

Процес конверсії (метод паралельного обліку) вимагає або формування бухгалтерських даних у двох системах фінансової звітності, або застосовувати конфігурації програмного забезпечення таким чином, щоб воно дозволяло формувати

два види звітності: у форматі МСФЗ і НП(С)БО. Тобто, даний спосіб достовірніший, але вимагає більше затрат, ніж спосіб трансформації.

Для трансформації звітності згідно з МСФЗ застосовують вже готову звітність за НП(С)БО та аналітичні розшифровки до неї за статтями звіту про фінансовий стан і звіту про фінансові результати. Вона проводиться шляхом внесення відповідних коригувань та додаткових бухгалтерських проведення з метою доведення активів, зобов'язань і капіталу до величини, за якою вони повинні відображатися відповідно до МСФЗ.

Єдина методика проведення трансформації фінансової звітності у звітність згідно з МСФЗ відсутня. У кожному конкретному випадку на неї впливає специфіка фінансово-господарської діяльності, особливості організації бухгалтерського обліку та облікова політика, наявність фінансових ресурсів і кваліфікованого персоналу у даній сфері.

Метод конверсії у порівнянні з трансформацією є більш достовірним і оперативним, але вимагає значних ресурсів на його здійснення, пов'язаних із витратами часу та високими вимогами до професійного рівня персоналу.



Загальний алгоритм переходу на МСФЗ виглядає наступним чином:

- Крок 1. Обрання дати переходу, наприклад, 01.01.2021 р. чи 01.01.2022 р. і так далі.
- Крок 2. Розробка та затвердження наказу про облікову політику за МСФЗ.
- Крок 3. Проведення інвентаризації. Це не планова річна інвентаризація, а інвентаризація, в ході якої потрібно визначити, які активи і зобов'язання будуть відображатись в новому (першому) звіті про фінансовий стан згідно з МСФЗ 1, перекласифікація статей, їх оцінка тощо.
- Крок 4. Складання «вступного» балансу (звіту про фінансовий стан) за МСФЗ на обрану дату переходу.

- Крок 5. Формування порівняльної інформації за МСФЗ. Якщо перехід відбувся 01.01.2021 р., то порівняльна інформація буде здійснюватися з фінансовою звітністю за 2021 рік.

- Крок 6. Отримання першої фінансової звітності за МСФЗ. Наприклад, це 31.12.2022 р., якщо перехід відбувся 01.01.2021 р.

- Крок 7. Оприлюднення фінансової звітності та аудиторського висновку. Для суб'єктів господарювання, які не зобов'язані дотримуватись принципів міжнародних стандартів обліку і звітності при складанні їхньої фінансової звітності за вимогами МСФЗ, даний крок не є обов'язковим.

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат. Оскільки ведення паралельного обліку передбачає значні витрати, більшість компаній все ж таки віддають перевагу на користь методу трансформації.

2.6. Визнання та оцінка у першій звітності за МСФЗ

Суттєві положення основ оцінки, що застосовувалася при складанні фінансової звітності, розкриває МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості» та ін.



Згідно з МСФЗ 1, компанія, яка вперше застосовує міжнародні стандарти у своєму початковому звіті про фінансовий стан, повинна:

- визнавати усі активи та зобов'язання, визнання яких вимагають МСФЗ;
- не визнавати статті активів та зобов'язань, якщо МСФЗ не дозволяють такого визнання;
- перекласифікувати статті, які визнавалися згідно з попередніми стандартами обліку як один вид активу, зобов'язання чи компонента капіталу, але згідно з МСФЗ є їх іншим видом;

- застосовувати МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов'язань.

Підготовка початкового звіту про фінансовий стан за МСФЗ може вимагати перерахунків або збору інформації, які раніше не робилися компанією, коли вона використовувала попередні стандарти бухгалтерського обліку. Тому компанія повинна наперед спланувати свій перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності і визначити відмінності між МСФЗ і попередніми стандартами так, щоб було можливо віднайти усі дані, необхідні для складання звітності за МСФЗ. У табл. 2.4. наведено приклади того, як застосування МСФЗ може впливати на статті звіту про фінансовий стан на дату переходу на нові стандарти.

Таблиця 2.4

Вплив вимог МСФЗ на статті звіту про фінансовий стан

Вимоги МСФЗ	Вплив на статті звіту про фінансовий стан
1	2
Визнання активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	При переході на МСФЗ багато компаній повинні будуть визнавати додаткові активи чи зобов'язання, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> – пенсійні плани; – відстрочені податки; – активи і зобов'язання по фінансовій оренді; – похідні фінансові інструменти; – куплені нематеріальні активи; – платежі на основі акцій
Невизнання активів та зобов'язань, якщо це не передбачено МСФЗ	Деякі активи та зобов'язання, визнані компанією згідно з принципами бухгалтерського обліку, які використовувались до МСФЗ, тепер не будуть підлягати визнанню: <ul style="list-style-type: none"> – активи, забезпечення за якими не має юридичних чи фактичних зобов'язань; – загальні резерви; – внутрішньо створені матеріальні активи
Класифікація активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	Потребують перекласифікації: <ul style="list-style-type: none"> – інвестиції – згідно МСБО 39; – будь-які, і відповідні їм, зобов'язання, які показані згорнутим сальдо, потрібно показати окремо, якщо цього вимагає МСФЗ; – непоточні активи, які утримуються для продажу (МСФЗ 5)

1	2
Оцінка активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	Активи і зобов'язання, до яких можна використовувати різні методи оцінки, включають: <ul style="list-style-type: none"> - дебіторську заборгованість (МСФЗ 9); - виплати працівникам (МСБО 19); - податки на прибуток (МСБО 12); - фінансові інструменти (МСФЗ 7, МСФЗ 9); - забезпечення (МСБО 37); - зменшення корисності активів (МСБО 36); - активи, які утримуються для продажу (МСФЗ 5); - платежі на основі акцій (МСФЗ 2)

Компанія може обрати метод оцінки об'єктів основних засобів за фактичними витратами або за переоціненою вартістю, що й визначає необхідність визначення такої оцінки. Активи, визнані за умовно первісною вартістю (фактичними витратами на придбання і доставку), не повинні враховуватися так само, як активи, які оцінюються за переоціненою вартістю. Якщо відносно такого активу був створений резерв переоцінки, то його слід перекласифікувати на дату визначення умовно первісної вартості активу або як окремий елемент власного капіталу, відмінний від резерву переоцінки, або перевести цю суму в нерозподілений прибуток.

Для активів, оцінених за справедливою вартістю на дату переходу, сума дооцінки визначається як різниця між справедливою вартістю активу (або умовно первісною вартістю, якщо використовується звільнення щодо умовно первісної вартості) і його балансовою вартістю. Якщо деякі активи на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання, їх списують зі звіту про фінансовий стан (застарілі об'єкти основних засобів і нематеріальних активів). Якщо у підприємства є активи та зобов'язання, що відповідають вимогам МСФЗ, але раніше не були визнані, то вони підлягають відображенню в звіті про фінансовий стан.



Варто зауважити!

Із загальних правил оцінки МСФЗ 1 передбачає виключення, які поділяються на добровільні та обов'язкові.

Добровільні виключення означають, що підприємство самостійно приймає рішення щодо доцільності їх застосування. До таких виключень належать:

- об'єднання бізнесу до дати початкового звіту про фінансовий стан (МСФЗ 3);
- основні засоби, нематеріальні активи та інвестиційна нерухомість, відображені за первісною вартістю;
- актуарні прибутки та збитки (МСБО 19);
- накопичений резерв переведення валюти (МСБО 21);
- складні фінансові інструменти;
- активи та зобов'язання дочірніх, асоційованих і спільних підприємств;
- операції, за якими платіж здійснюється на основі акції (МСФЗ 2).

Дані активи на початок року можуть бути оцінені при першому застосуванні МСФЗ за справедливою вартістю. Для нематеріальних активів такий підхід можливий лише за умови наявності активного ринку. В цьому випадку справедлива вартість стає доцільною вартістю. Доцільна вартість – це сума, що використовується замість первісної вартості або вартості, що амортизується на певну дату. Якщо підприємство переоцінювало активи за справедливою вартістю або шляхом індексації до дати вступного звіту про фінансовий стан, то дана вартість може бути доцільною вартістю.

До **обов'язкових виключень** належать:

- визнання фінансових інструментів (МСФЗ 7, МСФЗ 9);
- облік хеджування (МСБО 39);
- ретроспективні облікові оцінки (МСФЗ 9, МСБО 8);
- активи, що класифікуються як утримувані для продажу, і припинена діяльність (МСФЗ 5).

За умовами МСФЗ передбачено використання справедливої вартості як доцільної собівартості.

Якщо суб'єкт господарювання використовує справедливу вартість при формуванні показників (об'єктів основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріального активу або активу з права користування) у звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду як доцільну собівартість, то перша фінансова звітність

суб'єкта господарювання, складена за МСФЗ, за кожною статтею на початок періоду має розкривати:

1) суму цих справедливих вартостей;

2) сумарне коригування до балансової вартості, відображене у звітності за попередніми умовами НП(С)БО.

Усі коригування, пов'язані з переходом до МСФЗ, на дату їх першого застосування слід визнавати безпосередньо у складі нерозподіленого прибутку або іншої категорії капіталу.

2.7. Порядок складання і подання фінансової звітності за таксономією у форматі XBRL




На сьогодні в Україні запроваджений процес системи фінансової звітності (СФЗ), який передбачає подання фінансової звітності в уніфікованому електронному форматі XBRL, підготовленої відповідно до таксономії UA XBRL МСФЗ, за принципом «єдиного вікна». Формат XBRL є загальновизнаним міжнародним стандартом, що дозволяє опрацьовувати великі обсяги якісних та кількісних показників.



Слід запам'ятати!

Система фінансової звітності – це інтегрована система, що дозволяє отримувати, перевіряти, обробляти та розкривати фінансову звітність суб'єктів звітування та їх аудиторських звітів на основі використання документів у форматі Online XBRL (XBRL), що розроблені на основі таксономії, прийнятої та опублікованої Мінфіном.



У 2020 році більше
5000 українських
підприємств почнуть
звітувати в новому
електронному форматі
XBRL

Дізнатись більше

URL: <https://frs.gov.ua/>

СФЗ передбачає подання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності:

- в уніфікованому електронному форматі XBRL;
- підготовленої відповідно до таксономії UA XBRL МСФЗ;
- за принципом «єдиного вікна».



Слід запам'ятати!

XBRL (англ. eXtensible Business Reporting Language – «розширювана мова ділової звітності») – відкритий стандарт обміну бізнес-інформацією. XBRL є загальновизнаним міжнародним стандартом для подання фінансової звітності за МСФЗ в електронному вигляді, що дозволяє опрацьовувати великі обсяги якісних та кількісних показників.

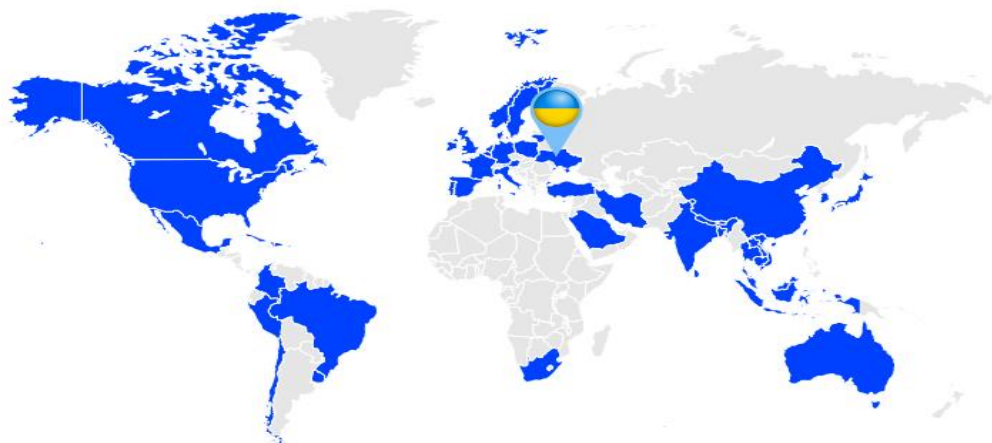
Таксономія фінансової звітності – це склад статей і показників фінансової звітності та її елементів, які підлягають розкриттю.

Загальна таксономія фінансової звітності випускається Радою з МСФЗ (International Accounting Standard Board) (м. Лондон, Велика Британія). З технічної точки зору таксономія базується на XBRL для подання в електронному вигляді фінансової звітності за МСФЗ.



На даний час XBRL офіційно рекомендований до використання і підтримується Радою з МСФЗ для електронного складання звітності за стандартами МСФЗ.

#XBRL поширений в Америці, Африці, Європі, Азії та Австралії



Правовою базою для впровадження СФЗ є Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», згідно з яким підприємства, що звітують за вимогами МСФЗ, повинні складати та подавати річну фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) органам державної влади в єдиному електронному форматі XBRL відповідно до таксономії UA XBRL МСФЗ.



В Україні таксономія фінансової звітності UAXBRL МСФЗ затверджена та опублікована Міністерством фінансів України у 2018 році та поширена іншими регуляторами фінансового сектору:

Міністерство фінансів України:

<https://drive.google.com/file/d/1y kzT0XNVnP0Ss3ABfcj1MF9YVOFL7jU8/view>

Національний банк України: <https://bank.gov.ua/ua/>

Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку:

<https://www.nssmc.gov.ua/documents/ua-xbrl-ifrs-2018/>

Підготовлена суб'єктами звітування фінансова звітність (консолідована фінансова звітність) за допомогою спеціального програмного забезпечення подається через [Портал СФЗ](#).



Слід запам'ятати!

Портал СФЗ – онлайн програма для адміністрування офіційним листуванням із регуляторним органом. За допомогою Порталу СФЗ всі необхідні звіти можна заповнювати та надсилати онлайн. Крім того, можна переглядати профіль власної компанії, в тому числі поточну інформацію про власну компанію, яка є в розпорядженні регуляторного органу, а також підтримувати її в актуальному стані.

Як вже зазначалось вище, таксономія UA XBRL МСФЗ включає звіт незалежного аудитора. Тобто, перед представленням фінансової звітності суб'єкти звітування повинні провести аудиторську перевірку і незалежний аудитор, який має право здійснювати аудиторську перевірку фінансової звітності, яка складена за МСФЗ, повинен засвідчити аудиторський висновок про те, що фінансова звітність суб'єкта звітування є достовірною і повністю відображає реальний фінансовий стан даної компанії.

Таксономія UA XBRL МСФЗ включає також звіт про управління.

Для успішної подачі і розміщення фінансової звітності-МСФЗ в єдиному електронному форматі на порталі СФЗ суб'єкти звітування повинні здійснити наступні дії (рис. 2.19):



Рис. 2.19. Порядок подання фінансової звітності в єдиному електронному форматі до СФЗ

Фінансову звітність через СФЗ повинні подавати всі підприємства, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності, в установлені терміни (табл. 2.5). Строки звітування до СФЗ залежать від виду підприємства та періоду фінансової звітності (річна або проміжна).

Таблиця 2.5

Сфера застосування таксономії UA XBRL МСФЗ та календар подання фінансової звітності-МСФЗ

Суб'єкти звітування	Строк звітування
Подання річної фінансової звітності	
Підприємства, що становлять суспільний інтерес	до 30 квітня року, наступного за звітним
Публічні акціонерні товариства	до 30 квітня року, наступного за звітним
Суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях	до 30 квітня року, наступного за звітним
Підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначений Постановою Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. №419 (із змінами)	до 30 квітня року, наступного за звітним
Великі підприємства, які не є емітентами цінних паперів, та середні підприємства	не пізніше ніж до 01 червня року, що настає за звітним періодом
Інші фінансові установи, що належать до мікропідприємств та малих підприємств	не пізніше ніж до 01 червня року, що настає за звітним періодом
Подання проміжної фінансової звітності	
Суб'єкти звітування, які відповідно до вимог законодавства зобов'язані подавати проміжну фінансову звітність	не пізніше 25-го числа місяця, наступного за звітним кварталом
Відповідно до Інструкції про складання та оприлюднення фінансової звітності банків № 373 банки подають: проміжну скорочену фінансову звітність	не пізніше 30 числа місяця, наступного за звітним
Консолідовану проміжну фінансову звітність	не пізніше 30 числа другого місяця, наступного за звітним періодом

В додатку 1 зазначений перелік звітів та приміток до фінансової звітності на основі загальної української таксономії.

Перехід України на новий формат XBRL відкриє низку переваг як для користувачів, так і для тих, хто готує фінансову інформацію (табл. 2.6).

**Переваги та недоліки подання фінансової звітності за таксономією у форматі
XBRL**

ПЕРЕВАГИ використання СФЗ			НЕДОЛІКИ використання СФЗ
<i>для суб'єктів звітування</i>	<i>для держави (регуляторів)</i>	<i>для зовнішніх користувачів</i>	
<i>коректне складання фінансової звітності</i>	<i>швидкість і автоматичність обробки даних і аналізу фінансової звітності</i>	<i>якісне розкриття інформації за міжнародними стандартами обліку і звітності</i>	<i>збільшення витрат на підготовку та представлення звітності</i>
<i>виключення дублювання при поданні фінансової звітності регуляторам</i>	<i>своєчасне виявлення загроз і ризиків та оперативне реагування на них</i>	<i>автоматичність і швидкість обробки даних з метою аналізу фінансової звітності</i>	<i>великі трудозатрати на деталізацію інформації згідно з переліком, зазначеним у таксономії UA XBRL МСФЗ</i>
<i>якісно підготовлена і подана фінансова звітність сприятиме залученню інвесторів</i>	<i>мени затратний, уніфікований і більш ефективний регуляторний процес</i>	<i>краще розуміння перспектив бізнесу суб'єкта звітування, а також його ризиків</i>	<i>відсутність практичного досвіду, оскільки СФЗ тільки набуває розвитку</i>
<i>складена на основі таксономії звітність є ефективною аналітичною базою</i>	<i>відкритий інформаційний простір для світових інвесторів</i>	<i>економія часу і ресурсів для отримання інформації з різних джерел</i>	<i>за неподання звітності у стандарті передбачаються штрафи і санкції</i>

Оцінивши можливості стандарту XBRL, суб'єкти господарювання, що складають і подають звітність згідно з МСФЗ, можуть застосовувати його не тільки для розкриття своїх даних в міжнародній системі для залучення потенційних інвесторів, партнерів, створення позитивного іміджу тощо. Використання зазначеного стандарту дає змогу підприємству також бути користувачем інформації і використовувати дану систему для збирання та аналізу нефінансової інформації у

власних цілях. Таксономію можна застосовувати для підвищення ефективності аналітичної роботи, що спрямована на формування своїх прогнозів, побудови власних аналітичних моделей тощо. Такий підхід дозволяє дотримуватися послідовності та дисципліни у робочому процесі аналітиків, що, своєю чергою, забезпечує можливість використання більшої кількості порівнянь даних як окремої компанії, так і даних різних компаній.

A pair of metal scales of justice is shown against a blue background. The scales are balanced, with both pans hanging at the same level. The background has a subtle gradient and some light flares.

Звіт про
фінансовий
стан



ТЕМА 3

ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН (БАЛАНС) ТА ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ

- 3.1. Використання прийому балансового узагальнення в системі економічної інформації
- 3.2. Формати, структура і зміст звіту про фінансовий стан (балансу)
- 3.3. Елементи звіту про фінансовий стан, їх визнання та оцінка
- 3.4. Події після звітного періоду



3.1. Використання прийому балансового узагальнення в системі економічної інформації

Бухгалтерський облік та звітність є базовою функцією управління, оскільки прийняті рішення мають мати достовірну інформаційну основу. Облікова інформація проходить певні етапи і кінцевою метою є правдиве подання (передача) її користувачам для прийняття управлінських рішень. Це впливає безпосередньо із змісту Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та поданого в ньому визначення обліку.

Прийом балансового узагальнення використовують для того, щоб можна було перевірити правильність відображення операцій на рахунках за допомогою подвійного запису та узагальнювати дані щодо складу майна суб'єкта господарювання за видами та джерелами його утворення (рис. 3.1). Таку інформацію, узагальнену і згруповану таким чином, використовують для встановлення рівноваги та збалансування фінансового стану бізнес-одиниці.

Особливе значення використання балансового узагальнення має в умовах конкуренції, що вимагає від управлінського персоналу постійної оцінки переваг, аналізу економічного потенціалу та шляхів інноваційного росту, підтримання фінансового стану та інвестиційної привабливості підприємства з метою залучення коштів зі сторони від інвесторів, акціонерів, нових партнерів тощо.

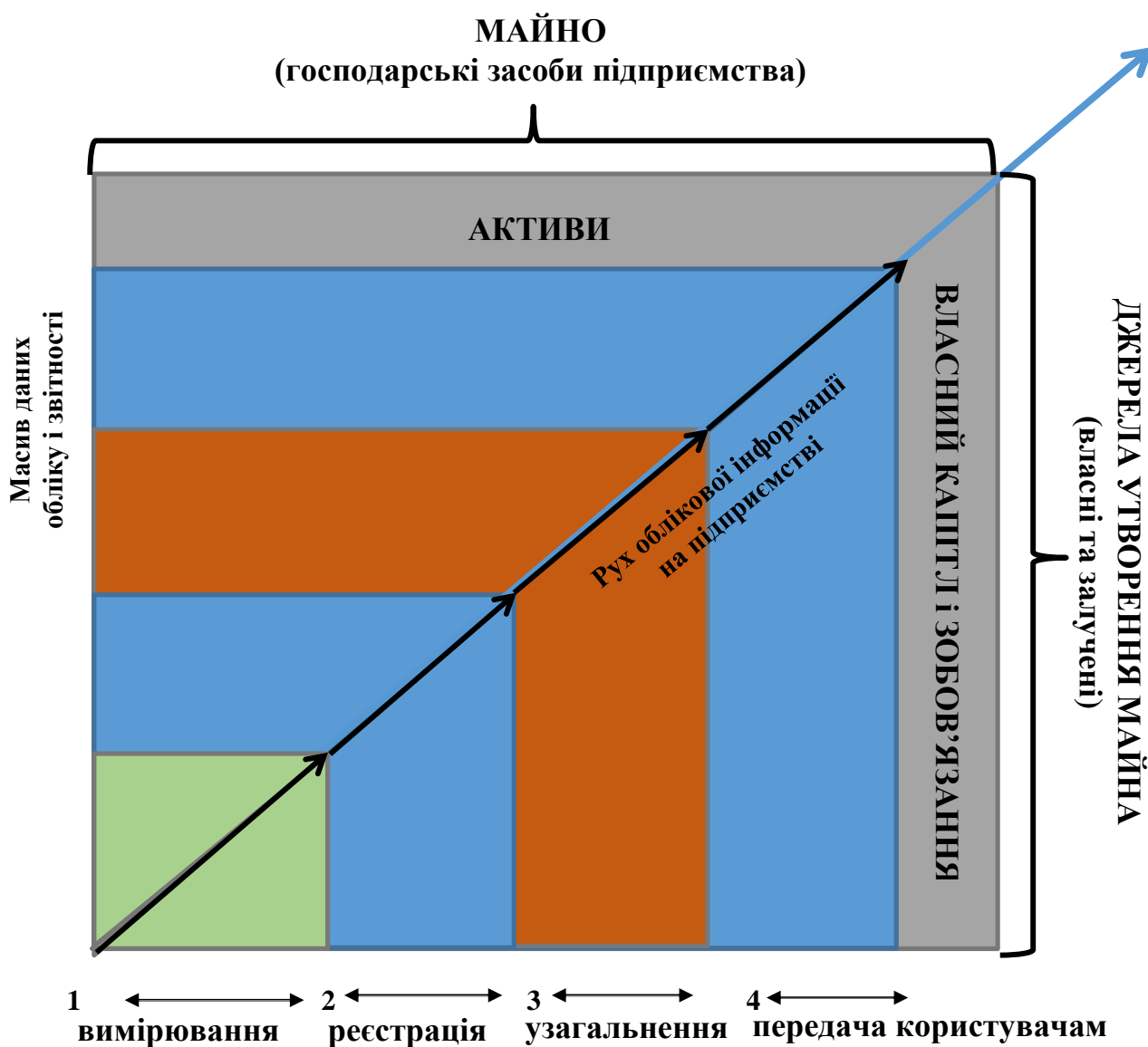


Рис. 3.1. Принцип балансового узагальнення



Варто зауважити!

Слово баланс (лат. *bis* – двічі, *lans* – чаша терезів) означає дві чаші, як символ рівноваги. Загальне і широке його використання розпочинається з XIV століття в Західній Європі, зокрема в Італії і Німеччині. Як символ рівноваги ваги (терези) зображені на гербі Міжнародної спілки бухгалтерів.

Бухгалтерський баланс – це спосіб економічного групування та відображення в грошовій одиниці господарських засобів і джерел їх утворення за станом на певну дату (рис. 3.2).

Баланс демонструє на певний момент чим володіє компанія (активи), власний капітал (кошти засновників та прибутки) і кому вона винна (зобов'язання). Загальний підсумок в балансі (валюта) підприємства може зростати, що є позитивним моментом, якщо майно створюється за власний рахунок (з прибутку) або не зовсім (якщо за рахунок коштів кредиторів). Однак, щоб зробити висновок про фінансовий стан підприємства, варто визначити його платоспроможність і ліквідність, фінансову незалежність (автономію). Насправді, управлінню балансом (вартістю підприємства) на сьогодні приділяється велика увага і вимагає від управлінського персоналу детального вивчення його форми, складових елементів та способів групування і узагальнення обліково-аналітичних даних.

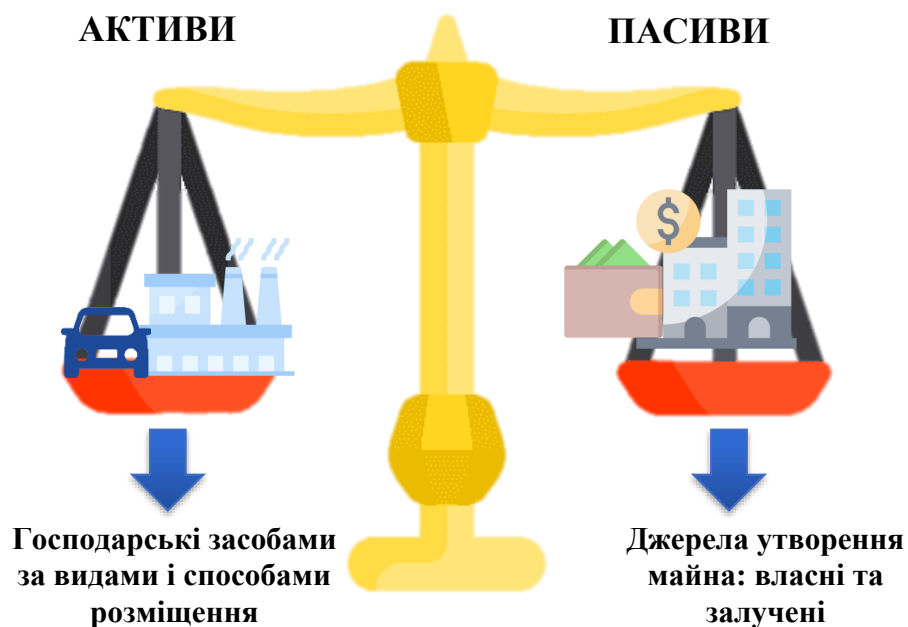


Рис. 3.2. Балансові ваги підприємства

Отже, при складанні балансу використовують принципи рівності між господарськими засобами і джерелами їх утворення.

Схематично бухгалтерський баланс – це двостороння таблиця. Ліва сторона балансу називається активом, права – пасивом. В активі балансу відображають засоби за їх складом і розміщенням, у пасиві – за джерелами формування. Слова «актив» і «пасив» означають відповідні сторони бухгалтерського балансу (табл. 3.1). Це так звана горизонтальна форма побудови бухгалтерського балансу, яка характерна і для України. В Англії, США використовують вертикальну форму побудови бухгалтерського балансу: спочатку показують склад активу, а потім – пасиву.

Таблиця 3.1

Баланс (звіт про фінансовий стан)(спрощений)

Актив	Сума	Пасив	Сума
Господарські засоби (за складом і розміщенням)		Джерела формування господарських засобів (господарські засоби за джерелами формування)	
Підсумок (валюта)		Підсумок (валюта)	

Основним елементом балансу є стаття. Статті балансу об'єднані в розділи. Підсумок усіх статей активу балансу повинен дорівнювати підсумку всіх статей пасиву балансу. Цей підсумок називається валютою балансу.



Слід запам'ятати!

Стаття балансу – це узагальнений показник певного виду господарських засобів (активна стаття) або джерел їх формування (пасивна стаття).

Основною вимогою балансу є рівність активу і пасиву (рис 3.3). Це обов'язкова умова правильності його складання. У цьому виявляється балансове рівняння. Рівність підсумків активу і пасиву балансу зумовлена тим, що в обох його частинах відображено у вартісній оцінці одні й ті ж господарські засоби, тільки згруповані за різними класифікаційними ознаками. Кожна група господарських засобів, розміщених в активі, має відповідне джерело їх формування, відображене в пасиві

балансу. Відсутність рівності підсумків активу і пасиву балансу свідчить про наявність помилок, допущених при його складанні.



Варто зауважити!



Рис. 3.3. Основна вимога балансового узагальнення

З основного рівняння балансу впливає основний фінансовий показник, який характеризує ефективність бізнес моделі і визначає реальну вартість компанії – чисту вартість. Цей показник має назву чисті активи і визначається як різниця між сумою усіх облікованих активів та сумою визнаних зобов'язань, при чому формула розрахунку регламентується рядом нормативно-правових актів. Даний показник є цікавим для кредиторів, партнерів, стейкхолдерів як індикатор розвитку, прибутковості та інвестиційної привабливості підприємства, якщо його значення позитивне. В іншому випадку, негативне значення даного показника правомірно говорить про фінансову залежність та певні проблеми щодо управління ресурсами компанії.

3.2. Формати, структура і зміст звіту про фінансовий стан (балансу)

Сучасна назва балансу «Звіт про фінансовий стан» не повинна викликати двозначного розуміння, оскільки не суперечить економічному змісту звітної форми, а лише підкреслює важливість поданих у ній фінансових показників. У 2007 році Рада з МСБО внесла зміни у МСБО 1, змінивши назву «Баланс» на «Звіт про фінансовий стан», обґрунтовуючи це тим, що така назва більш точно розкриває суть звіту. Проте, в діючому МСБО 1 є припис, що суб'єкт звітування може використовувати інші назви для звітів. Відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності» назва балансу може бути іншою, наприклад «Балансовий звіт» (Balance Sheet), «Звіт про фінансове становище», «Звіт про фінансову позицію» (Statement of Financial Position). Більше того, крім неоднозначного підходу у визначенні назви, є відсутність чіткого встановлення форми.

Форма бухгалтерського балансу в Україні є типовою, вона затверджена Міністерством фінансів України, а саме НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», де у його додатку 1 наведено форму № 1 «Баланс» («Звіт про фінансовий стан»). В міжнародних стандартах не визначено типової форми, тобто формат подання звіту не є строго регламентований, однак обов'язковими складовими будуть три компоненти: активи, зобов'язання і власний капітал. Поняття пасив у системі МСФЗ зазвичай не використовується. Ця категорія подається як капітал і зобов'язання.



Слід запам'ятати!

МСБО 1 не визначає порядок чи формат, у якому суб'єкт господарювання подає статті, які достатньо різні за своїм характером чи функцією і тому заслуговують окремого подання у звіті про фінансовий стан.

Суб'єкт господарювання подає додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан, коли таке подання є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.



Варто зауважити!

Інформація, що має бути подана у звіті про фінансовий стан

У звіті про фінансовий стан вказується інформація загального характеру:

- назва суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду;
- дата кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками;
- валюта подання, як визначає МСБО 21;
- рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності.



Слід запам'ятати!

Стаття як елемент балансу – це узагальнений показник певного виду господарських засобів (активна стаття) або джерел їх формування (пасивна стаття).

Звіт про фінансовий стан повинен включати такі статті (рядки), що подають такі суми:

1. Основні засоби.
2. Інвестиційна нерухомість.
3. Нематеріальні активи.
4. Фінансові активи (за винятком сум, зазначених в 5, 8 та 9);
групи контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, що є активами, дезагрегованими згідно з вимогами пункту 78 МСФЗ 17.
5. Інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі.
6. Біологічні активи у сфері застосування МСБО 41 «Сільське господарство».
7. Запаси.
8. Торговельна та інша дебіторська заборгованість.

9. Грошові кошти та їх еквіваленти.
10. Загальна сума активів, класифікованих як утримувані для продажу, та активи, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».
11. Торговельна та інша кредиторська заборгованість.
12. Забезпечення.
13. Фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених в 11 та 12);
групи контрактів у сфері застосування МСФЗ 17, що є зобов'язаннями, дезагрегованими згідно з вимогами п. 78 МСФЗ 17.
14. Зобов'язання та активи щодо поточного податку, як визначено в МСБО 12 «Податки на прибуток».
15. Відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12.
16. Зобов'язання, включені у ліквідаційні групи, класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5.
17. Неконтрольовані частки участі, представлені у власному капіталі.
18. Випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.



Варто зауважити!

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

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

Звіт може бути подано як у **горизонтальній формі** (актив – ліворуч, пасив – праворуч), так і у **вертикальній** (актив – зверху, пасив – знизу). Також дозволено в пасиві балансу спочатку показувати зобов'язання, а потім статті власного капіталу.

Відзначимо, що у вітчизняній формі балансу (звіту про фінансовий стан) активи розміщують за ступенем збільшення їхньої ліквідності.



Варто зауважити!

МСБО (IAS) 1 передбачає два основні підходи до класифікації активів і зобов'язань при їх відображенні в звіті про фінансовий стан:

- перший підхід передбачає подання активів і зобов'язань з їх поділом на поточні та непоточні (рис. 3.4);
- другий підхід передбачає класифікацію активів і зобов'язань та їх подання в звіті про фінансовий стан у порядку їх ліквідності, якщо така класифікація дозволяє надати користувачам звітності таку інформацію, яка є надійною і більш доказовою. У МСБО (IAS) 1 передбачено використання такої класифікації статей звіту про фінансовий стан, зокрема, для тих організацій, які не займаються постачанням товарів або послуг у рамках чітко визначеного операційного циклу (наприклад, для фінансових організацій).



Варто зауважити!

Розмежування активів та зобов'язань на поточні та непоточні у звіті про фінансовий стан відповідно до МСФЗ

ПОТОЧНІ

Суб'єкт господарювання класифікує свої активи і зобов'язання як поточні, якщо:

- а) сподівається погасити зобов'язання / реалізувати актив або має намір продати чи спожити його у своєму звичайному операційному циклі;
- б) утримує актив / зобов'язання в основному з метою продажу;
- в) сподівається реалізувати актив / погасити зобов'язання протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;
- г) актив є грошовими коштами чи еквівалентами грошових коштів (як визначено у МСБО 7) без обмежень щодо обміну чи використання цього активу для погашення зобов'язання принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду



НЕПОТОЧНІ

Усі інші активи і зобов'язання суб'єкт господарювання повинен класифікувати як інші непоточні активи і зобов'язання



Рис. 3.4. Класифікація активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ



Варто зауважити!

До **поточних активів** належать:

- грошові кошти або їх еквіваленти, що не обмежені у використанні;
- активи, що, як очікується, будуть реалізовані або використані (спожиті) у звичайному процесі операційного циклу підприємства;
- активи, що утримуються з метою продажу;
- активи, що, як очікуються, будуть реалізовані або використані протягом 12 місяців з дати звіту про фінансовий стан.

Усі інші активи вважаються непоточними.

Дебіторську заборгованість та запаси, які не є частиною операційного циклу підприємства, відносять до складу поточних активів лише тоді, якщо вони будуть реалізовані або спожиті протягом 12 місяців з дати звіту про фінансовий стан.

Витрати майбутніх періодів є поточними активами, якщо вони підлягають списанню протягом 12 місяців з дати звіту про фінансовий стан.

До складу **непоточних активів** включають:

- основні засоби,
- нематеріальні активи,
- довгострокову дебіторську заборгованість,
- фінансові інвестиції,
- та інші активи, які не є поточними.



Варто зауважити!

До **поточних зобов'язань**, зазвичай, належать:

- кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за отримані від них товари, роботи, послуги;

- поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом з податків та інших платежів;
- заборгованість з оплати праці;
- заборгованість зі страхування;
- авансові платежі замовників;
- короткострокові кредити банку;
- нараховані доходи (дивіденди, відсотки тощо).

Типовими прикладами **непоточних зобов'язань** є:

- облігації, що підлягають сплаті;
- зобов'язання з фінансової оренди;
- зобов'язання з пенсійних програм;
- довгострокові кредити банку.

Не заборонено також змішану систему подання статей у балансі. МСБО (IAS) 1 передбачає можливість поєднання двох зазначених підходів при формуванні звіту про фінансовий стан, представляючи одні активи і зобов'язання з диференціацією на поточні та непоточні, а інші – в порядку ліквідності, якщо це дозволяє представити інформацію у надійнішій та наочнішій формі. Можливі варіації розміщення статей: вони можуть бути подані як за зростанням ліквідності, так і за спаданням ліквідності. Необоротні активи можуть бути представлені як на початку переліку активів, так в кінці.

Таке подання інформації про активи та зобов'язання може бути використано, зокрема, організаціями, які займаються великою кількістю різноманітних видів діяльності (як з певним виробничим циклом, так і без нього).

Однак і при класифікації активів та зобов'язань у порядку їхньої ліквідності МСБО (IAS) 1 зобов'язує організації з кожної лінійної статті розкривати ту суму, погашення або відшкодування якої очікується після закінчення терміну, що перевищує 12 місяців.

Статті балансу мають супроводжуватися посиланнями на відповідні примітки (МСБО 1).

Перший підхід до класифікації активів і зобов'язань при їх відображенні в звіті про фінансовий стан показано в табл. 3.2.



Приклад!

Таблиця 3.2

**Звіт про фінансовий стан (баланс)
на 31 грудня 2020 року**

(у тисячах валютних одиниць)

(умовні дані)

	31 грудня 2020	31 грудня 2019
1	2	3
АКТИВИ		
Непоточні активи		
Основні засоби	250 000	290 000
Гудвіл	70 000	90 220
Інші нематеріальні активи	237 000	237 000
Інвестиції в асоційовані компанії	102 220	132 240
Фінансові активи, доступні для продажу	100 500	136 000
Разом непоточні активи	759 720	885 460
Поточні активи		
Запаси	277 230	297 500
Торгова дебіторська заборгованість	95 000	50 800
Інші поточні активи	22 650	10 270
Грошові кошти та їх еквіваленти	312 000	345 000
Разом поточні активи	706 880	703 570
Разом активи	1 466 600	1 589 030
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗОБОВ'ЯЗАННЯ		
Власний капітал, що належить власникам материнської компанії		
Акціонерний капітал	600 000	600 000
Нерозподілений прибуток	300 500	261 500
Інші складові власного капіталу	17 000	20 400
Частка неконтролюючих акціонерів (відсоток меншості)	52 350	54 000
Разом власний капітал	969 850	935 900
Непоточні зобов'язання		
Довгострокові позики	100 000	99 610
Відстрочені податки	48 800	46 500
Довгострокові резерви	30 550	52 700
Разом непоточні зобов'язання	179 350	198 810
Поточні зобов'язання		
Торгова та інша кредиторська заборгованість	117 400	187 400
Короткострокові позики	130 000	170 000
Поточна частина довгострокових позик	30 000	50 120

1	2	3
Поточні податки, що підлягають сплаті	27 000	37 000
Короткострокові резерви	13 000	9 800
Разом поточні зобов'язання	317 400	454 320
Разом зобов'язання	496 750	653 130
Разом власний капітал та зобов'язання	1 466 600	1 589 030

Ілюстративний звіт про фінансовий стан показує один із способів, яким суб'єкт господарювання може подати звіт про фінансовий стан, розрізняючи поточні та непоточні статті.

Отже, система міжнародних стандартів обліку і звітності не містить чітких регламентованих форм звіту про фінансовий стан та інших форм звітності. Визначається загальна форма і порядок розташування статей, які рекомендовані МСФЗ (IFRS) в посібнику з імплементації МСБО 1, а також мінімум інформації, необхідної для розкриття у звітності (таблиця 3.3).

Таблиця 3.3

Статті звіту про фінансовий стан та їх регулювання згідно з МСФЗ

Статті звіту про фінансовий стан (балансу)	Стандарти
1	2
АКТИВИ	
НЕПОТОЧНІ АКТИВИ	
Основні засоби	IAS 1, 16
Інвестиційна нерухомість	IAS1, 40
Гудвіл	IAS1, 36, IFRS 3
Нематеріальні активи	IAS1, 38
Інвестиції, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	IAS1, IFRS 8, 12
Інвестиції в спільні та асоційовані підприємства	IAS 27
Непоточні біологічні активи	IAS1
Торгівельна та інша непоточна дебіторська заборгованість	IAS 1
Непоточні запаси	IAS 1
Відстрочені податкові активи	IAS 1
Податкові активи, непоточні	IAS 1
Інші непоточні фінансові активи	IAS 1
Інші непоточні нефінансові активи	IAS 1
Непоточні негрошові активи, передані у заставу, які одержувач має право, за договором або за звичаєм, продати чи перезаставити	IFRS 9
Загальна сума непоточних активів	IAS 1, IFRS 12
ПОТОЧНІ АКТИВИ	
Запаси	IAS 1, 2
Торгівельна та інша поточна дебіторська заборгованість	IAS 1
Податкові активи, поточні	IAS 1
Інші поточні фінансові активи	IAS 1
Інші поточні нефінансові активи	IAS 1

1	2
Грошові кошти та їх еквіваленти	IAS 1, 7, IFRS 12
Поточні негрошові активи, передані у заставу, які одержувач має право, за договором або за звичаєм, продати чи перезаставити	IFRS 9
Непоточні активи або групи вибуття, класифіковані як утримувані для продажу або як утримувані для виплати власникам	IAS 1, IFRS 5
Загальна сума поточних активів	IAS 1, IFRS 12
ЗАГАЛЬНА СУМА АКТИВІВ	IAS 1, IFRS 18, 13
ПАСИВИ (ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ ТА ЗОБОВ'ЯЗАННЯ)	
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ	
Статутний капітал	IAS 1
Нерозподілений прибуток	IAS 1
Емісійний дохід	IAS 1
Власні викуплені акції	IAS 1, 32
Інша частка участі в капіталі	IAS 1
Інші резерви	IAS 1
Загальна сума власного капіталу, що відноситься до власників материнського підприємства	IAS 1
Частки участі, що не забезпечують контролю	IAS 1, IFRS 10, 12
Загальна сума власного капіталу	IAS 1, IFRS 1, 13
ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	
НЕПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	
Непоточні забезпечення	
Непоточне забезпечення на винагороди працівникам	IAS 1
Інше непоточне забезпечення	IAS 1
Загальна сума непоточних забезпечень	IAS 1
Торговельна та інша непоточна кредиторська заборгованість	IAS 1
Відстрочені податкові зобов'язання	IAS 1, 12
Податкові зобов'язання, непоточні	IAS 1
Інші непоточні фінансові зобов'язання	IAS 1, IFRS 12
Інші непоточні нефінансові зобов'язання	IAS 1
Загальна сума непоточних зобов'язань	IAS 1, IFRS 12
ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ	
Поточні забезпечення	
Поточні забезпечення на винагороди працівникам	IAS 1
Інші поточні забезпечення	IAS 1
Загальна сума поточних забезпечень	IAS 1
Торговельна та інша поточна кредиторська заборгованість	IAS 1
Податкові зобов'язання, поточні	IAS 1
Інші поточні фінансові зобов'язання	IAS 1, IFRS 12
Інші поточні нефінансові зобов'язання	IAS 1
Загальна сума поточних зобов'язань за винятком зобов'язань, включених до груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу	IAS 1
Зобов'язання, включені до груп вибуття, класифікованих як утримувані для продажу	IAS 1, IFRS 5
Загальна сума поточних зобов'язань	IAS 1, IFRS 12
Загальна сума зобов'язань	IAS 1, IFRS 8, 13
ЗАГАЛЬНА СУМА ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ	IAS 1

3.3. Елементи звіту про фінансовий стан, їх визнання та оцінка

Загальні вимоги до подання та складання звіту про фінансовий стан встановлює МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», МСБО 10 «Події після дати звіту про фінансовий стан», МСФЗ 13 «Оцінка за справедливою вартістю» та ін.



Слід запам'ятати!

Основними елементами звіту про фінансовий стан є активи, зобов'язання та власний капітал (рис. 3.5).

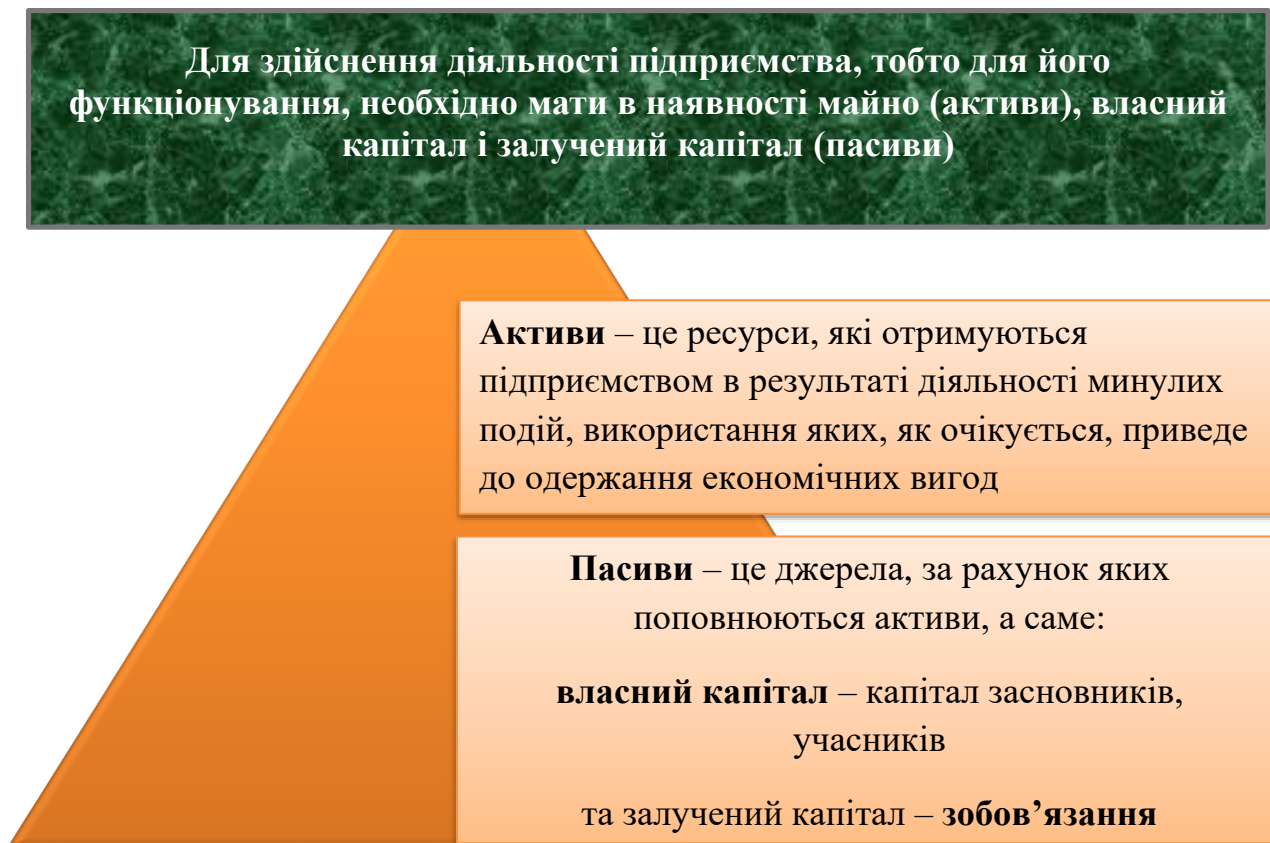


Рис. 3.5. Сутність активів і пасивів підприємства

Відповідно до МСБО, об'єкт визнається активом за умови відповідності критеріям визнання і відображається в звіті про фінансовий стан, якщо є ймовірним надходження майбутніх економічних вигод та актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти.

Сучасне визначення активів як економічних ресурсів, які є правом, здатним забезпечувати економічні вигоди, та які контролюються суб'єктом господарювання в процесі їх використання (утримання) відображено на рис. 3.6.



Рис. 3.6. Характеристика активів як об'єкта обліку і звітності за міжнародними стандартами

Пасиви класифікуються з позицій власного капіталу та зобов'язань (рис. 3.7). Комбінація елементів балансу та їх рівновага показують, яким чином активи підтримуються – власним фінансуванням чи відповідним зростанням позик, кредиторської заборгованості. У міру зростання активів компаній, пасиви та, зокрема, власний капітал, зростають поступово, оскільки компанія повинна залишати в рівновазі фінансові позиції щодо ліквідності, платоспроможності та прибутковості.



Рис. 3.7. Класифікація пасивів з позицій власного капіталу та зобов’язань

Отже, власний капітал підприємства визначається вартістю його майна — тобто чистими активами. Якщо в результаті минулих подій суб’єкт господарювання має обов’язок передати економічний ресурс, то в балансі (звіті про фінансовий стан) необхідно визнати і показати зобов’язання. Ключові характеристики зобов’язань показані на рис. 3.8.



Рис. 3.8. Характеристика зобов’язань як об’єкта обліку і звітності за міжнародними стандартами

Первісне визнання, подальша оцінка активів та припинення їх визнання представлено на рис. 3.9.



Рис. 3.9. Визнання та припинення визнання елементів звіту про фінансовий стан



Варто зауважити!

Для визначення балансової вартості активів використовують наступні види оцінки (рис. 3.10).

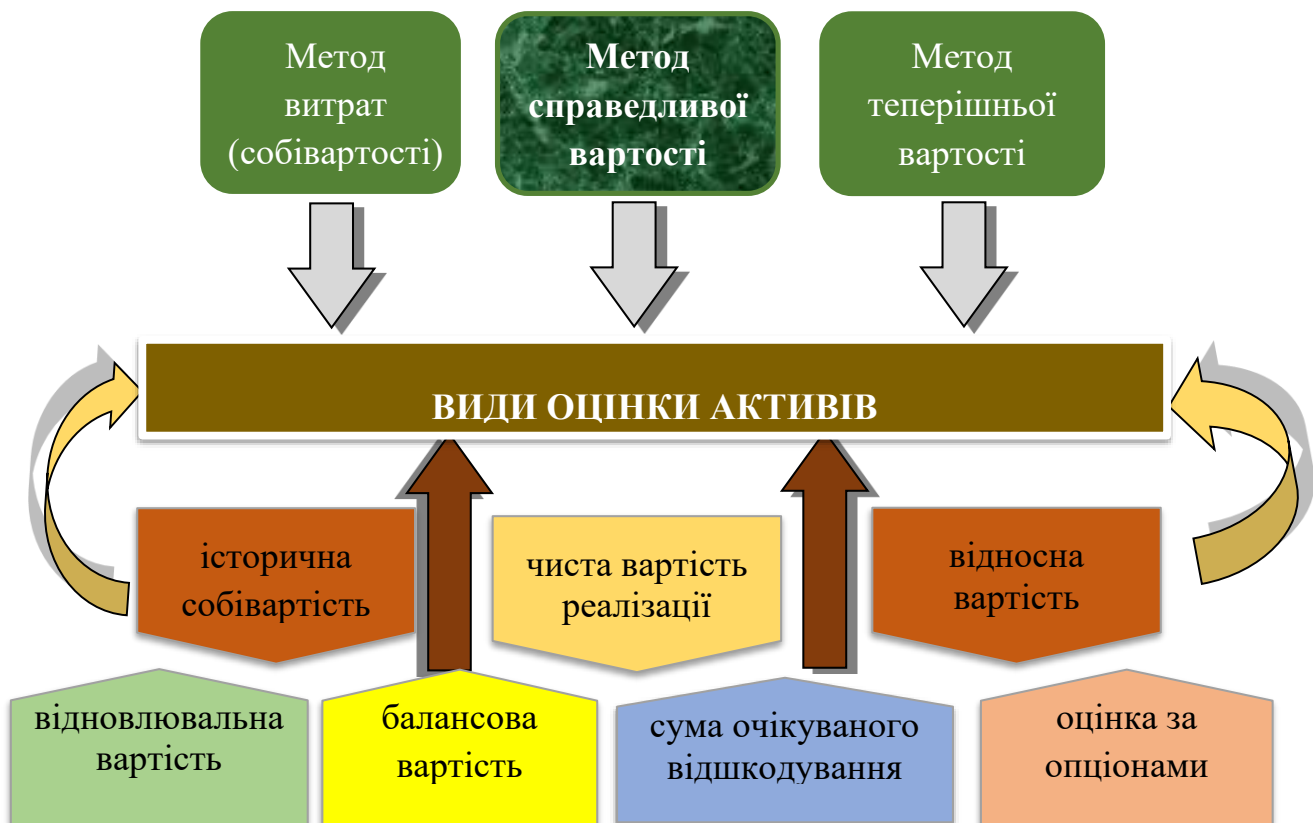


Рис. 3.10. Моделі та види оцінки активів

Оцінка активів відіграє важливу роль в управлінні підприємством і часто складається як із суб'єктивних, так і з об'єктивних вимірів.

Вартість основних засобів підприємства визначається на основі їх балансової вартості та витрат на заміну (відновної вартості) з врахуванням мети утримання (використання) (рис. 3.11).



Рис. 3.11. Оцінка нерухомого майна в звіті про фінансовий стан за МСФЗ



Слід запам'ятати!

Справедлива вартість активу – це ціна, яка була б отримана за продаж активу чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на дату оцінки (МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»).

Балансова вартість активу – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності (МСФЗ 16 «Основні засоби»).

Фактична (історична) собівартість активу — сума грошових коштів або їх еквівалентів, або інших форм компенсації, наданих на момент отримання активу.

Історична собівартість придбаних активів складається з ціни їх придбання (за вирахуванням знижок) та витрат, необхідних для приведення їх у стан, придатний до використання (транспортні витрати, витрати на монтаж, мито тощо). Якщо активи були створені власними силами підприємства (незавершене виробництво, готова продукція), то фактичною собівартістю таких активів є їхня виробнича собівартість.



Слід запам'ятати!

Відносна вартість активу – сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, яку потрібно було б витратити для придбання (створення) аналогічного активу (еталону) на дату звіту про фінансовий стан.

Відновлювальна вартість активу – вартість відтворення активів у сучасних умовах господарювання за певний період часу (рік).

Нематеріальні активи (патенти, авторські права, гудвіл, списки клієнтів та інтелектуальна власність) важко оцінити, оскільки вони не знецінюються так, як це робить матеріальний актив. Тому рекомендовано використовувати методи оцінки з використанням ринкового, дохідного, витратного підходів.

Оцінка запасів на дату балансу проводиться за собівартістю або чистою вартістю реалізації, виходячи з найменшої величини.



Слід запам'ятати!

Відповідно до МСБО 2 **собівартість запасів** повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Чиста вартість реалізації (NBV) – ціна реалізації активу в умовах звичайної господарської діяльності, за вирахуванням витрат на завершення його виробництва та на збут.

Чиста вартість придбання визначається за формулою (рис. 3.12)

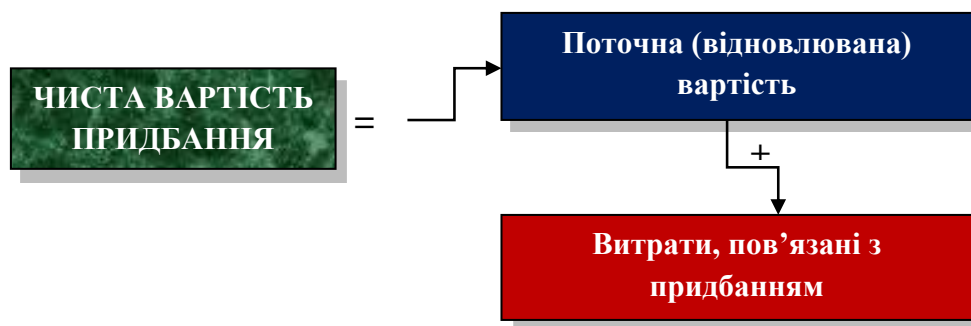


Рис. 3.12. Чиста вартість придбання

Чиста вартість реалізації включає в себе вартість реалізації за мінусом витрат, пов'язаних з реалізацією (рис. 3.13).

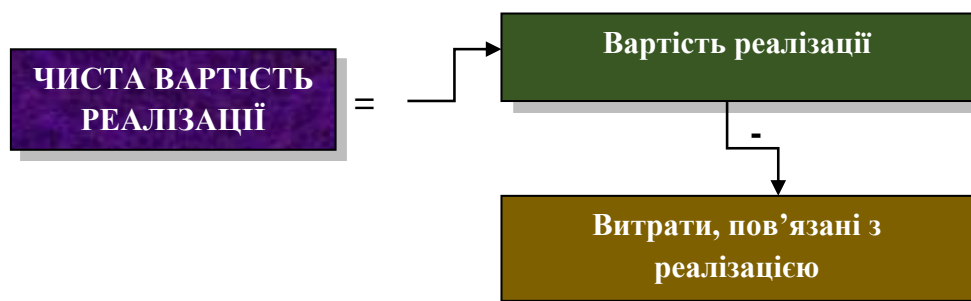


Рис. 3.13. Чиста вартість реалізації



Слід запам'ятати!

Сума очікуваного відшкодування – сума, яку підприємство сподівається отримати в результаті майбутнього використання активу, включаючи його ліквідаційну вартість.

Оцінка фінансових активів проводиться на базі методу справедливої собівартості, методу теперішньої собівартості, включаючи модель абсолютної оцінки, з використанням однієї або декількох із зазначених типів моделей (рис. 3.14).

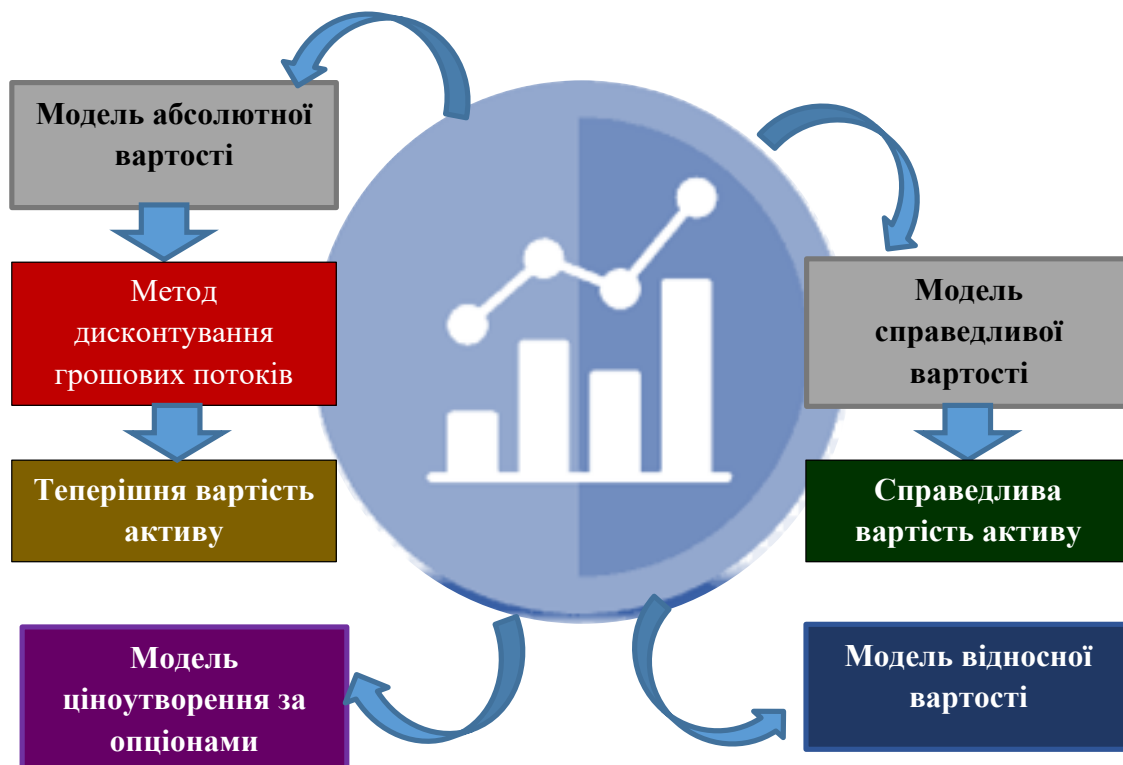


Рис. 3.14. Моделі оцінки фінансових активів в балансі

Моделі абсолютної вартості, що визначають теперішню вартість очікуваних майбутніх грошових потоків активу, мають дві загальні форми:

- багатоперіодні моделі, такі як моделі дисконтованих грошових потоків;
- одноперіодні моделі, такі як модель Гордона.

Дані моделі базуються не на спостереженнях за цінами, а на математичних розрахунках.



Слід запам'ятати!

Теперішня (амортизована) вартість активу – теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових надходжень, які очікуються від використання активу в умовах звичайної господарської діяльності.

Моделі відносної вартості визначають вартість на основі спостереження за ринковими цінами на подібні активи.

Моделі ціноутворення за опціонами використовуються для певних видів фінансових активів (варанти, опціони пут/кол, опціони на акції працівників, інвестиції із вбудованими опціонами) і є складною моделлю теперішньої вартості.



Слід запам'ятати!

Оцінка за опціонами – ціна, за якою може бути продано або куплено актив у разі погашення опціону.

Отже, метою оцінки активів є розрахунок реальної вартості активів суб'єкта звітування на кінець фінансового періоду.



Слід запам'ятати!

Розглянемо визначення сутності зобов'язань (рис. 3.15).

Зобов'язання – це заборгованість установи, що виникла внаслідок минулих подій, погашення якої в майбутньому призведе до зменшення ресурсів установи, що втілюють в собі економічні вигоди

Нараховані витрати – зобов'язання, які нараховуються регулярно для виконання положень законодавчих актів щодо обов'язкових податків і зборів (заборгованість з податків, страхових внесків тощо) та розрахунків з працівниками

Рис. 3.15. Визначення сутності зобов'язань

Зобов'язання, для яких в момент їх виникнення має місце сума або час майбутніх платежів, називаються забезпеченнями.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовують такі види оцінки (рис. 3.16, 3.17):



Слід запам'ятати!

Історична собівартість зобов'язання – сума надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання або сума грошових коштів чи їх еквівалентів, які підлягають сплаті для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності

Поточна собівартість зобов'язання – сума недисконтованих грошових коштів чи їх еквівалентів, які були б потрібні для погашення зобов'язання на дату звіту про фінансовий стан

Вартість розрахунку (платежу) – сума недисконтованих грошових коштів або їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені для погашення зобов'язань у процесі звичайної господарської діяльності

Теперішня (амортизована) вартість зобов'язання – теперішня (дисконтована) вартість майбутніх чистих грошових платежів, які будуть потрібні для погашення зобов'язання у процесі звичайної господарської діяльності

Справедлива вартість зобов'язання – сума, за якою може бути погашене зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами

Рис. 3.16. Визначення сутності оцінок зобов'язань

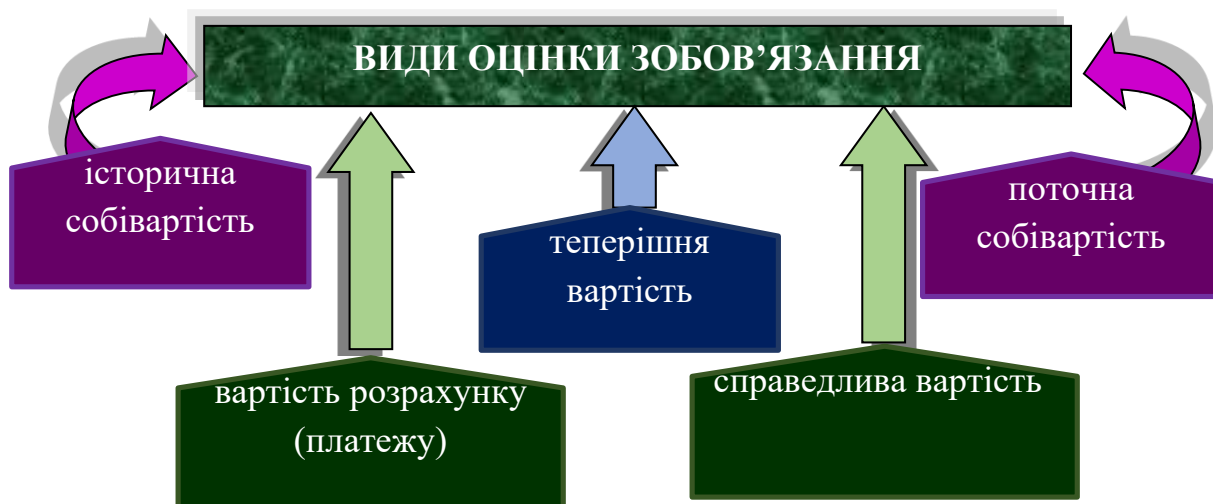


Рис. 3.17. Види оцінки зобов'язання

Власний капітал визнається в звіті про фінансовий стан одночасно з визнанням активів чи зобов'язань, які викликають його зміну. Загальна сума власного капіталу дорівнює ринковій вартості акцій компанії або сумі, яку компанія може отримати від реалізації своїх чистих активів.

Компанія повинна розкривати або безпосередньо у звіті про фінансовий стан, або в поясненнях до нього розшифровку акціонерного капіталу за видами прав участі акціонерів.



Згідно з МСФЗ 1, у фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію, як:

- ✓ існуючі права та обмеження щодо кожного типу акцій;
- ✓ опис економічної суті та призначення кожного виду створеного резерву у складі капіталу організації.

3.4. Події після звітного періоду

Функціонування підприємств в динамічному діловому світі, де зміни в діловому середовищі є очевидними, спричиняють здатність швидкого реагування на суттєві зміни в їхніх фінансових позиціях. Деякі з цих змін є важливими для користувачів фінансової звітності, таких як акціонери та стейкхолдери, оскільки вони відіграють ключову роль у прийнятті рішень. Для того, щоб забезпечити одноманітність змін у діловому середовищі, що відбулися після звітного періоду, введено в дію МСБО 10 «Події, що відбулися після звітного періоду».

Стандарт обґрунтовує, за яких умов суб'єкт звітування повинен коригувати свою фінансову звітність на події після звітного періоду. Він також встановлює вимоги щодо розкриття інформації про події після звітного періоду.



Слід запам'ятати!

Події після звітного періоду – це сприятливі та несприятливі події, що виникли між датою звіту про фінансовий стан та датою затвердження фінансової звітності до випуску.

Розрізняють два типи таких подій:

- 1) події, які підтверджують умови, що існували на кінець звітного періоду (коригуючі події після звітної дати – впливають на стан активів і зобов'язань на звітну дату);
- 2) події, що свідчать про умови, які виникли після звітного періоду (некоригуючі події після звітної дати – вони не впливають на стан активів і зобов'язань на звітну дату) (рис. 3.18).

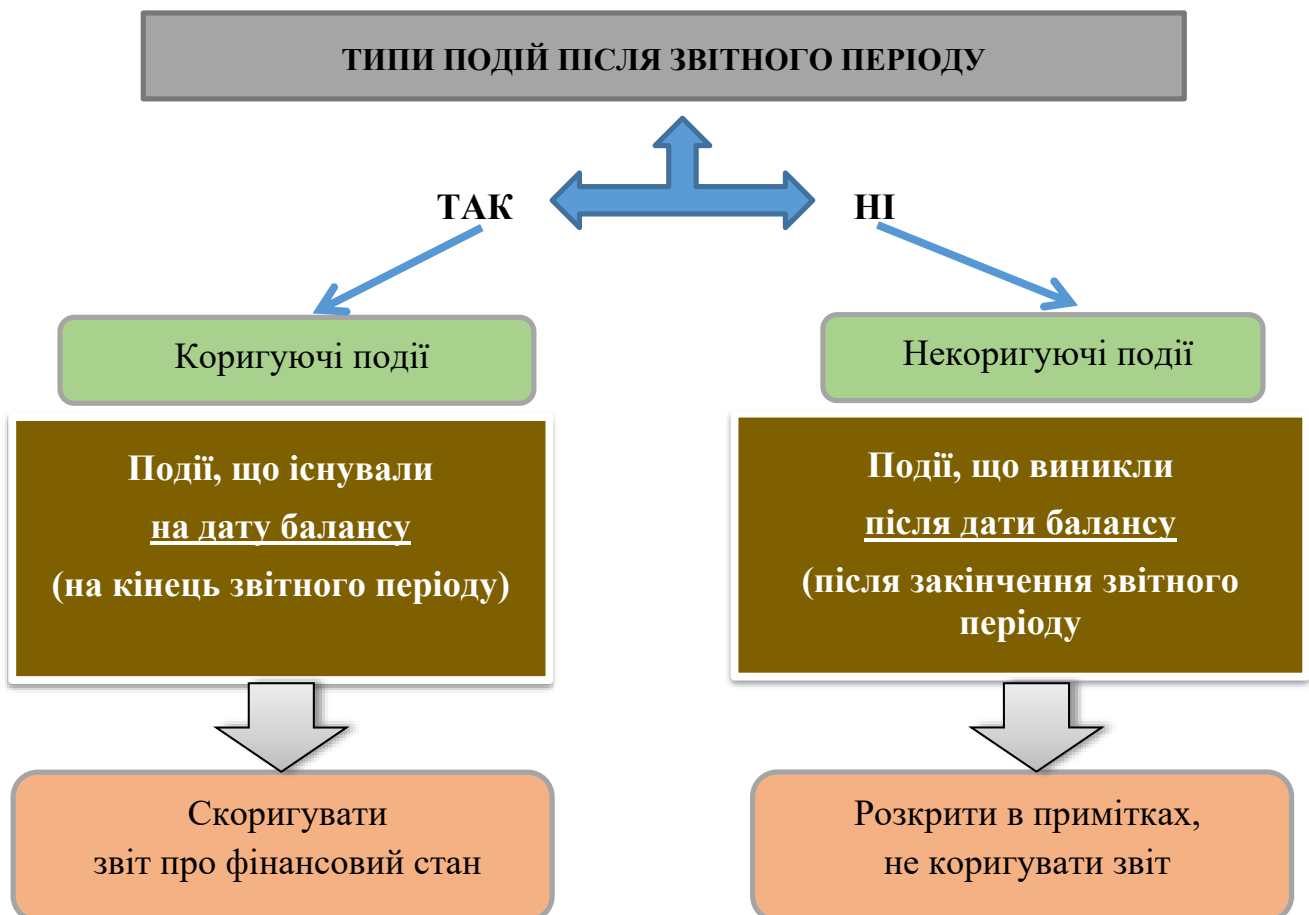


Рис. 3.18. Події після звітного періоду в звіті про фінансовий стан

Розглянемо приклади коригувальних подій:



Приклад!

1. Судовий процес завершився після закінчення звітного періоду, і він підтвердив існуючий обов'язок підприємства в частині сплати зобов'язань, під які необхідно було сформувати резерв відповідно до МСБО 37.
2. Після закінчення звітного періоду збанкрутував покупець, що підтверджує той факт, що очікуваний кредитний збиток (ECL) за його заборгованістю повинен бути визнаний відповідно до МСФЗ 9.
3. Реалізація запасів після закінчення звітного періоду за ціною, яка є нижчою за собівартість передбачає, що чиста вартість реалізації запасів (NRV) була нижчою за величину їх оцінки за собівартістю.
4. Преміальні виплати (за результатами діяльності за період) після закінчення звітного періоду припускають існуючий обов'язок щодо сплати зобов'язань за виплатами працівникам на кінець року.
5. Виявлення помилок або навмисної підробки фінансових даних означає, що фінансова інформація, яка подана в звіті про фінансовий стан, невірна.



Суб'єкт господарювання зобов'язаний враховувати коригувальні події після звітної дати:

- ✓ або шляхом коригування сум, визнаних у фінансовій звітності,
- ✓ або шляхом визнання статей, раніше не визнаних у звітності за умов:
 - закінчення судового розгляду після звітної дати, яке підтверджує наявність у суб'єкта існуючого зобов'язання на звітну дату;
 - визначення після дати вартості активів, придбаних до дати звіту про фінансовий стан;
 - або надходжень від продажу активів, проданих до звітної дати.



Варто зауважити!

У МСБО 10 зазначено події, що не впливають на стан активів і зобов'язань та не вимагають коригування звітності:

- об'єднання бізнесу після дати звітного періоду або продаж великого дочірнього підприємства;
- оголошення плану про припинення діяльності;
- суттєві придбання активів, класифікація активів як утримуваних для продажу згідно з МСФЗ 5, інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;
- знищення виробничих потужностей внаслідок пожежі після дати звітного періоду;
- оголошення про значну реструктуризацію або про початок її здійснення (МСБО 37);
- значні операції зі звичайними акціями та з потенційними звичайними акціями після дати звіту про фінансовий стан (МСБО 33);
- надзвичайно великі зміни цін на акції або валютних курсів після дати звіту про фінансовий стан;
- зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які впливають на поточні та відстрочені податкові активи й зобов'язання (МСБО 12);
- прийняття значних зобов'язань або умовних зобов'язань;
- початок великого судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду.



Суб'єкт немає права коригувати суми, визнані у фінансовій звітності, для відображення некоригуючих подій після звітної дати, таких як:

- ✓ зниження справедливої вартості в період між звітною датою і датою затвердження фінансової звітності до випуску;
- ✓ коли суб'єкт прийняв політику регулярної переоцінки майна до справедливої вартості тощо.

Якщо наслідки наведених подій є настільки суттєвими, що можуть вплинути на здатність користувачів фінансових звітів робити відповідні оцінки та приймати рішення, в примітках до фінансових звітів слід обґрунтувати:

- 1) характер події;
- 2) попередню оцінку їх фінансового впливу або констатація, що така оцінка неможлива.



**Звіти про
прибутки та
збитки та інший
сукупний дохід.
Звіт про зміни у
власному капіталі**



ТЕМА 4

ЗВІТИ ПРО ПРИБУТКИ І ЗБИТКИ ТА ІНШИЙ СУКУПНИЙ ДОХІД. ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

- 4.1. Призначення та елементи звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід
- 4.2. Формати звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід
- 4.3. Структура і зміст звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід
- 4.4. Звіт про зміни у власному капіталі



4.1. Призначення та елементи звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід

Порядок подання та призначення звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід регламентується МСБО 1 «Подання фінансової звітності» та МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Цілі та концепції фінансової звітності в частині доходів і витрат, прибутку або збитку та іншого сукупного доходу відображені в Концептуальній основі фінансової звітності.

Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід допомагає власникам та потенційним інвесторам оцінювати рівень та динаміку прибутковості, ділової активності бізнесу, доцільність інвестування в активи підприємства, кредиторам – проаналізувати можливість погашення основної суми та обслуговування боргу позичальником, іншим стейкхолдерам – приймати рішення щодо участі у торгах з купівлі-продажу акцій, податковим органам – визначати правильність оподаткування прибутку та доцільність організації виїзних перевірок, а працівникам – оцінювати здатність підприємства виплачувати стабільну та достойну заробітну плату.

Отже, звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід є звітом, у якому відображають інформацію про доходи, витрати і фінансові результати діяльності, а також про інші сукупні доходи підприємства за звітний період.

Прибутки та збитки не розглядають як окремі елементи звітності, оскільки є лише розрахунковою величиною від зароблених доходів та понесених витрат.

За вимогами доречності та правдивого подання (фундаментальних якісних характеристик фінансових звітів) усі статті доходів і витрат, що визнані у звітному періоді, мають бути включені у звіт про прибутки і збитки та інший сукупних дохід. Проте за деяких обставин (наприклад, при виправленні помилок та врахуванні впливу змін облікових політик за МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки») певні статті можна не враховувати при визначені прибутку або збитку за поточний період.

Основними елементами звітів є: доходи, витрати, прибутки та збитки.



Варто зауважити!

З 2018 року відбулись зміни в нормативному забезпеченні облікових питань стосовно методики та основних принципів розкриття інформації про доходи суб'єкта господарювання в процесі його звітування за вимогами МСФЗ. Результатом спільного узгодження МСФЗ та стандартів США (USGAAP) стало впровадження МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», який замінив такі стандарти, як МСБО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти». Дані зміни визначили єдиний підхід щодо визнання виручки як для МСФЗ, так і для US GAAP.



Слід запам'ятати!

Дохід (income) – це збільшення активів чи зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, не пов'язане із внесками засновників, учасників власного капіталу (п. 4.68 Концептуальної основи).

Витрати (expenses) – зменшення активів чи збільшення зобов'язань, яке в результаті призводить до зменшення власного капіталу, не пов'язаного із розподілом засновників, учасників власного капіталу (п. 4.68 Концептуальної основи).

Якщо Концептуальна основа дає визначення доходів та витрат та класифікацію даних показників звітності, то основною метою МСФЗ 15 є обґрунтування загальних принципів визнання доходу та витрат в обліковому періоді в ході звичайної діяльності.



Слід запам'ятати!

Дохід слід визнавати унаслідок передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, що відображає компенсацію, на яку підприємство очікує мати право в обмін на ці товари або послуги (п. 2 МСФЗ 15).

Таким чином, виручку за МСФЗ визнають тільки за наявності кожної складової такого ланцюга:



Практична значимість ведення обліку виручки полягає у порівнянні сум доходів та витрат за характером і часом виникнення в межах звичайної діяльності протягом облікового періоду, а також визначення на цій основі фінансового результату звітного періоду (прибутку чи збитків) та відображення цих показників у фінансовій звітності.

Відповідно до Концептуальної основи доходи та витрати у визначеній МСФЗ класифікації та статтями зазначаються:

- 1) або у звіті про прибутки або збитки;
- 2) або поза звітом про прибутки або збитки у складі іншого сукупного доходу.

Прибуток або збиток є узагальнюючим показником діяльності суб'єкта звітування, що характеризує ефективність господарських дій при позитивному значенні або визначає економічні небезпеки та загрози банкрутства – у разі негативного (від'ємного) значення фінансового результату.

Основним джерелом інформації про фінансові результати (прибутку чи збитків) суб'єкта звітування за звітний період є звіт про прибутки або збитки. При поданні двох окремих звітів (звіту про прибутки або збитки та звіту про інший сукупний

дохід) це позначається у назві окремого звіту, а при складанні єдиного звіту про фінансові результати (звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід) – ці елементи подаються як окремі розділи загального звіту.



Слід запам'ятати!

Прибуток або збиток – загальний дохід за вирахуванням витрат, але за винятком компонентів іншого сукупного доходу.

Оскільки звіт про прибутки і збитки – це головне джерело інформації, що містить дані про фінансові результати суб'єкта звітування за період, то до цього звіту включаються, в принципі, всі доходи та витрати.

Радою МСБО під час розроблення МСФЗ зобов'язано суб'єктів господарювання зазначати доходи чи витрати, що виникли в результаті зміни поточної вартості активу чи зобов'язання, у складі іншого сукупного доходу. Розкриття інформації про ці елементи іншого сукупного доходу у звітності є виправданим, якщо такий підхід забезпечить надання у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід доречнішої інформації або більш правдиве подання фінансових результатів суб'єкта господарювання за цей період.



Слід запам'ятати!

Інший сукупний дохід – це доходи і витрати, в т.ч. коригування перекласифікації, які не визнані у прибутку або збитку, як цього вимагають або дозволяють інші МСФЗ (п. 7 МСБО 1).



Варто зауважити!

Відповідно до МСБО 1 звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід має розкривати інформацію та подавати, окрім розділів стосовно прибутків або збитків та іншого сукупного доходу:

- загальний інший сукупний дохід;
- сукупний дохід за період, який включає суму прибутку або збитку та іншого сукупного доходу (п. 8 МСБО 1).



Слід запам'ятати!

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 їхніми повноваженнями як власників.

Сукупний дохід включає всі компоненти «прибутку або збитку» та «іншого сукупного доходу».

Якщо суб'єкт господарювання подає окремий звіт про прибутки та збитки, то він не подає розділ прибутків та збитків у звіті, у якому подається сукупний дохід.

Згідно з МСФЗ суб'єкт господарювання має подавати, окрім розділу прибутків та збитків та розділу щодо іншого сукупного доходу, інформацію про розподіл прибутків або збитків та іншого сукупного доходу за звітний період (рис. 4.1).

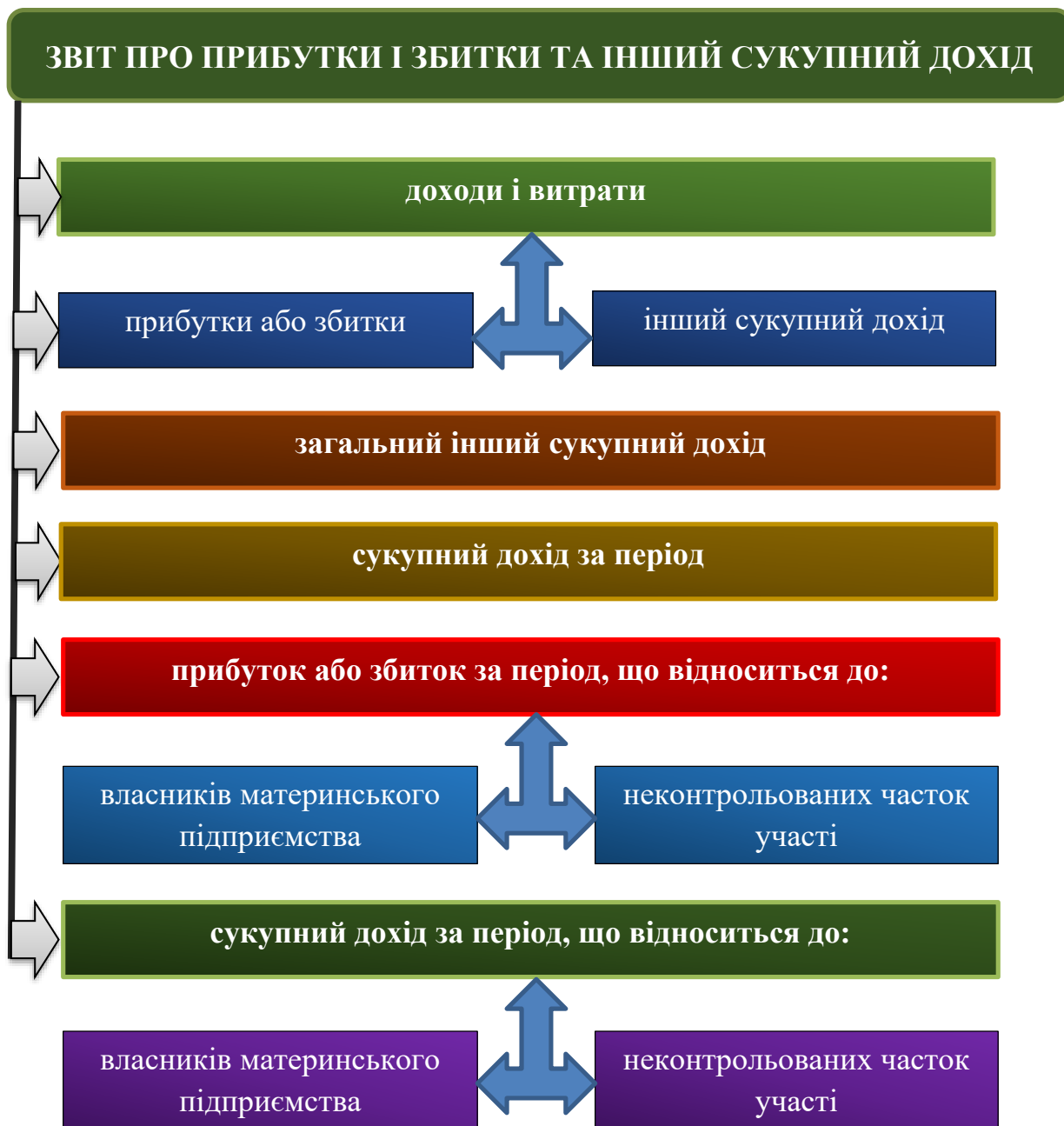


Рис. 4.1. Фінансові показники, які підлягають розкриттю у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід згідно з МСБО 1

4.2. Формати звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід



Варто зауважити!

Суб'єкт господарювання може подавати єдиний звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, у якому прибутки або збитки та інший сукупний дохід подаються у двох розділах. Дані розділи слід подавати разом, причому:

РОЗДІЛ 1 – відображає компоненти прибутку або збитку;

РОЗДІЛ 2 – відображає компоненти іншого сукупного прибутку (звіт про інший сукупний дохід).

Також суб'єкт господарювання може подавати два звіти. В такому випадку розділ прибутків та збитків подають в окремому звіті (звіт про прибутки та збитки). Причому звіт про прибутки і збитки має безпосередньо передувати звітові, у якому подається сукупний дохід і який має розпочинатися з прибутку або збитку (звіт про інший сукупний дохід).

Відповідно до МСБО 1 підприємство подає з однаковою значимістю всі фінансові звіти повного комплекту фінансової звітності (рис. 4.2).



Рис. 4.2. Варіанти розкриття інформації про прибутки і збитки та інший сукупний дохід та подання форм звітності відповідно до МСБО 1



Варто зауважити!

Відповідно до МСБО 1 суб'єкт звітування може використовувати інші назви для звітів, наприклад, для звіту можна використовувати назву «Звіт про сукупний дохід» замість назви «Звіт про прибутки і збитки та інші сукупні доходи».

Для складання звіту про прибутки та збитки (звіту про сукупний дохід) можна використовувати один з двох методів:

- I. метод характеру витрат;
- II. метод функцій витрат або собівартості реалізованої продукції.

При першому методі у звіті про прибутки та збитки витрати об'єднують згідно з їхнім характером, наприклад, заробітна плата, витрати на соціальне страхування, придбання матеріалів, амортизація, інші витрати. Назви показників та посилання на стандарти, що регулюють їх розкриття в обліку та звітності відображено у табл. 4.1.

Таблиця 4.1

Статті звіту про сукупний дохід, прибутку або збитку за характером витрат та їх регулювання згідно з МСБО та МСФЗ

Статті	Стандарти
1	2
ПРИБУТОК (ЗБИТОК)	
Дохід від звичайної діяльності	МСБО 1, МСФЗ 5, 8, 12
Процентний дохід, обчислений із застосуванням методу ефективного відсотка	МСБО 1
Дохід від страхування	МСБО 1, МСФЗ 17
Інші доходи	МСБО 1, 26
Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва	МСБО 1
Сировина та витратні матеріали використані	МСБО 1
Витрати на виплати працівникам	МСБО 1
Амортизаційні витрати	МСБО 1, МСФЗ 8, 12
Сторнування збитку від зменшення корисності (збиток від зменшення корисності), визнаного у прибутку чи збитку	МСБО 1
Інші витрати	МСБО 1
Інші прибутки (збитки)	МСБО 1
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	МСБО 1, 32,

Продовження табл. 4.1

1	2
Прибутки (збитки) від чистої грошової позиції	МСБО29
Прибуток (збиток), що виникає від припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю	МСБО1
Фінансові доходи	МСБО1
Фінансові витрати	МСБО1
Прибуток від зменшення корисності та сторнування збитку від зменшення корисності (збиток від зменшення корисності), визначені згідно з МСФЗ 9	МСБО1
Частка прибутку (збитку) асоційованих підприємств та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	МСБО1 МСФЗ17
Інші доходи (витрати) від дочірніх підприємств, спільно контрольованих суб'єктів господарювання та асоційованих підприємств	МСБО1
Прибутки (збитки), що виникають від різниці між попередньою амортизованою собівартістю та справедливою вартістю фінансових активів, перекласифікованих з категорії за амортизованою собівартістю в категорію оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток	МСБО1
Накопичений прибуток (збиток) раніше визнаний в іншому сукупному доході в результаті перекласифікації фінансових активів з категорії оцінених за справедливою вартістю через інший сукупний дохід до категорії оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток	МСБО1
Прибутки (збитки) від хеджування для хеджування групи об'єктів з позиціями ризику, що згортаються	МСФЗ37, 9
Прибуток (збиток) до оподаткування	МСБО1, МСФЗ35, 8
Податкові доходи (витрати)	МСБО1, 12, 26 МСФЗ38, 12
Прибуток (збиток) від діяльності, що триває	МСБО1, МСФЗ38, 12
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності	МСБО1, МСФЗ35, 12
ПРИБУТОК (ЗБИТОК)	МСБО1, 7 МСФЗ31, 8, 9, 12, 17
<i>Прибуток (збиток), що відноситься до:</i>	
Прибуток (збиток), що відноситься до власників материнського підприємства	МСБО1
Прибуток (збиток), що відноситься до часток участі, що не забезпечують контролю	МСБО 1, МСФЗ 12
<i>Прибуток на акцію</i>	МСБО33

При іншому методі витрати відображають відповідно до їх функцій, наприклад, собівартість реалізованої продукції, адміністративні витрати, витрати на збут, інші витрати. Перелік фінансових показників та стандартів, що регулюють їх розкриття в обліку та звітності, відображено у табл. 4.2.

**Статті звіту про сукупний дохід, прибутку або збитку
за функцією витрат та їх регулювання згідно з МСБО та МСФЗ**

Статті	Стандарти
ПРИБУТОК (ЗБИТОК)	
Дохід від звичайної діяльності	МСБО 1, МСФЗ 5, 8, 12
Процентний дохід, обчислений із застосуванням методу ефективного відсотка	МСБО1
Дохід від страхування	МСБО1, МСФЗ 17
Собівартість реалізації	МСБО 1
Валовий прибуток	МСБО 1
Витрати на збут	МСБО 1
Адміністративні витрати	МСБО1, 26
Інші витрати	МСБО1, 26
Інші прибутки (збитки)	МСБО1
Прибуток (збиток) від операційної діяльності	МСБО1, 32,
Прибутки (збитки) від чистої грошової позиції	МСБО29
Прибуток (збиток), що виникає від припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю	МСБО1
Фінансові доходи	МСБО1
Фінансові витрати	МСБО1
Прибуток від зменшення корисності та сторнування збитку від зменшення корисності (збиток від зменшення корисності), визначені згідно з МСФЗ 9	МСБО1
Частка прибутку (збитку) асоційованих підприємств та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	МСБО1 МСФЗ17
Інші доходи (витрати) від дочірніх підприємств, спільно контрольованих суб'єктів господарювання та асоційованих підприємств	МСБО1
Прибутки (збитки), що виникають від різниці між попередньою амортизованою собівартістю та справедливою вартістю фінансових активів, перекласифікованих з категорії за амортизованою собівартістю в категорію оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток	МСБО1
Накопичений прибуток (збиток) раніше визнаний в іншому сукупному доході в результаті перекласифікації фінансових активів з категорії оцінених за справедливою вартістю через інший сукупний дохід до категорії оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток	МСБО1
Прибутки (збитки) від хеджування для хеджування групи об'єктів з позиціями ризику, що згортаються	МСФЗ7, 9
Прибуток (збиток) до оподаткування	МСБО1, МСФЗ5, 8
Податкові доходи (витрати)	МСБО1, 12, 26 МСФЗ8, 12
Прибуток (збиток) від діяльності, що триває	МСБО1, МСФЗ8, 12
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності	МСБО1, МСФЗ5, 12
ПРИБУТОК (ЗБИТОК)	МСБО1, 7 МСФЗ31, 8, 9, 12, 17
<i>Прибуток (збиток), що відноситься до:</i>	
Прибуток (збиток), що відноситься до власників материнського підприємства	МСБО1
Прибуток (збиток), що відноситься до часток участі, що не забезпечують контролю	МСБО 1, МСФЗ 12
<i>Прибуток на акцію</i>	МСБО33

Як видно з табл. 4.1 та 4.2, основною відмінністю у розкритті інформації за методом характеру витрат та методом функції витрат (методу собівартості реалізації) є те, що у першому випадку підприємство робить аналіз та деталізацію витрат за елементами (матеріальні затрати, витрати на оплату праці, амортизація та інші витрати). Використовуючи метод функцій, проводиться аналіз витрат за їх приналежністю до процесу організації основної діяльності суб'єкта господарювання – витрати, пов'язані з собівартістю реалізації, витрати на збут, адміністративні та інші витрати.

Вибір методу розкриття статей доходів, витрат, в т.ч. прибутків і збитків, у фінансовій звітності залежить від галузевих особливостей та організації операційної функції, а також впливу методу подання інформації на забезпечення її достовірності та обґрунтованості.



Варто зауважити!

Інформація, яку слід розкривати у розділі іншого сукупного доходу згідно МСБО 1, включає суми:

1) статей іншого сукупного доходу (за винятком сум, зазначених у пункті 2), 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;
- у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови;

2) частку іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі, відокремлену у частку статей, які, відповідно до інших МСФЗ:

- у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток;
- у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови.

4.3. Структура і зміст звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід

Згідно з вимогами таксономії МСФЗ передбачено перелік статей для розкриття інформації про доходи, витрати, прибутки чи збитки, а також щодо іншого сукупного доходу у фінансовій звітності. У підручнику щодо імплементації МСБО 1 визначені абстрактні форми звіту про прибутки і збитки за двома методами та звіт про інший сукупний дохід. Однак, щоб посилити розуміння цих статей, необхідне детальне вивчення їх змісту в структурі даної форми звітності.



Варто зауважити!

МСБО 1 визначає склад показників, що підлягають безпосередньому розкриттю у звіті про прибутки і збитки в обов'язковому порядку, а саме :

1. Дохід від звичайної діяльності (окремо подається процентний дохід, обчислений з використанням методу ефективного відсотка, та дохід від страхування).
2. Прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю.
3. Витрати на страхові послуги від випущених контрактів у сфері застосування МСФЗ 17.
4. Доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрашування.
5. Фінансові витрати.
6. Збитки від зменшення корисності (включаючи відновлення збитків від зменшення корисності або прибутків від зменшення корисності), визначені п. 5.5 МСФЗ 9.
7. Фінансові доходи або витрати за страхуванням від укладених контрактів у сфері застосування МСФЗ 17.
8. Фінансові доходи або витрати від утримуваних контрактів перестрашування (МСФЗ 17).

9. Частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі, при чому:

- якщо фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено в МСФЗ 9);
- якщо фінансовий актив перекласифікований з категорії оцінки за справедливою вартістю через інший сукупний дохід для того, щоб оцінити його за справедливою вартістю через прибуток або збиток, будь-який кумулятивний прибуток або збиток, раніше визнаний в іншому сукупному доході, що перекласифікований у прибуток або збиток.

10. Податкові витрати.

11. Одною сумою результат від припинених видів діяльності (МСФЗ 5).

12. Підсумкову суму прибутку або збитку періоду.



Варто зауважити!

Звіт про сукупні доходи включає наступний склад показників:

1. Статті іншого сукупного доходу, які у подальшому не будуть перекваліфіковані у прибуток або збиток за період, що відноситься до:

- а) неконтрольованих часток;
- б) власників материнської компанії.

2. Загальний сукупний дохід за період, що відноситься до:

- а) неконтрольованих часток ;
- б) власників материнської компанії.

Крім зазначених статей, суб'єкт повинен звітувати про суму податку на прибуток за кожним компонентом іншого сукупного доходу.

До компонентів іншого сукупного доходу згідно з МСБО 1 входять (табл. 4.3):

Компоненти іншого сукупного доходу та їх регулювання МСФЗ

Компоненти іншого сукупного доходу	Стандарт
Зміни у надлишку переоцінки, тобто суми дооцінки основних засобів та нематеріальних активів в результаті їхньої переоцінки на дату балансу	МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Переоцінки програм зі визначеними виплатами (актуарний прибуток або збиток)	МСБО 19 «Виплати працівникам»
Прибутки та збитки від курсових різниць, що виникають при переведенні результатів іноземної господарської одиниці	МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
Прибутки та збитки від фінансових активів, інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному доході	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Прибутки та збитки від хеджування грошових потоків за інструментами хеджування, які оцінені за справедливою вартістю через інший сукупний дохід	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Зміни у вартості фінансових зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки, що пов'язані зі змінами кредитного ризику за зобов'язанням	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Зміни часової вартості опціонів, які визначені інструментом хеджування	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Зміни величини вартості елементів форвардних контрактів та вартості базисних валютних спредів, які визначені інструментом хеджування	МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»
Окремі фінансові доходи або витрати, виключені або не включені до суми прибутку або збитку, за страхуванням від випущених контрактів у сфері застосування МСФЗ 17	МСФЗ 17 «Страхові контракти»



Варто зауважити!

Всі зазначені вище статі та компоненти звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід підприємство може подавати окремо у звіті про прибутки та збитки та звіті про інший сукупний дохід.

Згідно з МСБО 1 підприємство має право вводити додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у звіті про інший сукупний дохід та в окремому звіті про прибутки та збитки (коли подається два звіти), якщо таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

МСФЗ встановлює вимоги щодо розкриття інформації, яку слід подавати у звіті (звітах) про прибутки і збитки та інший сукупний дохід або у примітках. Відтак, якщо статті доходу або витрат є суттєвими, суб'єкт звітування повинен розкривати їх характер та суму окремо. В МСБО 1 визначені вимоги до окремого розкриття інформації щодо статей доходу та витрат, які включають:

- списання запасів до чистої вартості реалізації або списання 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;
- припинена діяльність;
- урегулювання судових позовів;
- інші сторнування забезпечень.

Форма, структура та перелік статей звіту за функцією витрат, затверджений МСФЗ, є подібною до встановленої НП(С)БО 1 форми фінансової звітності № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», яка крім зазначеного, деталізує витрати за елементами (характером витрат), а також виділяє окремим розділом «Розрахунок показників прибутковості акцій».

В бухгалтерському обліку зарубіжних країн ключовим показником є прибуток на акцію. Даний показник регулюється на основі МСБО 33 «Прибуток на акцію», у якому описуються принципи визначення та висвітлення у звітності прибутку на акцію, що дозволяє покращити зіставність показників діяльності різних суб'єктів господарювання у одному звітному періоді або одного суб'єкта господарювання у різних звітних періодах. МСБО 33 застосовується для подання окремої (індивідуальної) або консолідованої фінансової звітності, де розкривається інформація про прибуток на акцію. Об'єкти та суб'єкти застосування означеного стандарту відображені на рис. 4.3.

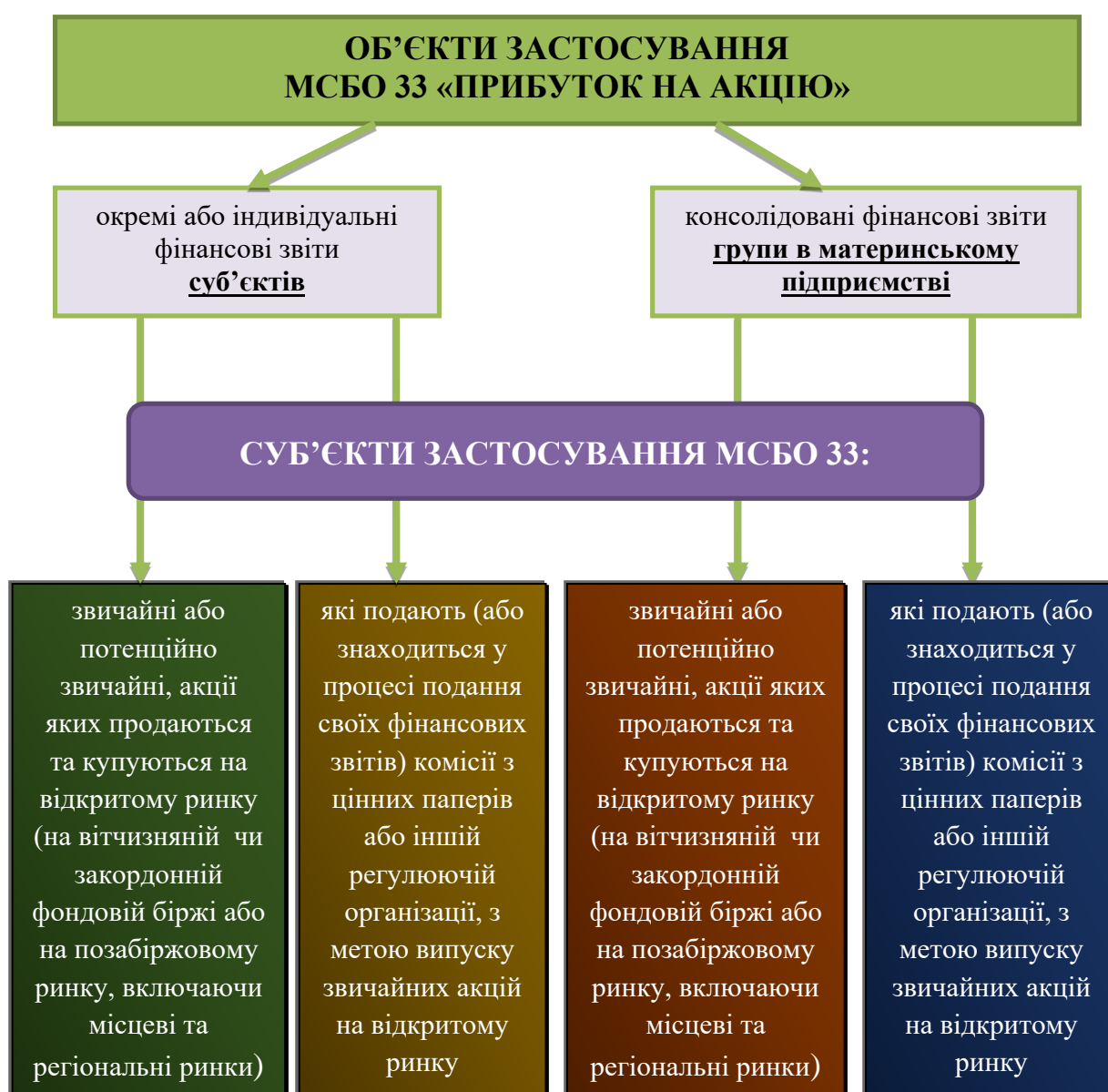


Рис. 4.3. Об'єктно-суб'єктна схема застосування МСБО 33 «Прибуток на акцію»

Для власників акцій, незалежно від типу акції чи часткою власних акцій у статутному (акціонерному) капіталі суб'єкта звітування, важливо знати не стільки фінансовий результат підприємства в цілому за звітний період, а саме прибуток, розрахований на одну акцію. Відповідно для суб'єкта звітування визначення складових формули показника прибутку на акцію та подання цієї інформації у фінансовій звітності підвищує її корисність для власників бізнесу та стейкхолдерів.

МСБО 33 визначає методикку розкриття прибутку на акцію за двома обчисленнями показника: 1) базисного;

2) розбавленого.

Базисний прибуток на акцію обчислюється шляхом ділення чистого прибутку (збитку) певного періоду, який може бути розподілений між власниками звичайних акцій, на середньозважену кількість звичайних акцій, які знаходяться в обігу протягом цього періоду.



Слід запам'ятати!

Базисний прибуток на акцію розраховується за наступною формулою (4.1):

$$\text{Базисний прибуток} = \frac{\text{Чистий прибуток, що припадає на привілейовані акції}}{\text{Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу за звітний період}}$$

$$\begin{array}{l} \text{Середньозважена кількість} \\ \text{звичайних акцій в обігу за} \\ \text{звітний період} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Кількість акцій, випущених} \\ \text{та викуплених у акціонерів} \\ \text{протягом періоду} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Часовий} \\ \text{зважений} \\ \text{коефіцієнт} \end{array} \quad (4.1)$$

Часовий зважений коефіцієнт відображає співвідношення загальної кількості днів, протягом яких акції перебувають в обігу, та загальної кількості днів відповідного періоду.



Слід запам'ятати!

При випуску похідних цінних паперів, коли їх ціна є нижчою за справедливую вартість пов'язаних з ними звичайних акцій, тобто існує премія, кількість звичайних

акцій, які застосовуються для обчислення базисного прибутку, розраховується за формулою (4.2):

$$\frac{\text{Кількість звичайних акцій в обігу перед здійсненням прав на акції} \times \text{Справедлива вартість однієї акції, яка виключає право на придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів}}{\text{Справедлива вартість однієї акції}} \quad (4.2)$$



Слід запам'ятати!

У свою чергу, справедлива вартість однієї акції, яка теоретично виключає придбання нових акцій, призначених для існуючих акціонерів, визначається за формулою (4.3):

$$\frac{(\text{Сукупна справедлива вартість акцій перед здійсненням прав на акції} + \text{Надходження від здійснення прав на акції})}{\text{Кількість акцій в обігу після здійснення прав на акції}} \quad (4.3)$$



Слід запам'ятати!

Розбавлений прибуток на акцію – чистий прибуток, що може бути розподілений серед власників звичайних акцій, та їх середньозважена кількість в обігу, скоригована з урахуванням впливу розбавляючих потенційних звичайних акцій.

Потенційні звичайні акції – це фінансові інструменти або інші контракти, які можуть надавати їхнім власникам право на звичайні акції.

Розбавляючі потенційні акції – це акції, конвертування яких у звичайні акції призведе до зменшення чистого прибутку на акцію від звичайної діяльності.

При обчисленні розбавленого прибутку на акцію вплив антирозбавляючих потенційних звичайних акцій не враховується.

При обчисленні розбавленого прибутку на акцію чистий прибуток, що припадає на звичайні акції, коригується на суму доходів і витрат (з урахуванням податків), пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями (рис. 4.4).



Рис. 4.4. Порядок обчислення розбавленого прибутку на акцію

Для забезпечення зіставності інформації прибуток (збиток) на акцію слід наводити з однаковим рівнем деталізації в усіх звітних періодах.



Варто зауважити!

Обидва показники прибутку на акцію (базисний і розбавлений) необхідно наводити у звіті про прибутки та збитки для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в чистому прибутку відповідного періоду.

Суб'єктам господарювання, які вирішують розкривати інформацію про прибуток на акцію на основі своєї окремої фінансової звітності, слід подавати таку

інформацію про прибуток на акцію лише у своєму звіті про сукупні доходи. У разі, якщо суб'єкт господарювання подає статті прибутку або збитку в окремому звіті, як визначено в МСБО 1 «Подання фінансової звітності», то він розкриває показник щодо прибутку на акцію в цьому окремому звіті. Статті щодо прибутку на акцію, що вимагають розкриття в звітах та їх регулювання МСФЗ, подано в табл. 4.4.

Таблиця 4.4

Статті прибутку на акцію та їх регулювання МСФЗ

Статті	Стандарт
Базовий прибуток (збиток) на акцію від діяльності, що триває	МСБО 33.66
Базовий прибуток (збиток) на акцію від припиненої діяльності	МСБО 33.68
Загальна сума базового прибутку (збитку) на акцію	МСБО 33.66
Розбавлений прибуток (збиток) на акцію від діяльності, що триває	МСБО 33.66
Розбавлений прибуток (збиток) на акцію від припиненої діяльності	МСБО 33.68
Загальна сума розбавленого прибутку (збитку) на акцію	МСБО 33.66
Прибуток (збиток) від діяльності, що триває, який відноситься до власників звичайних акцій материнського підприємства	МСБО 33.70
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності, який відноситься до власників звичайних акцій материнського підприємства	МСБО 33.70
Прибуток (збиток), що відноситься до власників звичайних акцій материнського підприємства	МСБО 33.70
Прибуток (збиток) від діяльності, що триває, який відноситься до власників звичайних акцій материнського підприємства, включаючи розбавляючий вплив	МСБО 33.70
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності, який відноситься до власників звичайних акцій материнського підприємства, включаючи розбавляючий вплив	МСБО 33.70
Прибуток (збиток), що відноситься до власників звичайних акцій материнського підприємства, включаючи розбавляючий вплив	МСБО 33.70
Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу	МСБО 33.70
Скоригована середньозважена кількість звичайних акцій в обігу	МСБО 33.70
Пояснення коригувань чисельника для обчислення базового прибутку на акцію	МСБО 33.70
Коригування прибутку (збитку) на дивіденди за привілейованими акціями	МСБО 33.70

4.4. Звіт про зміни у власному капіталі

Суб'єкт господарювання у комплекті фінансової звітності згідно з МСФЗ повинен подавати звіт про зміни у власному капіталі. Порядок складання й подання звіту про зміни у власному капіталі, а також вибору бази оцінки і концепції збереження капіталу, обґрунтовують норми МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».



Слід запам'ятати!

Власний капітал – частка активів підприємства, яка залишається після вирахування усіх його зобов'язань.

Концепція збереження капіталу – це концепція, згідно з якою підприємство зберігає свій капітал з метою отримання прибутку. Якщо сума капіталу на кінець періоду перевищує суму капіталу на початок цього ж періоду, це свідчить про отримання підприємством прибутку. Таким чином забезпечується взаємозв'язок між концепціями капіталу та концепціями прибутку, адже прибуток визначається лише за умов збереження капіталу.



Слід запам'ятати!

В пп. 8.1 Концептуальної основи фінансової звітності зазначені концепції капіталу:

- 1) фінансова;
- 2) фізична.

Фінансова концепція капіталу – це власний капітал (чисті активи) підприємства, тобто інвестовані власниками, учасниками кошти в майно підприємства для ведення бізнесу.

Фізична концепція капіталу – виробничі потужності, які сприяють посиленню операційної спроможності та продуктивності у виробничому процесі суб'єкта господарювання.

Концептуальні підходи щодо збереження капіталу зображені на рис. 4.5.

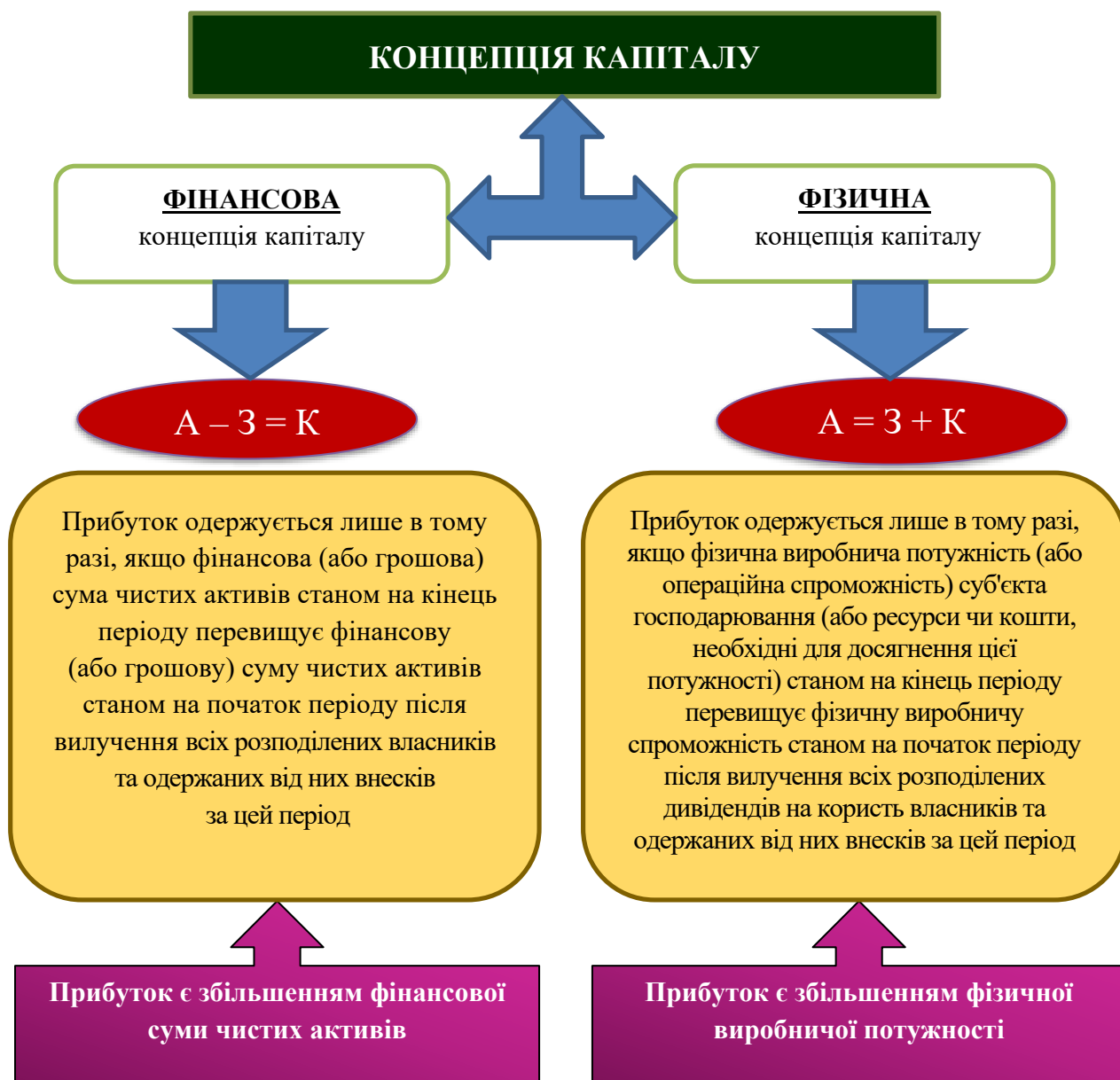


Рис. 4.5. Зміст концепцій капіталу

Основною відмінністю між фінансовою та фізичною концепціями збереження капіталу є їхній підхід до означення впливу зміни цін активів і зобов'язань підприємства.

При виборі підприємством оптимальної концепції капіталу доцільно спиратись на інформаційні потреби користувачів його фінансової звітності. Крім того, обрана концепція збереження капіталу визначає мету, за допомогою яких показників визначається прибуток підприємства. Відтак, якщо користувачі фінансової звітності зацікавлені, насамперед, у збереженні номінального інвестованого капіталу чи

купівельної спроможності інвестованого капіталу, то перевагу надають фінансовій концепції. Якщо користувачі зацікавлені в операційній спроможності суб'єкта звітування, то слід використовувати фізичну концепцію капіталу.

Вибір концепції збереження капіталу та основ оцінки в подальшому диктуватиме модель обліку, яка буде використовуватись для складання фінансової звітності, та впливатиме, зокрема, на вибір методів оцінки. Переоцінка активів і зобов'язань призводить до змін у власному капіталі підприємства у сторону збільшення або зменшення. Такі зміни в переоцінках за деякими концепціями збереження капіталу можуть відповідати визначенню доходів і витрат, і відповідно, таке збільшення або зменшення може включатись у звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід. А якщо збільшення чи зменшення активів і зобов'язань стосуються зміни сум резервів переоцінки, то такі показники розкриваються у звіті про зміни у власному капіталі або у примітках щодо аналізу іншого сукупного доходу за статтями.



Слід запам'ятати!

Звіт про зміни у власному капіталі повинен подавати зміни, що відбулися у складі власного капіталу, та показувати причини таких змін на підприємстві протягом звітного періоду.

Отже, суб'єкт звітування повинен розкривати інформацію щодо змін кожного компонента власного капіталу у звіті про зміни у власному капіталі, як цього вимагає МСБО 1. Згідно з МСФЗ передбачається узгодження показників власного капіталу на початок і кінець періоду шляхом подання даних щодо:

1) загального сукупного доходу за період із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток участі;

2) впливу змін в облікових політиках і виправлення помилок (ретроспективні зміни) за кожним компонентом власного капіталу, відображених згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

3) кожного компонента власного капіталу, окремо розкриваючи зміни в результаті: а) одержання прибутку чи збитку; б) іншого сукупного доходу; в) операцій з власниками, показуючи окремо внески власників та розподіл між власниками, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю (рис. 4.6).

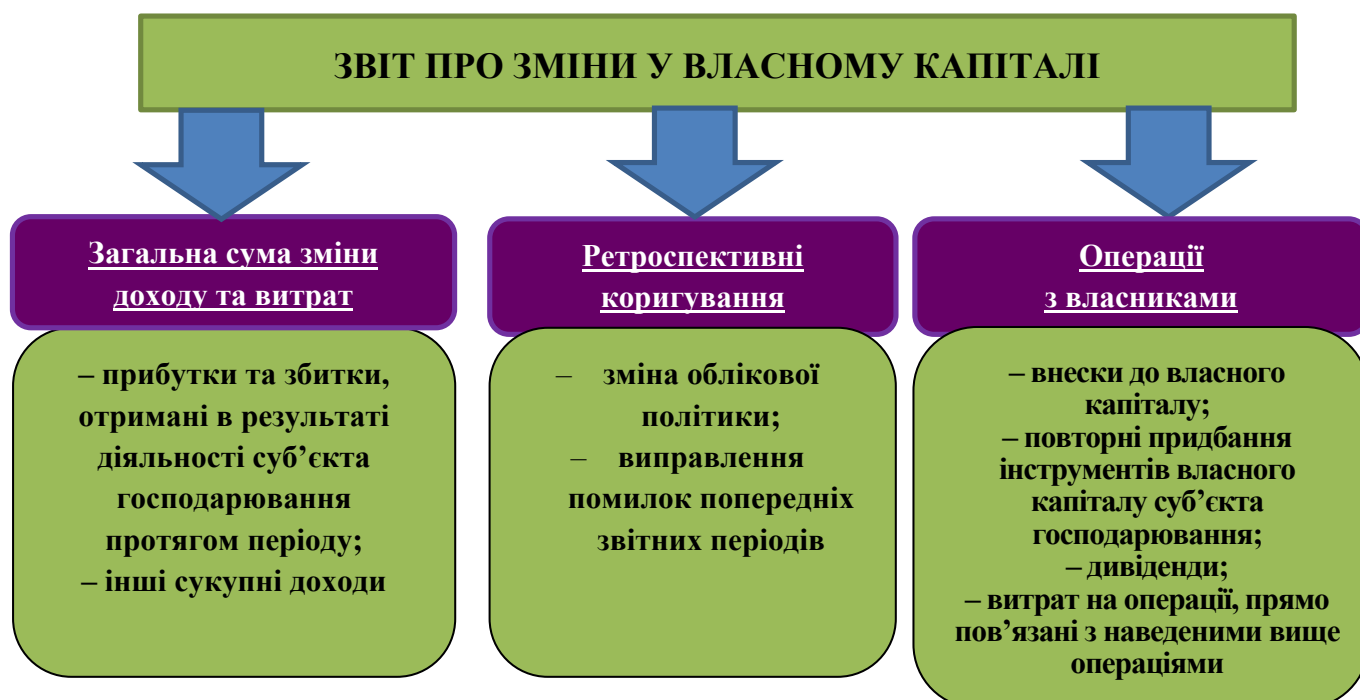


Рис. 4.6. Інформація, що підлягає розкриттю у звіті про зміни у власному капіталі

Звіт про зміни у власному капіталі може подаватись за двома формами. В табл. 4.5 наведена форма, яка у вертикальному розрізі відповідає НП(С)БО 1 і трансформована до вимог МСФЗ.

Таблиця 4.5

Звіт про зміни у власному капіталі (у валютних одиницях)

Стаття	Вкладений капітал	Нерозподілений прибуток	Переведення закордонної діяльності	Фінансові активи, доступні для продажу	Хеджування грошового потоку	Дооцінка	Разом власний капітал
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок року							
Коригування:							
Зміна облікової політики							
Виправлення помилок							
Інші зміни							

Продовження табл. 4.5

1	2	3	4	5	6	7	8
Скоригований залишок на початок року							
Чистий прибуток (збиток) за звітний період							
Інший сукупний дохід за звітний період							
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)							
Прибуток до зареєстрованого капіталу							
Відрахування до резервного капіталу							
Внески учасників: Внески до капіталу							
Погашення заборгованості з капіталу							
Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)							
Перепродаж викуплених акцій (часток)							
Анулювання викуплених акцій (часток)							
Вилучення частки в капіталі							
Інші зміни в капіталі							
Разом змін у капіталі							
Залишок на кінець року							

Алгоритм складання звіту про зміни у власному капіталі приведено на рис. 4.7.

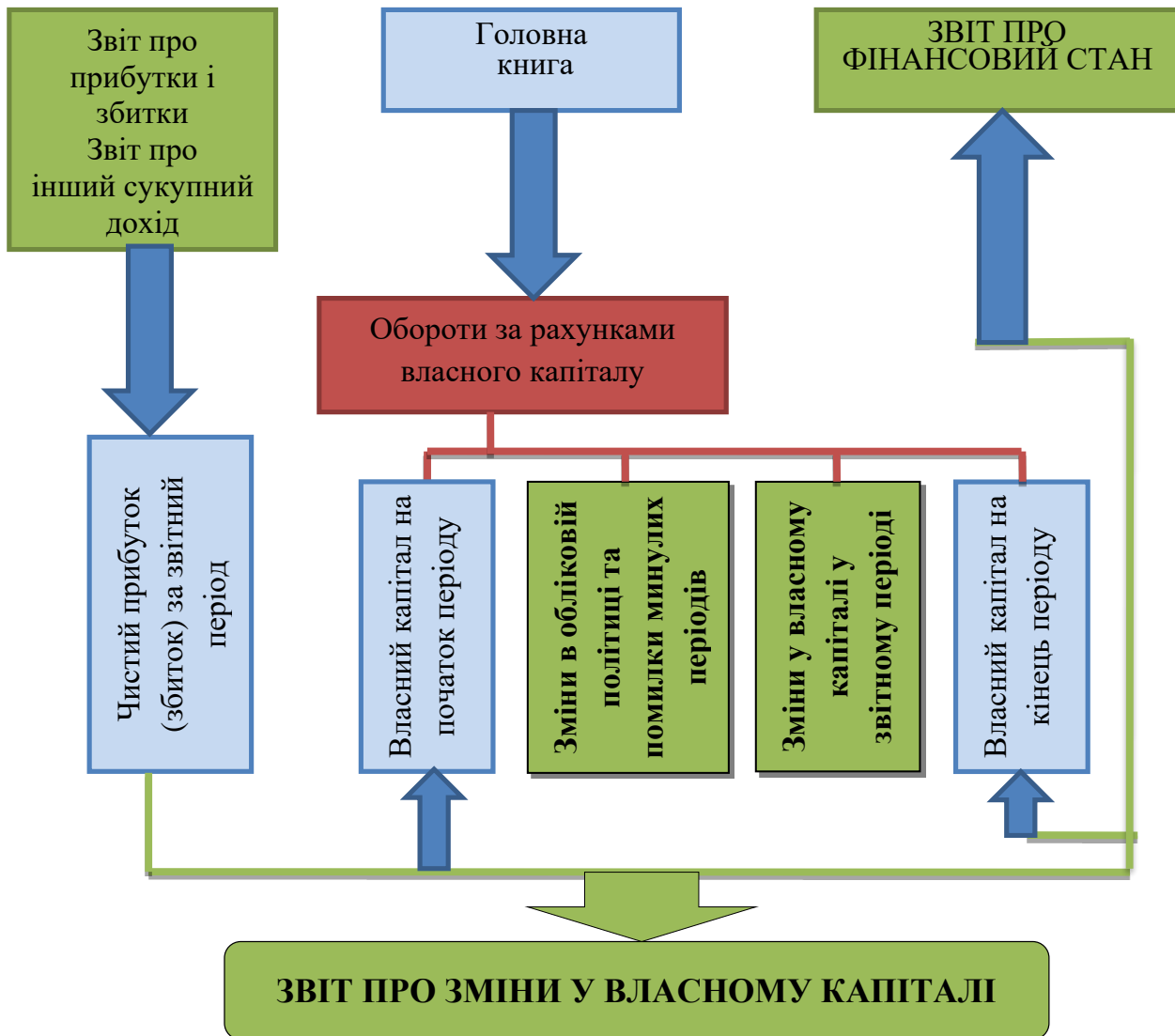


Рис. 4.7. Алгоритм складання звіту про зміни у власному капіталі

Таким чином, звіт про зміни власного капіталу компанії є обов'язковою та необхідною формою звітності для власників, акціонерів та важливим інструментом інформування стейкхолдерів, адже розкриває зміни у власному капіталі суб'єкта звітування, які можна умовно поділити на великі групи:

1. Зміни, що впливають на акціонерний капітал компанії.
2. Зміни, що впливають на нерозподілений прибуток компанії (сума прибутку, що зберігається з моменту створення компанії).

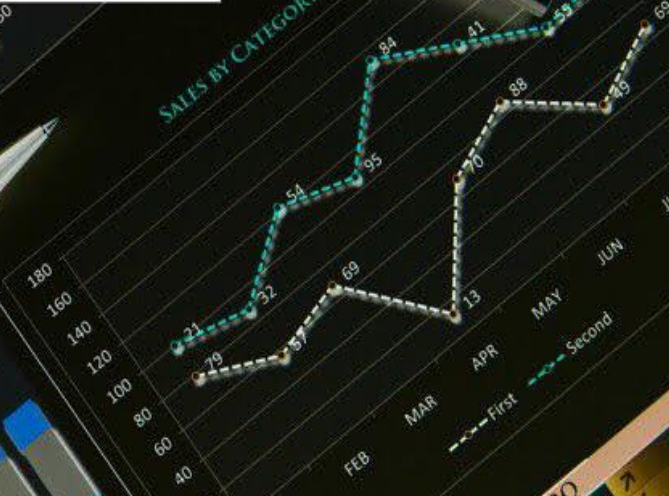


Звіт про рух
грошових
коштів

TOTAL SALES BY REGION
REGION SALES

€	1 236 345,0	Copper
€	1 896 354,0	Steel
€	2 569 345,0	Gold
€	1 893 543,0	Silver
€	7 595 587,0	Platinum

SALES BY CATEGORY



QUA

JAN	339
FEB	223
MAR	269
APR	27
MAY	

BID

ASK

PRO

JAN	€ 942,00	€ 348,00	€ 820,00
FEB	€ 685,00	€ 920,00	€ 784,00
MAR	€ 993,00	€ 604,00	€ 934,00
APR	€ 468,00	€ 202,00	€ 555,00
MAY	€ 609,00	€ 685,00	€ 386,00
JUN	€ 617,00	€ 240,00	€ 974,00
JUL	€ 939,00	€ 858,00	€ 574,00
AUG	€ 110,00	€ 248,00	€ 952,00

ТЕМА 5

ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

- 5.1. Зміст і структура звіту про рух грошових коштів
- 5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів
- 5.3. Методика складання звіту про рух грошових коштів



5.1. Зміст і структура звіту про рух грошових коштів

Порядок подання та вимоги щодо відображення інформації про зміни грошових коштів підприємства регламентуються МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» та МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», а також Концептуальною основою фінансової звітності в частині визначення цілей і концепцій щодо вимог до подання інформації про грошові потоки, зміну грошових коштів та їх еквівалентів.

Вимоги до подання інформації про рух грошових коштів та правила складання звіту про рух грошових коштів встановлені МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», за яким суб'єкт звітування формує звіт про рух грошових коштів та подає його як складову частину фінансової звітності за кожний звітний період.

Звіт про рух грошових коштів повинен представляти потоки грошових коштів та їх еквівалентів за звітний період у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (рис. 5.1).



Слід запам'ятати!

Метою МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» є визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їх еквівалентів за допомогою звіту про рух грошових коштів, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про рух грошових коштів розкриває інформацію, яка може вплинути на прийняття економічних рішень на базі оцінки минулої і майбутньої спроможності суб'єкта господарювання. Вона дозволяє генерувати грошові кошти, визначати напрями їх спрямування та раціональність використання цих грошових потоків.

Фінансові показники щодо обсягу та руху грошових коштів суб'єкта господарювання вказують користувачам на сильні та слабкі фінансові сторони у діяльності підприємства. Така інформація також дозволяє визначати пріоритети та платіжні потреби щодо існуючих вимог, впливати на суми та строки грошових потоків з метою пристосування до змінюваних обставин та можливостей. Вона дає можливість спрогнозувати, як розподілятимуться майбутні грошові потоки компанії.

Минула інформація про грошові потоки часто використовується як показник величини, періоду та визначеності майбутніх грошових потоків. Така інформація корисна під час перевірки адекватності минулих оцінок грошових потоків, а також взаємозв'язку рентабельності, чистих грошових потоків і впливу зміни цін. Показники звіту про рух грошових коштів дають змогу користувачам розробляти моделі для оцінки та порівняння теперішньої вартості майбутніх грошових потоків різних суб'єктів господарювання. Це підвищує ступінь зіставності звітності про результати діяльності кількох суб'єктів господарювання, оскільки запобігає впливу різних підходів до обліку однакових операцій та подій.

Відповідно до Концептуальної основи, інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання протягом звітного періоду також допомагає користувачам оцінювати здатність суб'єкта господарювання генерувати майбутні чисті надходження грошових коштів та раціональність управління економічними ресурсами суб'єкта господарювання. Звіт про рух грошових коштів вказує на те, як суб'єкт звітування отримує та витрачає грошові кошти. У ньому розкривається інформація про позики та погашення підприємством боргу, дивіденди у грошовій формі або інший розподіл грошових коштів інвесторам та чинники, що можуть впливати на ліквідність або платоспроможність компанії.

МСБО 7 встановлює обов'язкові компоненти звіту про рух грошових коштів.

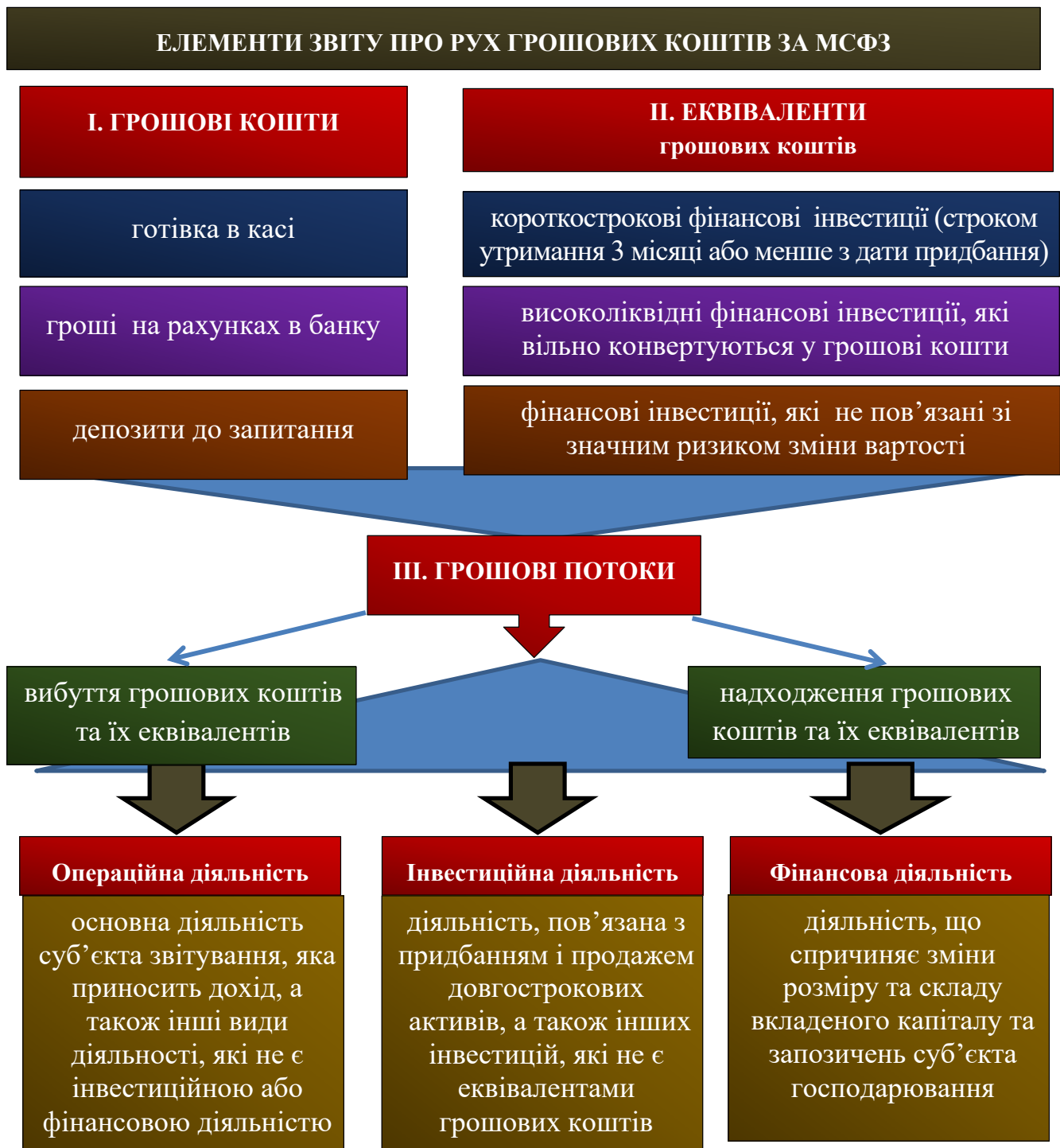


Рис. 5.1. Елементи звіту про рух грошових коштів згідно з МСФЗ

Згідно з МСБО 7 до складу грошових коштів та їх еквівалентів не входять інвестиції в інструменти власного капіталу, якщо вони не відповідають їх сутності, наприклад, у разі придбання привілейованих акцій з коротким періодом погашення та з визначеною датою викупу. Короткострокові (поточні) фінансові інвестиції у формі еквівалентів грошових коштів утримуються з метою погашення

короткострокових (поточних) зобов'язань, а не для інвестиційних або яких-небудь інших цілей.

Існують певні особливості у відображенні змін у складі грошових коштів за банківськими позиками на умовах кредиту у формі овердрафту, які підлягають погашенню за вимогою. В такому випадку суми еквівалентів грошових коштів у звіті про рух грошових коштів можуть не співпадати з їх величиною у звіті про фінансовий стан, оскільки в останньому банківський овердрафт, як правило, відображають як короткострокове зобов'язання.

Розрізняють такі види грошових потоків:

- позитивний (вхідний);
- негативний (вихідний) (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Рух грошових коштів та визначення його впливу на фінансовий стан підприємства

Позитивний грошовий потік визнається за умови, коли рух коштів під впливом господарської операції призводить до збільшення абсолютної величини грошових коштів на певний момент часу, за який звітує суб'єкт господарювання. Негативний грошовий потік при здійсненні господарських операцій з коштами діє протилежним

чином на фінансовий стан корпорації. Отже, у звіті про рух грошових коштів відстежуються джерела та напрями використання грошей, які мають абсолютний вплив на стан ліквідності і платоспроможності, що характеризуються певною наявністю грошових коштів у відповідності до короткострокових (поточних) зобов'язань компанії.



Варто зауважити!

Звіт про рух грошових коштів включає лише надходження та відтік грошових коштів та їх еквівалентів. Він не враховує операції, які безпосередньо не впливають на надходження та виплати грошей. У звіті про рух грошових коштів не фіксується інформація про:

- зміни у складі грошових коштів та їх еквівалентів;
- негрошові операції.



Слід запам'ятати!

Негрошові (безготівкові) операції – це господарські операції, які не передбачають зміну абсолютної суми грошей або їх еквівалентів.

Негрошові витрати – це витрати, які відображаються у звіті про прибутки та збитки. Вони не враховуються при визначенні обсягів реалізації за касовим методом. У бухгалтерському обліку негрошові операції включають до чистого прибутку (збитку) суб'єкта господарювання. Проте дані фінансові статті не впливають на рух грошових коштів.

Негрошові операції, зазвичай, включають: знос; амортизацію; нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій; витрати на створення резервів під знецінення запасів; відстрочені податки на прибуток; списання активів; списання безнадійних боргів; резерви для покриття майбутніх збитків та ін.

Типовим прикладом безготівкових витрат є відображення у звітності амортизації. Сума нарахованої амортизації враховується у звіті про прибутки та збитки. Вона зменшує суму чистого прибутку. Проте вона не впливає на величину грошового потоку.



Приклад!

Підприємство 01 березня 2021 року придбало комп'ютерне обладнання для адміністративних цілей і оплатило готівкою 20000 USD. Термін корисного використання комп'ютера становить п'ять років. Отже, щорічні витрати на амортизацію становлять 4000 (20 000 /5) USD протягом наступних п'яти років. Таким чином, у 2021 році підприємство відобразить витрати на амортизацію у звіті про прибутки та збитки в розмірі 4000 USD та інвестиції у придбання основних засобів на суму 20000 USD у звіті про рух грошових коштів.

Наступного року компанія покаже витрати на амортизацію у розмірі 4000 USD у звіті про прибутки та збитки, а у звіті про рух грошових коштів дана операція не буде зафіксована. Це триватиме до тих пір, поки обладнання повністю не амортизується, а його залишкова вартість не буде нульовою.

Річна сума амортизації в розмірі 4000 USD є негрошовими витратами, оскільки грошових витрат немає. Проте витрати визнаються у звіті про прибутки і збитки. У звіті про рух грошових коштів реєструються лише один раз капітальні витрати на придбання активу. Однак, розподіливши вартість активу на п'ять років, встановлюється його реальний вплив на величину фактичного прибутку за ці роки.

Операції з придбання чи продажу активів за відсутності грошових розрахунків не впливають на величину грошових потоків. Для прикладу, придбання активу призведе до чистого зменшення грошового потоку, тоді як виникнення зобов'язань призведе до чистого збільшення грошового потоку. Обидві дії, згідно з правилом подвійного запису, призводять до нульового впливу на загальну величину грошового потоку.

5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів пов'язує звіт про фінансовий стан (баланс) зі звітом про прибутки і збитки та інший сукупний дохід. Даний звіт показує як використання та придбання економічних ресурсів в процесі діяльності підприємства, що в результаті приносить прибуток (збиток), мають вплив на його грошовий потік.

Помилково припускати, що успіх фірми вимірюється виключно прибутковістю. Суб'єкт господарювання може за звітний період отримати прибуток за відпущені покупцям товари, але через заборгованість покупців не мати у розпорядженні достатньої кількості грошей. А без грошових коштів підприємство не зможе оплачувати рахунки, а отже, здійснювати бізнес-операції та на належному рівні вести виробничо-господарську діяльність. Крім того, на основі інформації звіту про рух грошових коштів можна виявляти та контролювати витрачання значних сум грошей на погашення боргових зобов'язань та інші проблеми, що негативно впливають на величину грошових коштів та їх еквівалентів, а також визначати, які напрями діяльності роблять компанію рентабельною. Звіт складається за річними підсумками і подається разом з іншими формами річної фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання має подавати достовірну інформацію про грошові потоки від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності у вигляді, який найбільше відповідає його діяльності (табл. 5.1). Виокремлення грошових потоків за видами діяльності надає користувачам інформацію про вплив цих видів діяльності на фінансовий стан суб'єкта господарювання і суму його грошових коштів та їх еквівалентів.



Слід запам'ятати!

Чистий грошовий потік – це величина результату надходження і вибуття грошових коштів за видами діяльності (операційної, інвестиційної та фінансової) та загалом по підприємству.

Грошові потоки за видами діяльності на основі МСБО 7

«Звіт про рух грошових коштів»

Види діяльності	Рух грошових коштів		
	1	2	3
	НАДХОДЖЕННЯ		ВИБУТТЯ
Операційна (п. 14 МСБО 7)	надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг		виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг
	надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід		виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням
	надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей		виплати грошових коштів або відшкодування податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю
Інвестицій на (п. 16 МСБО 7)	надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів		виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів
	надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей)		виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей)
	надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам		аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою)
	надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність		виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність

1	2	3
Фінансова (п. 17 МСБО 7)	надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу	виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання
	надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик	виплати грошових коштів для погашення позик та виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з орендою

Окрім залишку грошових коштів на початок і кінець періоду, звіт про рух грошових коштів відображає чистий операційний грошовий потік, чистий інвестиційний грошовий потік та чистий фінансовий грошовий потік. Він також показує загальний чистий грошовий потік в цілому по підприємству. За зазначеними фінансовими показниками можна зрозуміти, чи генерувала компанія достатньо операційного грошового потоку (позитивний чистий операційний грошовий потік) для фінансування інвестицій у придбання нового обладнання, запровадження нових технологій (тобто для покриття негативного чистого грошового потоку інвестиційної діяльності), чи довелося залучати кошти із зовнішніх джерел фінансування, тобто збільшувати позики та інше боргове фінансування (позитивний чистий потік фінансової діяльності).

Відповідно до правил, встановлених міжнародними стандартами, грошовий потік від операційної діяльності може відобразитися у звітності за допомогою прямого або непрямого методів.



Слід запам'ятати!

Прямий метод передбачає розкриття інформації про основні види валових надходжень чи валових виплат грошових коштів за операційною та іншими видами діяльності.

Непрямий метод надає інформацію про прибуток чи збиток, який коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.



Варто зауважити!

Використання прямого методу передбачає узгодження показників зі звіту про рух грошових коштів, звіту про фінансовий стан (балансу) та звіту про прибутки і збитки та інший сукупний дохід (рис. 5.3).

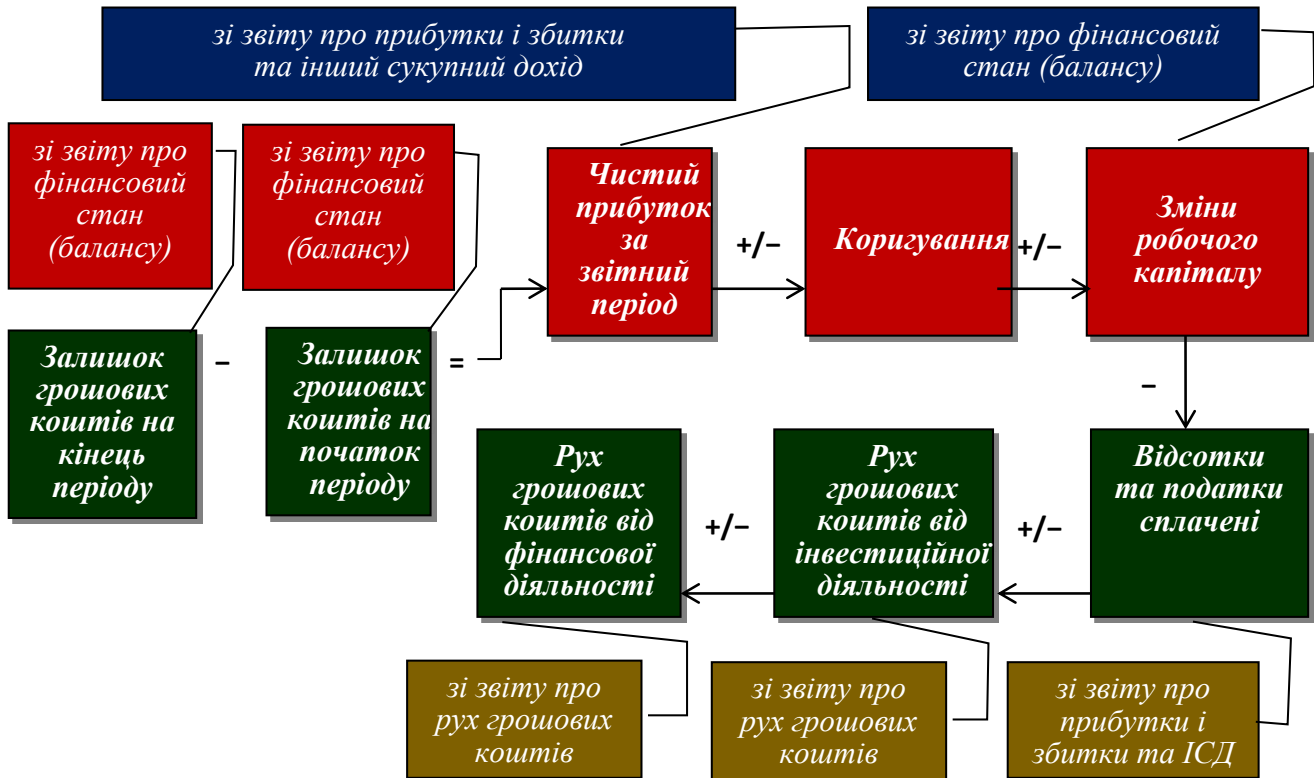


Рис. 5.3. Узгодження показників на основі використання прямого методу відображення руху грошових коштів від операційної діяльності



Варто зауважити!

За непрямим методом звіт про рух грошових коштів пов'язаний зі звітом про фінансовий стан і звітом про прибутки та збитки наступним чином (рис. 5.4).

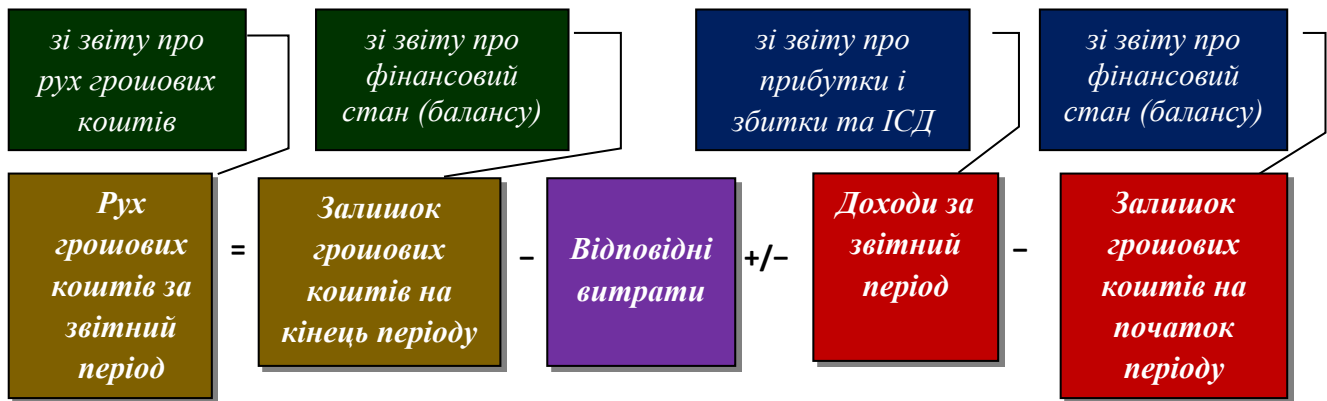


Рис. 5.4. Узгодження показників на основі використання непрямого методу відображення руху грошових коштів від операційної діяльності

Особливості відображення у звіті руху грошових коштів від інвестиційної діяльності полягають у наступному:

- основні види валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів представляються у звіті окремо;
- сукупні потоки грошових коштів, утворені в результаті придбання або продажу дочірніх компаній та інших господарських підрозділів, класифікуються як інвестиційні.

Рух грошових коштів від фінансової діяльності розкривається у звітності за допомогою відокремленого представлення основних видів валових надходжень та валових виплат грошових коштів.



Згідно з МСБО 7 у звіті дозволяється представляти потоки грошових засобів на нетто-основі, а саме:

- ✓ потоки грошових коштів за дорученням клієнтів;
- ✓ потоки грошових коштів за статтями з швидким оборотом, великими сумами і коротким терміном погашення (зокрема, придбання та продаж інвестицій).

Фінансові потоки на нетто-основі у звіті можуть відображатись у складі наступних видів грошових потоків:

- ✓ потоків грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;
- ✓ розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них;
- ✓ грошових авансових платежів і позики клієнтам, а також погашення таких авансів і кредитів.



При заповненні звіту про рух грошових коштів необхідно враховувати наступні аспекти, що мають безпосереднє відношення до подання цього звіту:

- ✓ грошові потоки від отриманих та виплачених відсотків і дивідендів подаються у звіті окремо на послідовній основі як потік від операційної, інвестиційної чи фінансової діяльності;
- ✓ потоки грошових коштів, які стосуються податків на прибуток, ідентифікуються та розкриваються окремо за видами діяльності;
- ✓ грошові потоки, що виникають в результаті проведення валютних операцій, відображаються за обмінним курсом на дату здійснення операцій;
- ✓ грошові потоки, що виникають від операцій з іноземними компаніями, повинні перераховуватися за обмінним курсом на дату їх виникнення;
- ✓ у звіті про рух грошових коштів компаній, облік в яких ведеться на основі методу участі в капіталі або за собівартістю, вказуються тільки грошові потоки між суб'єктом звітування та об'єктом інвестування (наприклад, за отриманими дивідендами та авансами);
- ✓ рух грошових коштів у відношенні асоційованих або спільних підприємств включається у звіт про рух грошових коштів разом з інформацією про такі інвестиції і розподіл прибутку відповідно до частки участі в капіталі;

- ✓ інвестиційні та фінансові операції, які не передбачають використання грошових коштів або їх еквівалентів, виключаються зі звіту про рух грошових коштів, а розкриваються в інших фінансових звітах.



Варто зауважити!

У звітності компанії необхідно розкривати масиви інформації щодо:

- грошових коштів та їх еквівалентів – у звіті про рух грошових коштів у взаємозв’язку з аналогічними статтями в звіті про фінансовий стан;
- негрошових інвестиційних та фінансових операцій (зокрема, щодо конвертації облігацій в акції);
- величини активів або зобов’язань, крім грошових коштів та їх еквівалентів у придбаній або проданій дочірній компанії;
- грошових коштів та їх еквівалентів, недоступних для використання групою;
- суми кредитів, не отриманих, але доступних для майбутньої операційної діяльності, а також для врегулювання зобов’язань інвестиційного характеру (із зазначенням наявних обмежень щодо таких засобів);
- частки відшкодування при придбанні або продажі, виплаченої у формі грошових коштів чи їх еквівалентів;
- величини грошових коштів та їх еквівалентів у придбаній або проданій дочірній компанії;
- загальної суми грошових потоків від кожного з трьох видів діяльності, що відноситься до частки участі в спільних підприємствах;
- суми грошових потоків від кожного з трьох видів діяльності стосовно кожного господарського та географічного сегмента;
- грошових потоків, що відображають збільшення операційного потенціалу компанії, і окремого розкриття грошових потоків, які забезпечують його підтримку.

5.3. Методика складання звіту про рух грошових коштів

Перелік статей розділів звіту про рух грошових коштів, відповідно МСБО 7, визначається компанією самостійно, а приклади, наведені в тексті стандарту, носять рекомендаційний характер. Для складання звіту в частині операційної діяльності МСБО 7 допускає використання двох методів: прямого і непрямого. Інформацію про грошові потоки в розрізі фінансової та інвестиційної діяльності потрібно представляти тільки за допомогою прямого методу.



Варто зауважити!

Методика складання звіту про рух грошових коштів на основі використання прямого методу наведена у табл. 5.2.

Таблиця 5.2

Звіт про рух грошових коштів (прямий метод)

Статті	Стандарти
<i>1</i>	<i>2</i>
I. Грошові потоки від (для) операційної діяльності	
<p>Види надходжень грошових коштів від операційної діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> Надходження від продажу товарів та надання послуг Надходження від роялті, плати за послуги, комісійних та інших доходів Надходження за договорами, що утримуються в дилерських чи торговельних цілях Надходження за преміями та вимогами про відшкодування збитків, ануїтетами та іншими виплатами за полісами Надходження за орендою та подальшим продажем активів, утримуваних для оренди іншими особами і в подальшому утримуваних для продажу Інші надходження грошових коштів від операційної діяльності <p><u>Види виплат грошових коштів від операційної діяльності:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> Виплати постачальникам за товари та послуги Виплати за договорами, що утримуються в дилерських чи торговельних цілях Виплати працівникам та виплати від їх імені Виплати за преміями та вимогами про відшкодування збитків, ануїтетами та іншими виплатами за полісами Виплати з метою виробництва або придбання активів, утримуваних для здачі в оренду іншим та в подальшому, утримуваних для продажу Інші виплати грошових коштів за операційною діяльністю 	п. 14 МСБО 7

1	2
III. Грошові потоки від (для) фінансової діяльності	
Надходження від змін у частках участі в капіталі дочірніх підприємств, що не призводять до втрати контролю	п. 42 МСБО 7
Виплати в результаті змін у частках участі в капіталі дочірніх підприємств, що не призводять до втрати контролю	п. 42 МСБО 7
Надходження від випуску акцій	п. 17 МСБО 7
Надходження від випуску інших інструментів власного капіталу	п. 17 МСБО 7
Виплати з метою придбання або викупу акцій суб'єкта господарювання	п. 17 МСБО 7
Виплати за іншими інструментами власного капіталу	п. 17 МСБО 7
Надходження від запозичень	п. 17 МСБО 7
Погашення запозичень	п. 17 МСБО 7
Виплати за орендними зобов'язаннями	п. 17 МСБО 7
Надходження від державних грантів	п.28 МСБО20
Дивіденди отримані	п. 31 МСБО 7
Проценти сплачені	п. 31 МСБО 7
Повернення податків на прибуток (сплата)	п. 35 МСБО 7
Інші надходження (вибуття) грошових коштів	п. 21 МСБО 7
Чисті грошові потоки від фінансової діяльності	п. 17 МСБО 7
Чисте збільшення (зменшення) грошових коштів та їх еквівалентів до впливу змін валютного курсу	п. 45 МСБО 7
Вплив змін валютного курсу на грошові кошти та їх еквіваленти	п. 25 МСБО 7
Чисте збільшення (зменшення) грошових коштів та їх еквівалентів	п. 45 МСБО 7
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок періоду	п. 45 МСБО 7
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду	п. 45 МСБО 7

Звіт про рух грошових коштів, складений прямим методом на основі інформації, отриманої шляхом коригувань статей доходів і витрат, по суті, являє собою звіт про прибутки і збитки, складений касовим методом.

Методику складання та перелік статей звіту про рух грошових коштів в частині грошових потоків операційної діяльності на основі використання непрямого методу представлено у табл. 5.3.

Рух грошових коштів від операційної діяльності (непрямий метод)

Статті	Стандарти
I. Грошові потоки від (для) операційної діяльності	
<u>Прибуток (збиток):</u>	МСБО1 МСФЗ1 МСФЗ 8 МСФЗ 9 МСФЗ 12
<u>Коригування для узгодження величини прибутку (збитку)</u>	
Коригування витрат з податку на прибуток	п. 35 МСБО 7
Коригування на величину фінансових витрат	п. 20 МСБО 7
Коригування на зменшення (збільшення) запасів	п. 20 МСБО 7
Коригування на зменшення (збільшення) торговельної дебіторської заборгованості	п. 20 МСБО 7
Коригування на зменшення (збільшення) іншої операційної дебіторської заборгованості	п. 20 МСБО 7
Коригування на збільшення(зменшення) торговельної кредиторської заборгованості	п. 20 МСБО 7
Коригування на збільшення (зменшення) іншої операційної кредиторської заборгованості	п. 20 МСБО 7
Коригування на величину амортизаційних витрат	п. 20 МСБО 7
Коригування на збитки від зменшення корисності (сторнування збитку від зменшення корисності), визнаного у прибутку чи збитку	п. 20 МСБО 7
Коригування на зміну забезпечень	п. 20 МСБО 7
Коригування на величину нереалізованих збитків (прибутків) від курсових різниць	п. 20 МСБО 7
Коригування на суму платежів на основі акцій	п. 14 МСБО 7
Коригування на величину збитків (прибутків) за справедливою вартістю	п. 20 МСБО 7
Коригування на величину нерозподіленого прибутку асоційованих підприємств	
Інші коригування негрошових статей	п. 20 МСБО 7
Коригування на суму збитків (прибутків) від вибуття непоточних активів	п. 20 МСБО 7
Інші коригування, для яких грошовим впливом є інвестиційний чи фінансовий грошовий потік	
Інші коригування для узгодження прибутку (збитку)	
Загальна сума коригувань для узгодження прибутку (збитку)	
<u>Чисті грошові потоки від (використані у) діяльності</u>	п. 20 МСБО 7
Дивіденди сплачені	п. 31 МСБО 7
Дивіденди отримані	п. 31 МСБО 7
Проценти сплачені	п. 31 МСБО 7
Проценти отримані	п. 31 МСБО 7
Повернення податків на прибуток (сплата)	п. 35 МСБО 7
Інші надходження (вибуття) грошових коштів	п. 14 МСБО 7
Чисті грошові потоки від операційної діяльності	п. 10 МСБО 7

Основною відмінністю у звітах про рух грошових коштів, складених прямим і непрямим методами, є глибина інформативності для кінцевого користувача.



Варто зауважити!

Щоб підготувати звіт про рух грошових коштів, необхідно:

- скласти порівняльний бухгалтерський звіт про фінансовий стан відповідно до МСБО на початок і кінець звітного періоду, де розраховуються зміни окремих статей за звітний період;
- зібрати необхідну інформацію для складання звіту про рух грошових коштів;
- скласти, на основі зібраної інформації, робочу таблицю для підготовки звіту про рух грошових коштів, в основу якої покладено основне балансове рівняння (рис. 5.5):

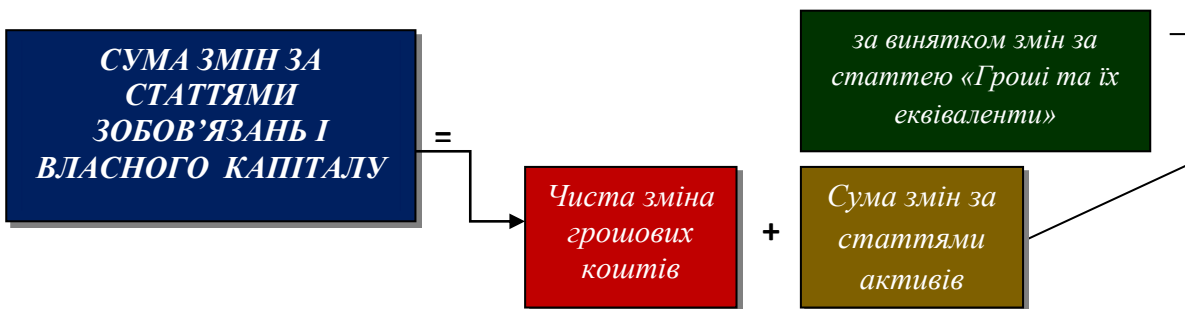


Рис. 5.5. Основне балансове рівняння

Особливостями перенесення даних у робочу таблицю з підготовки звіту про рух грошових коштів є наступне:

- величина зміни активів звіту про фінансовий стан (балансу) переноситься з протилежним знаком: якщо відбулося збільшення активів, то це призводить до відтоку грошових коштів, а зменшення активів – до їх приросту;
- при перенесенні величини зміни зобов'язань знак не змінюється (якщо відбулося збільшення зобов'язань, то це приводить до приросту грошових коштів, а зменшення зобов'язань – до відтоку грошових коштів);
- визначаються чисті потоки грошових коштів від операційної діяльності.

При використанні непрямого методу чистий потік грошових коштів від операційної діяльності визначається шляхом коригування чистого прибутку (збитку) до оподаткування з урахуванням:

- змін в запасах і щодо операційної дебіторської та кредиторської заборгованості протягом звітного періоду;
- негрошових статей, таких, як нарахована амортизація, відрахування, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки за операціями з іноземною валютою, нерозподілені прибутки асоційованих компаній і частка меншості;
- всіх інших статей, що відносяться до інвестиційної або фінансової діяльності підприємства.



Для того, щоб пов'язати суму чистого прибутку, розраховану за методом нарахування, з чистою сумою приросту (відтоку) грошових коштів у результаті операційної діяльності необхідно:

- скоригувати чистий прибуток на негрошові статті доходів і витрат та статті, пов'язані із виникненням потоків грошових коштів за іншими видами діяльності, у тому числі в частині амортизації, витрат за відсотками, прибутку/збитку від продажу основних засобів, інших матеріальних та нематеріальних активів, інвестицій;
- здійснити коригування чистого прибутку з урахуванням змін вартості поточних активів і поточних зобов'язань операційної діяльності, у тому числі: зміни дебіторської заборгованості, зміни залишків товарно-матеріальних цінностей, зміни кредиторської заборгованості;
- відобразити величину сплаченого податку на прибуток.

Потоки грошових коштів, які виникають у результаті операцій в іноземній валюті, повинні відображатися у валюті звітності компаній шляхом застосування до

суми в іноземній валюті різниці обмінного курсу між національною та іноземними валютами на дату здійснення операцій з руху грошових коштів.

Нереалізовані прибутки та збитки, що виникають у результаті зміни обмінних курсів іноземної валюти, згідно МСБО 7, не вважаються рухом грошових коштів. У зв'язку з цим, для складання звіту про рух грошових коштів необхідно курсові різниці розбити на наступні групи:

- курсові різниці, що виникли в результаті переоцінки активів і зобов'язань, за винятком грошових коштів;
- курсові різниці, які виникли в результаті переоцінки грошових коштів в касі, на розрахункових або спеціальних рахунках у банках;
- курсові різниці, що виникли в результаті переоцінки залишків грошових коштів: вони представляються у звіті про рух грошових коштів окремо від грошових потоків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початок і кінець звітного періоду.



Варто зауважити!

Згідно з МСБО 7, звіт про рух грошових коштів повинен пояснювати причини зміни сум грошових коштів та їх еквівалентів. До грошових коштів відносяться готівка та вклади до запитання, а до еквівалентів – короткострокові високоліквідні вкладення, що легко переводяться у певну суму грошових коштів і зазнають незначного ризику зміни цінності.

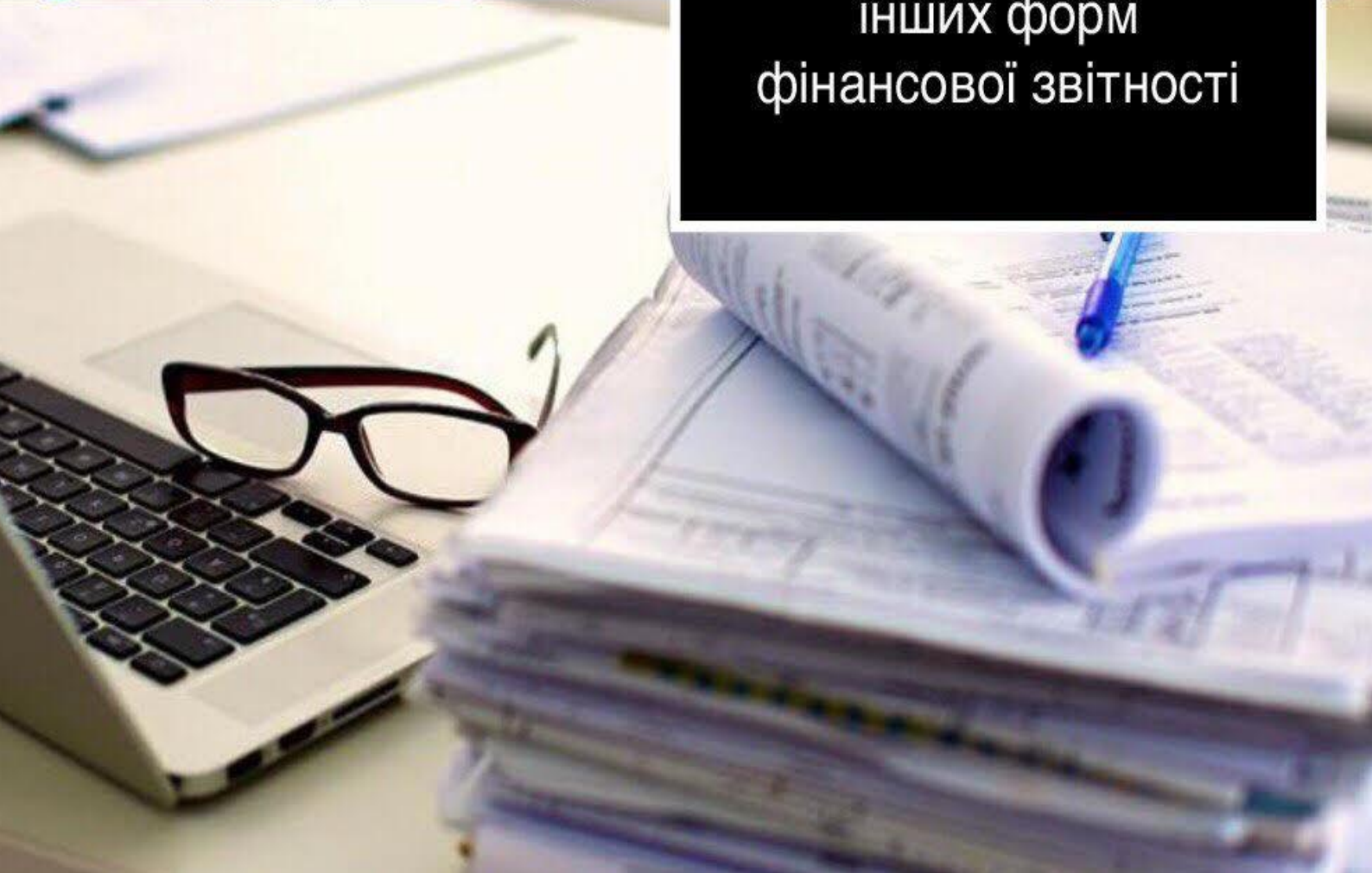
Крім того, відповідно до МСБО та МСФЗ, у примітках до звіту про рух грошових коштів повинна розкриватися інформація про операції негрошового характеру, які суттєво впливають на інвестиційну та фінансову діяльність компанії. Прикладами таких операцій є емісія акцій з метою придбання активів, конвертація боргових зобов'язань в акції (трансформація боргу у капітал), укладення договору оренди на значну суму (придбання активу на умовах фінансової оренди), а також товарообмінні (бартерні) операції.

Отже, інформацію про грошові потоки у звіті про рух грошових коштів важливо розглядати у взаємозв'язку з фінансовими показниками інших звітів, так як це

допомагає користувачам краще розуміти діяльність суб'єкта господарювання, що звітує, визначати ефективність його операційної, фінансової та інвестиційної діяльності, оцінювати його ліквідність та платоспроможність, а також використовувати іншу інформацію про результати діяльності компанії.



Загальна
характеристика
інших форм
фінансової звітності



ТЕМА 6

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ІНШИХ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

- 6.1. Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках
- 6.2. Звітність за сегментами
- 6.3. Консолідований (інтегрований) звіт про управління та звіт сталого розвитку
- 6.4. Проміжна фінансова звітність



6.1. Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках

Порядок подання інформації, складання приміток до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках регламентуються МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Відповідно до МСБО 1, який визначає зміст та структуру фінансової звітності за МСФЗ, примітки є обов'язковим компонентом і містять виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення, а також порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду.



Слід запам'ятати!

Примітки до фінансових звітів – це складова фінансової звітності, що містить інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті (звітах) про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів.

Згідно з МСБО 1, **примітки** надають описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах.

У примітках суб'єкт звітування зазначає додаткову інформацію до фінансової звітності у відповідності з вимогами МСФЗ.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів», у примітках до фінансових звітів слід подавати таку інформацію:

- про основу складання фінансових звітів та про облікову політику підприємства;
- що вимагається МСФЗ, але не наведена в основних формах фінансових звітів;
- яка не вимагається МСФЗ, проте є доречною для розуміння фінансової звітності.

Слід зауважити, що суб'єкт звітування не може виправити невідповідні облікові політики через розкриття інформації про застосовані облікові політики в примітках чи поясненнях.

Відповідно до принципу суттєвості та агрегування суб'єкт, який звітує за МСФЗ, окремо подає кожний суттєвий вид інформації за окремими статтями. Однак, одна і та ж інформація може бути значущою для одного підприємства і не мати значення для іншого. Таким чином, за статтями, які не є достатньо суттєвими, може виникнути необхідність їх подавати окремо у примітках з метою підвищення доречності певних господарських фактів та зрозумілості їх впливу на певні бізнес-операції та події, на фінансовий стан та на результати діяльності підприємства. Так, наприклад, адміністративні витрати і витрати на збут наводяться у фінансовій звітності окремо, а ось інші витрати показуються у згорнутому вигляді. Разом з тим, якщо суб'єкт звітування має на меті виокремити інвестиційні витрати і доходи, то рекомендовано описати їх у примітках. Таким чином, можна деталізувати доходи від реалізації за певною продукцією, товарами чи послугами (як це має місце в процесі обліку таких доходів за субрахунками), а не відображати єдиною статтею у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід.

В Концептуальній основі зазначено (п. 3.3), що для оцінки раціональності управління економічними ресурсами суб'єкта звітування, необхідно подавати в примітках та інших звітах інформацію про:

- 1) визнані активи, зобов'язання, власний капітал, дохід і витрати, у тому числі інформацію про їх характер і про ризики;
- 2) активи та зобов'язання, які не було визнано, у тому числі інформацію про їх характер і про ризики;
- 3) грошові потоки;
- 4) внески від засновників щодо власного капіталу та дивідендів, розподілених на їхню користь;
- 5) методи, припущення та судження, застосовувані при оцінюванні поданих або розкритих сум, і зміни у цих методах, припущеннях та судженнях.

Крім того, згідно з п. 113 МСБО 1 суб'єкт звітування повинен подавати примітки до фінансової звітності впорядковано, використовуючи спосіб системного подання інформації. Компанія повинна врахувати вплив такого подання на порівнянність та зрозумілість усієї фінансової звітності. До кожної статті, яка розкрита в звіті про фінансовий стан, у звіті (звітах) про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, у звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, суб'єкт звітування повинен робити посилання на пов'язану з цією статтею інформацію у примітках.

Міжнародні стандарти фінансової звітності передбачають, що звітуюче підприємство може подавати примітки щодо інформації про основу складання фінансової звітності та конкретні облікові політики як окремий розділ фінансової звітності. Приклади системного впорядкування приміток або їх об'єднання у групи відображено на рис. 6.1.

З врахуванням вимог та рекомендацій МСФЗ щодо змісту та впорядкування інформації у примітках, підприємство самостійно обґрунтовує доречність, обирає склад показників та самостійно визначає достатній ступінь деталізації в процесі розкриття інформації у примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

НАПРЯМИ СИСТЕМОГО ПОДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ У ПРИМІТКАХ ТА ЇЇ ВПОРЯДКУВАННЯ ЗА ГРУПАМИ



Рис. 6.1. Систематизація інформації у примітках за окремими групами згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності»



Варто зауважити!

Для суб'єктів господарювання, які складають та подають фінансову звітність за МСФЗ, не встановлено типової форми приміток до фінансової звітності. Разом з тим, є загальні рекомендації щодо порядку подання приміток. Так, у довідці щодо підготовки приміток до фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності, підготовленої Національною комісією з цінних паперів та

фондового ринку (НКЦПФР), наведений орієнтовний зміст приміток до фінансової звітності та інформація, що може розкриватись (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

**Зміст та порядок розкриття інформації
у примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ**

№ 1	Назва розділу 2	Зміст 3
1.	Загальна інформація про підприємство	<ul style="list-style-type: none"> - повна та скорочена назва підприємства; - дата державної реєстрації (перереєстрації, перейменування); - юридична та фактична адреса; - організаційно-правова форма; - країна реєстрації; - офіційна сторінка в Інтернеті, на якій доступна інформація про підприємство; - адреса електронної пошти; - характеристика основних напрямків діяльності, сфер бізнесу підприємства; - опис економічного середовища, в якому функціонує підприємство (п. 138 МСБО 1)
2.	Основи підготовки, затвердження і подання фінансової звітності	<ul style="list-style-type: none"> - концептуальна основа фінансової звітності (стандарти, що використовувалися для підготовки та подання фінансової звітності); - припущення про безперервність діяльності (якщо тільки немає намірів ліквідувати чи припинити діяльність або немає реальної альтернативи таким заходам). У тих випадках, коли існує невизначеність щодо подій чи умов, які можуть спричинити значний сумнів щодо здатності підприємства продовжувати діяльність на безперервній основі, слід розкривати інформацію про такі невизначеності. Якщо припущення безперервності об'єктивно зробити неможливо, слід розкрити інформацію про цей факт разом з основою, на якій складено фінансову звітність, та висвітлити причини, які унеможливають розглядати діяльність підприємства як безперервну (п. 25 МСБО 1); - валюта подання звітності, ступінь округлення (п. 8 МСБО 21); - ідентифікація фінансової звітності (чи є фінансова звітність фінансовою звітністю загального призначення); - дата переходу на МСФЗ (для першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ та звітності, що їй передуює); - рішення про оприлюднення фінансової звітності (орган і дата прийняття, можливість внесення змін у звітність) (п. 17 МСБО 10)
3.	Суттєві положення облікової політики	<ul style="list-style-type: none"> - основа (або основи) оцінки, застосованої при складанні фінансової звітності (п. 117 МСФЗ 1); - інформація про кожну суттєву облікову політику, що конкретно не вимагається МСФЗ, але яку підприємство обирає та застосовує згідно з МСБО 8 (п. 121 МСФЗ 1, п. 10 МСБО 8); - інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності; - відповідність облікової політики звітного періоду обліковій політиці, що застосовувалася в попередньому звітному році; - нові стандарти (особливості першого застосування нових та/або переглянутих МСФЗ)
4.	Істотні облікові судження, оцінні значення і допущення	<ul style="list-style-type: none"> - розкриття суджень керівництва (крім тих, що пов'язані з оцінками), які мають найбільш вагомий вплив на суми, які визнані у фінансовій звітності; - основні припущення про майбутнє та інші основні джерела невизначеності в оцінках на звітну дату (п. 125 МСБО 1), а саме судження щодо: 1) операцій, подій або умов за відсутності конкретних МСФЗ; 2) контролю над іншим суб'єктом господарювання, тобто об'єктом інвестування; 3) основних засобів; 4) запасів; 5) відстрочених податків; 6) дебіторської заборгованості; 7) забезпечень; 8) умовних активів і зобов'язань; 9) справедливої вартості фінансових інструментів; 10) податків; 11) інші судження

1	2	3
5.	Розкриття інформації щодо використання справедливої вартості	<ul style="list-style-type: none"> - для активів та зобов'язань, що оцінюються за справедливою вартістю на періодичній або неперіодичній основі у звіті про фінансовий стан після первісного визнання, методики оцінювання та вхідні дані, використані для складання таких оцінок; - для періодичних оцінок справедливої вартості з використанням важливих закритих вхідних даних – вплив оцінок на прибуток або збиток чи інший сукупний дохід за період (п. 91 МСФЗ 13); - для кожного класу активів та зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю у звіті про фінансовий стан після первісного визнання – причини оцінки; величини переміщення; опис методики (методик) оцінювання та вхідних даних, використаних при оцінюванні справедливої вартості тощо
6.	Рекласифікація у фінансовій звітності за звітний рік у порівнянні з фінансовою звітністю попереднього року та виправлення помилок	<ul style="list-style-type: none"> - рекласифікація порівняльних сум (характер декласифікацій, сума кожної рекласифікованої статті або класу статей; причина декласифікації (п. 41 МСБО 1). За умови неможливості рекласифікації порівняльних сум, слід розкрити причину, через яку не проведена рекласифікація сум; - характер коригувань, які були б зроблені, якби суми були неекласифіковані (п. 42 МСБО 1); - виправлення помилок минулих періодів: <ul style="list-style-type: none"> а) опис помилки за минулий період (п. 49 МСБО 8); б) сума коригування за кожний поданий минулий період для кожної статті фінансової звітності, на яку вплинула помилка, та вплив на базисний та розбавлений прибуток на акцію (п. 49, МСБО 8, п. 2 МСБО 33); в) сума коригування на початок першого періоду, включеного у фінансову звітність; г) якщо ретроспективне представлення інформації за будь-який минулий період неможливе, необхідно вказати обставини, які призвели до появи цих умов, і вказати, яким чином та з якого моменту було здійснено виправлення помилки (п. 49 МСБО 8)
7.	Консолідація та об'єднання бізнесу (тільки для консолідованої фінансової звітності)	<ul style="list-style-type: none"> - якщо материнське підприємство, відповідно до МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність», вибирає не подавати консолідовану фінансову звітність, а замість неї підготувати окрему фінансову звітність, підприємство повинно розкривати у згаданій окремій фінансовій звітності: а) той факт, що дана звітність є окремими фінансовими звітами і що підприємство скористалося звільненням від консолідації; назву і головний офіс, а також адресу, за якою можна отримати таку консолідовану звітність; б) перелік значних інвестицій у дочірні спільні та асоційовані підприємства, включаючи назву об'єктів інвестицій; головний офіс об'єктів інвестицій; частку власності (і частку прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності); опис застосованого методу обліку інвестицій (п. 16 МСБО 27); - якщо материнське підприємство (крім материнського підприємства, зазначеного вище) або інвестор, який здійснює спільний контроль над об'єктом інвестицій або має значний вплив на нього, готує окремі фінансові звіти, то материнське підприємство (інвестор) повинні уточнювати звітність і розкрити у своїй окремій фінансовій звітності наступну інформацію: <ul style="list-style-type: none"> а) той факт, що дана звітність є окремими фінансовими звітами, та причини, з яких готується ця фінансова звітність, якщо її підготовка не потрібна відповідно до законодавства; б) перелік значних інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства, включаючи назву об'єктів інвестицій; головний офіс (і країну юридичної реєстрації, якщо вона відрізняється від країни головного офісу) об'єктів інвестицій; свою частку власності (і частку прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), наявну в об'єктах інвестицій; опис застосованого методу обліку інвестицій (п. 17 МСБО 27)

1	2	3
8.	Розкриття інформації, що підтверджує статті, подані у звітності	інформація про склад, оцінку та доповнення наступних статей звітності: <ul style="list-style-type: none"> - дохід від реалізації; - собівартість реалізації та інші операційні доходи; - операційні витрати та інші операційні витрати; - результат інвестиційної діяльності; - фінансові витрати, пов'язані із залученням позикового капіталу; - результат іншої фінансової діяльності; - витрати з податку на прибуток; - основні засоби, нематеріальні активи, довгострокові фінансові активи; - запаси; - дебіторська заборгованість; - грошові кошти та еквіваленти; - зареєстрований капітал; - кредити та кредиторська заборгованість; - резерви, забезпечення та ін.
9.	Розкриття іншої інформації	<ul style="list-style-type: none"> - цілі, політика та процеси в області управління капіталом; - розкриття операцій з пов'язаними сторонами; - умовні активи, зобов'язання та невизнані контрактні зобов'язання; - ризики; - події після дати балансу



Варто зауважити!

У примітках до фінансових звітів слід також розкривати інформацію щодо першого застосування МСФЗ. У табл. 6.2 наведено рекомендований перелік статей та їх нормативне регулювання для першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

Таблиця 6.2

Склад приміток до фінансової звітності (перше застосування)

Статті	Стандарти
1	2
Розкриття інформації про перше застосування (текстовий блок)	МСФЗ 1
Опис характеру основних коригувань, які забезпечують відповідність інформації, поданої згідно з попередніми загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (ЗПБО), вимогам МСФЗ	МСФЗ 1.22б
Розкриття порівняльної інформації, підготовленої за попередніми ЗПБО (текстовий блок)	МСФЗ 1.24
Розкриття порівняльної інформації, підготовленої за попередніми ЗПБО (таблиця)	МСФЗ 1.24
Фінансовий вплив переходу з попередніх ЗПБО на МСФЗ	МСФЗ 1.24
МСФЗ	МСФЗ 1.24
Попередні ЗПБО	МСФЗ 1.24, МСФЗ 1.29, МСФЗ 1.30
Розкриття порівняльної інформації, підготовленої за попередніми ЗПБО (статті)	МСФЗ 1.24
Власний капітал	МСФЗ 1.24
Сукупний дохід	МСФЗ 1.24
Прибуток (збиток)	МСФЗ 1.24
Пояснення впливу переходу на відображений фінансовий стан (текст)	МСФЗ 1.23

1	2
Пояснення впливу переходу на фінансові результати, що відображені у звітності (текст)	МСФЗ 1.23
Пояснення впливу переходу на грошові потоки, що відображені у звітності (текст)	МСФЗ 1.23, МСФЗ 1.25
Опис причини, чому суб'єкт господарювання припинив застосування МСФЗ (текст)	МСФЗ 1.23A a
Опис причини, чому суб'єкт господарювання відновлює застосування МСФЗ (текст)	МСФЗ 1.23A b
Пояснення причин, чому суб'єкт господарювання вирішив застосовувати МСФЗ так, наче він ніколи не припиняв застосування МСФЗ (текст)	МСФЗ 1.23B
Пояснення того факту, що не подано фінансову звітність за попередні періоди (текст)	МСФЗ 1.28
Пояснення перехресного посилання на інформацію у проміжній фінансовій звітності щодо першого застосування (текст)	МСФЗ 1.33
Розкриття інформації про перепризначені фінансові активи та зобов'язання (текстовий блок)	МСФЗ 1.29
Розкриття інформації про перепризначені фінансові активи та зобов'язання (таблиця)	МСФЗ 1.29
Попередні ЗПБО	МСФЗ 1.24, МСФЗ 1.29, МСФЗ 1.30
Перепризначена сума	МСФЗ 1.29
Розкриття інформації про перепризначені фінансові активи та зобов'язання (статті)	МСФЗ 1.29
Перепризначений фінансовий актив як актив, доступний для продажу	МСФЗ 1.29
Перепризначений фінансовий актив як актив за справедливою вартістю через прибуток або збиток	МСФЗ 1.29
Перепризначене фінансове зобов'язання як зобов'язання за справедливою вартістю через прибуток або збиток	МСФЗ 1.29
Опис перепризначення фінансових зобов'язань (текст)	МСФЗ 1.29
Опис перепризначення фінансових активів (текст)	МСФЗ 1.29
Розкриття інформації про справедливу вартість статей, яка використана як доцільна собівартість (текстовий блок)	МСФЗ 1.30
Розкриття інформації про справедливу вартість статей, яка використана як доцільна собівартість (таблиця)	МСФЗ 1.30
Сумарна справедлива вартість	МСФЗ 1.30
Попередні ЗПБО	МСФЗ 1.30
Сумарне коригування до балансової вартості, відображене у звітності за попередніми ЗПБО	МСФЗ 1.30
Розкриття інформації про справедливу вартість статей, яка використана як доцільна собівартість (статті)	МСФЗ 1.30
Справедлива вартість нематеріального активу, яка використана як доцільна собівартість	МСФЗ 1.30
Справедлива вартість основних засобів, використана як доцільна собівартість	МСФЗ 1.30
Справедлива вартість інвестиційної нерухомості, що використана як доцільна собівартість	МСФЗ 1.30
Справедлива вартість активів з права користування, застосована як доцільна собівартість	МСФЗ 1.30
Сумарна доцільна собівартість інвестицій, для яких доцільна собівартість є балансовою вартістю за попередніми ЗПБО	МСФЗ 1.31a
Сумарна доцільна собівартість інвестицій, для яких доцільна собівартість є справедливою вартістю	МСФЗ 1.31b
Сумарне коригування до балансової вартості інвестицій, відображених у звітності за попередніми ЗПБО	МСФЗ 1.31c

1	2
Опис факту та основи, на якій розподілялись суми балансової вартості, що були визначені за попередніми ЗПБО, у разі застосування суб'єктом господарювання звільнення, передбаченого МСФЗ 1.Г8А(б) (текст)	МСФЗ 1.31А
Опис факту та основи, на якій суми балансової вартості визначались за попередніми ЗПБО у разі застосування суб'єктом господарювання звільнення в МСФЗ 1.Г8Б(текст)	МСФЗ 1.31Б
Пояснення, чому та як компанія мала та вже не має функціональної валюти, для якої немає достовірного загального індексу цін та яку не можна обміняти на стабільну іноземну валюту(текст)	МСФЗ 1.31В
Твердження про невідповідність порівняльної інформації до вимог МСФЗ 7 та МСФЗ 9 (текст)	МСФЗ 1
Опис основи для підготовки порівняльної інформації, яка не відповідає МСФЗ 7 та МСФЗ 9 (текст)	МСФЗ 1



Варто зауважити!

У примітках до фінансових звітів слід також розкривати:

- управління фінансовими ризиками, включаючи аналіз чутливості;
- визначення та розкриття справедливої вартості;
- знецінення активів;
- визнання та оцінку фінансових інвестицій;
- пов'язані сторони, включаючи кінцевого бенефіціарного власника (контролера);
- події після дати балансу.

Як вже зазначалось, у примітках до фінансових звітів суб'єкти звітування повинні відображати інформацію про зміни облікової політики, облікових оцінок та помилки. Подання та розкриття такої інформації здійснюється згідно з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».



Слід запам'ятати!

Облікова політика – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, які застосовуються підприємством при складанні та поданні фінансової звітності.

Підприємство змінює облікову політику лише в разі:

- 1) законодавчих вимог (ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» та МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»);
- 2) вимог органу, який встановлює міжнародні стандарти (п. 14а МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»);
- 3) коли зміни облікової політики приведуть до відображення у фінансових звітах більш доречної та достовірної інформації про вплив операцій або подій на фінансовий стан, результати діяльності або грошові потоки суб'єкта звітування (п. 14б МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).



Слід запам'ятати!

Зміни 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 і пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигод.

У п. 15 МСБО 8 зазначається, що не є зміною облікової політики:

- а) застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, які відрізняються за сутністю від тих операцій (подій або умов), що виникали раніше;
- б) застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які раніше не відбулися або були несуттєвими.

Визначення облікових політик та обрання принципів та правил обліку здійснюється відповідно до вимог МСФЗ. Обрання облікових політик, зазвичай, стосується наступних показників фінансової звітності:

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

- визначення порядку класифікації дебіторської заборгованості за строками її непогашення (МСФЗ 9) тощо.

Застосування змін в облікових політиках та відображення їх у фінансовій звітності може проводитись у два способи: ретроспективний і перспективний (рис. 6.2).

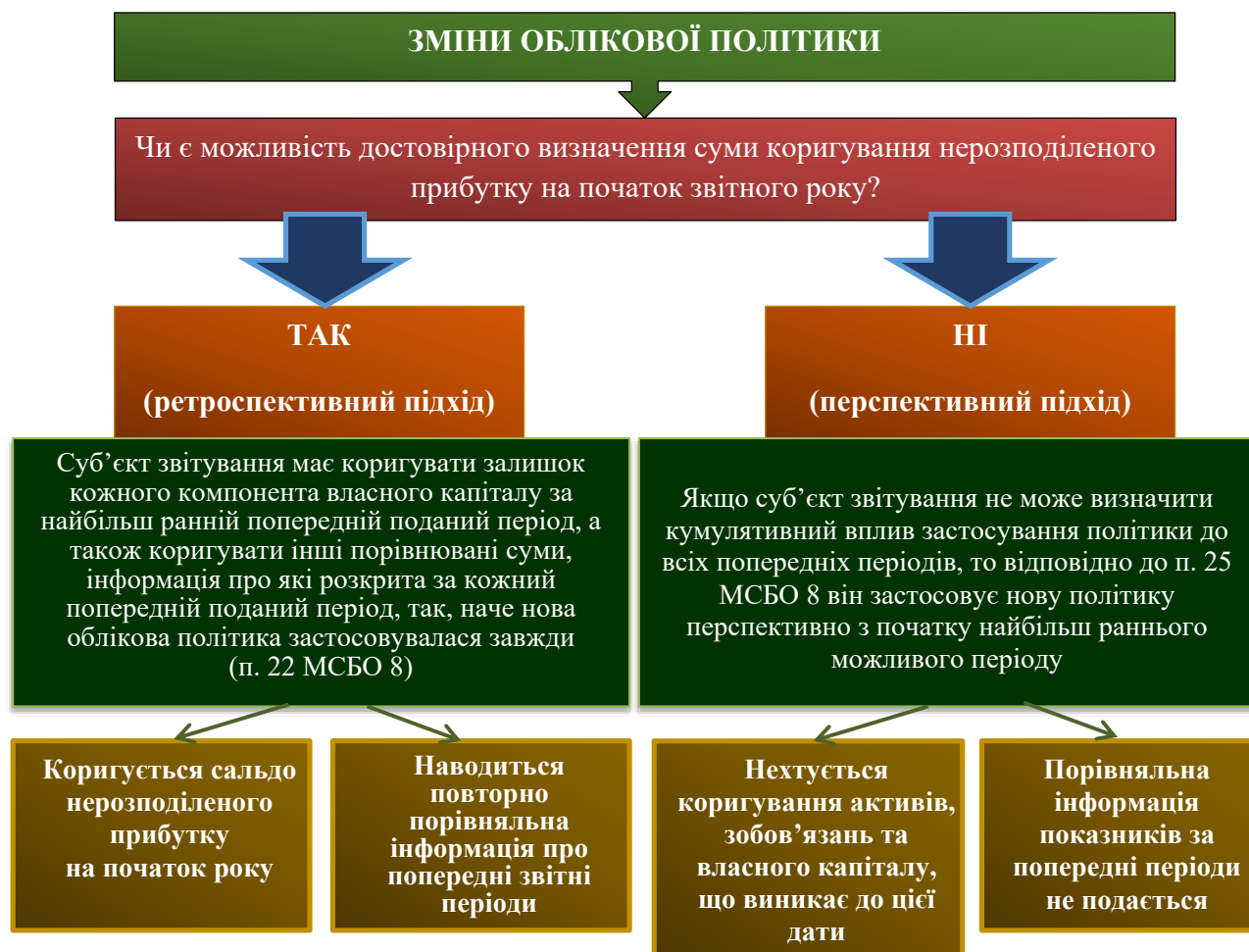


Рис. 6.2. Способи відображення змін облікової політики в фінансовій звітності згідно з МСБО 8

Якщо зміни в обліковій політиці є наслідком прийняття нового МСБО, тоді такі зміни слід відображати згідно з перехідним положенням, наведеним у цьому стандарті. Перехідні положення, що містяться у МСБО, можуть вимагати ретроспективного або перспективного застосування змін в обліковій політиці.

При складанні фінансових звітів можуть бути допущені помилки внаслідок:

- ✓ помилок у математичних підрахунках;
- ✓ помилок у застосуванні облікової політики;

- ✓ неправильної інтерпретації фактів господарської діяльності;
- ✓ неуважності (дублювання, пропуск);
- ✓ шахрайства для досягнення особливого подання фінансового стану, результатів діяльності і/або грошових потоків суб'єкта звітування.

Такі помилки стосуються визнання, оцінки, подання та розкриття елементів фінансової звітності. Вплив помилок на показники фінансової звітності залежить від їх характеру та суттєвості (рис. 6.3).

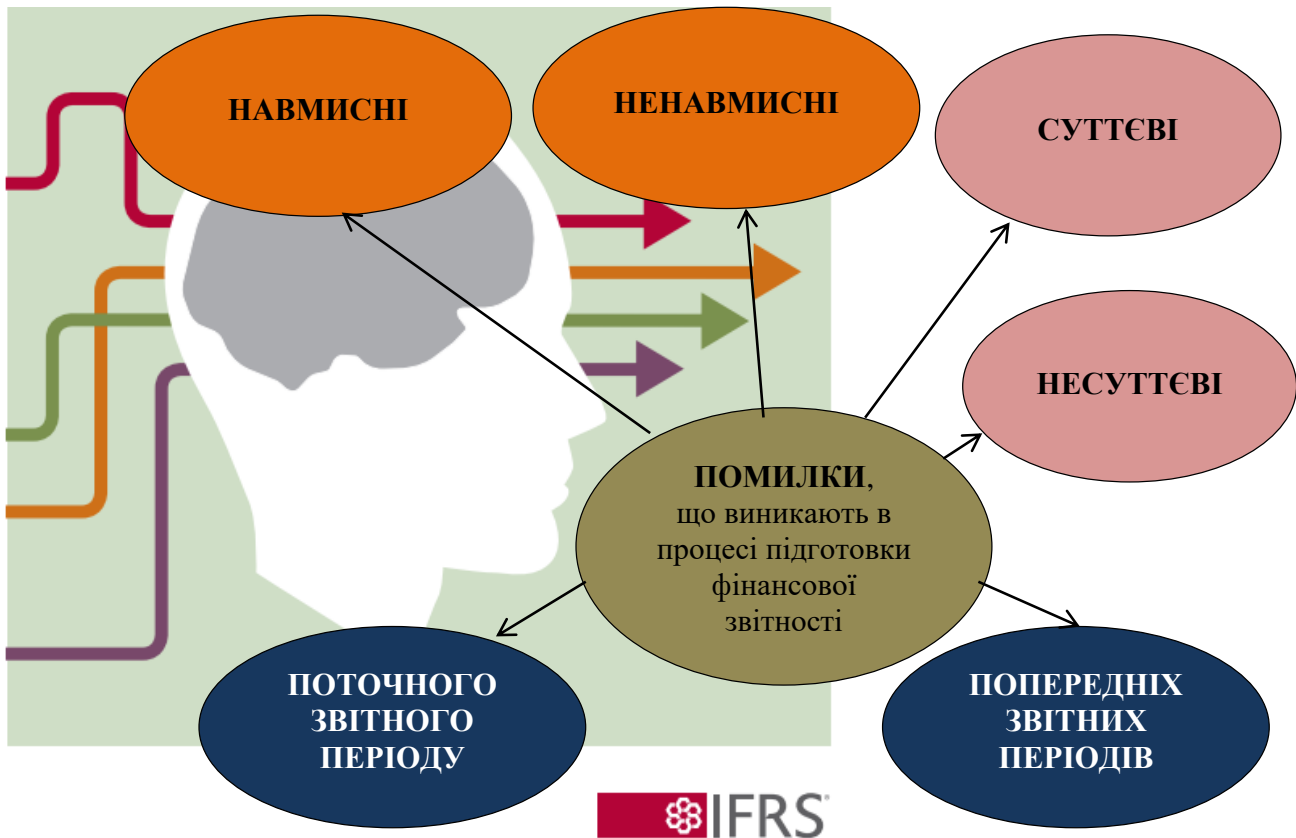


Рис. 6.3. Помилки у фінансових звітах



Згідно з п. 41 МСБО 8 фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо вона містить суттєві, або несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення особливого подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності або грошових потоків суб'єкта господарювання. Потенційні помилки поточного періоду, виявлені протягом цього періоду, виправляють до затвердження та подання

фінансової звітності. Проте суттєві помилки іноді не виявляють у звітному періоді. Тоді такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за такий подальший період.

Помилки попереднього періоду – це пропуск або викривлення даних у фінансових звітах за один чи більше попередніх періодів, що виникли внаслідок неправильного використання або зловживання достовірною інформацією:

– яка була доступною на момент затвердження та подання фінансових звітів за вказані періоди;

– яка, як очікувалось з достатньою впевненістю, буде отримана та прийнята до уваги при підготовці та поданні цих фінансових звітів.



Слід запам'ятати!

Суттєвою вважається **помилка**, якщо пропуск або викривлення статті у фінансовій звітності можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на цій основі.

Прикладами суттєвих помилок є:

- включення до фінансових звітів попереднього періоду суттєвих сум незавершеного виробництва та дебіторської заборгованості щодо фінансових контрактів;
- втрата значної кількості даних внаслідок збою в системі формування облікової інформації.

Згідно з МСБО 8, суттєві помилки попереднього періоду слід виправляти ретроспективно у перших фінансових звітах, затверджених до подання після виявлення таких помилок. Помилку виправляють шляхом перерахунку зіставної інформації за наведений у звітності попередній період (періоди), в якому виникла помилка.

У випадку, коли помилка виникла ще раніше, ніж у попередньому періоді, слід перераховувати вступне сальдо активів, зобов'язань або власного капіталу для більш раннього попереднього періоду, представленого у фінансових звітах.

Якщо неможливо визначити вплив помилки на конкретний період або отримати

інформацію для порівняння за один або кілька попередніх звітних періодів, слід перераховувати вступне сальдо активів, зобов'язань або власного капіталу щодо більш раннього періоду, у якому може бути здійснено ретроспективний перерахунок. Таким періодом може бути поточний звітний період.

Суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно та подає ці виправлення у наступній фінансовій звітності після виявлення шляхом:

а) перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка;

б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася ще раніше, ніж у поданих попередніх періодах.



В пп. 43-48 МСБО 8 зазначено обмеження ретроспективного застосування:

- неможливо визначити вплив на конкретний період або кумулятивний вплив зміни;
- неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів: у такому випадку суб'єкту звітування слід перерахувати залишки активів, зобов'язань та власного капіталу у більш ранньому періоді, для якого можливе ретроспективне перерахування;
- неможливо визначити кумулятивний вплив помилки на всі попередні періоди: при цьому суб'єкту звітування слід переглянути порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно з найбільш ранньої можливої дати;
- якщо виправлення помилки попереднього періоду зменшує прибуток або збитки за період, в якому виявлено помилку;
- неможливо визначити суму помилки за всі попередні періоди: тоді суб'єкт господарювання перераховує порівняльну інформацію перспективно з більш

ранньої можливої дати;

- якщо виправлення помилок не співпадає зі змінами в облікових оцінках.

Облікові оцінки за своїм характером є приблизними значеннями, які можуть потребувати перегляду, коли стає відома додаткова інформація. Наприклад, прибуток або збиток, визнаний як кінцевий результат непередбаченої події, не є виправленням помилки.



Варто зауважити!

Міжнародні стандарти дають рекомендації щодо розкриття інформації у фінансовій звітності при виправленні помилок (п. 49 МСБО 8). Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:

- 1) характер помилки попереднього періоду;
- 2) суму виправлення за кожний відображений попередній період, (наскільки це можливо) у розрізі:
 - статей фінансових звітів, на які вона впливає;
 - базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта звітування застосовується МСБО 33 «Прибуток на акцію»;
- 3) суму виправлення на початок більш раннього періоду з відображених попередніх періодів;
- 4) обставини, що призвели до умови, якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, та опис того, як та коли виправлено помилку.

Отже, ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду вимагає розкривати з-поміж інших інформацію, яка:

- ❖ надає свідчення обставин, що існували на ту дату (дати), коли відбувалася операція, інша подія або умова;
- ❖ була наявною, коли фінансові звіти за попередній період були підготовлені та затверджені до подання.

Недоцільно використовувати ретроспективний спосіб: за наявності припущень

щодо намірів управлінського персоналу в попередньому періоді; при попередній оцінці сум, визнаних, оцінених чи розкритих у попередньому періоді, під час застосування нової облікової політики до попереднього періоду або виправлення сум у ньому.

Крім того, якщо суб'єкт господарювання виправляє помилку попереднього періоду під час обчислення свого зобов'язання щодо накопичених днів тимчасової непрацездатності працівників відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам», він не бере до уваги інформацію про тривалість перебігу хвороби протягом наступного періоду, яка з'явилася лише після формування фінансових звітів за попередній період.

Той факт, що суттєві попередні оцінки часто потрібні під час зміни порівняльної інформації, відображеної за попередні періоди, не звільняє від коригування або виправлення порівняльної інформації.

Отже, відсутність помилок є одним з принципів правдивого подання інформації у звітності. Як зазначається у Концептуальній основі, для забезпечення правдивого подання відображення інформації повинне мати три характерні риси – бути повним, нейтральним і вільним від помилок (п. 2.13). Варто уточнити, що вільний від помилок звіт означає, що немає упуцнення важливої інформації або помилок в описі явища. Тобто, вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях. Звичайно, забезпечити досконалість звітної інформації досить складно. Однак, в процесі звітування для цього повинно докладатись максимум зусиль.

6.2. Звітність за сегментами

Порядок визначення у міжнародних стандартах операційних сегментів та відображення їх у фінансовій звітності регламентується МСФЗ 8 «Операційні сегменти». Цей МСФЗ застосовується:

- 1) до окремих чи індивідуальних звітів суб'єкта господарювання;
- 2) до консолідованої фінансової звітності групи з материнським підприємством, якщо:
 - а) його боргові інструменти чи інструменти власного капіталу обертаються на

відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондових біржах або ж на позабіржовому ринку, в тому числі й на місцевому та регіональному ринках);

б) якщо суб'єкт подає або перебуває в процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регуляторного органу з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок.



Слід запам'ятати!

Операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:

а) що займається економічною діяльністю, від якої він може одержувати доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, що пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання);

б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

в) та про який доступна дискретна фінансова інформація (п.5 МСФЗ 8).

Таким чином, суб'єктові звітування слід розкривати інформацію про сегменти з метою надання можливість користувачам його фінансової звітності оцінити характер і фінансовий вплив видів економічної діяльності на його результати та економічні умови, за яких він здійснює свою діяльність.

Для багатьох суб'єктів господарювання ці три характеристики операційних сегментів, що описані в п. 5 МСФЗ 8, чітко визначають властиві їм ознаки. Проте суб'єкт господарювання може складати звіти, в яких види його економічної діяльності представлені різними способами. Якщо вище керівництво з операційної діяльності використовує кілька видів інформації за сегментами, й інші чинники можуть визначати характерні ознаки операційних сегментів суб'єкта господарювання, включаючи такі, як характер видів економічної діяльності кожного компонента, наявність менеджерів, відповідальних за них та інформацію, що подається раді директорів.

Отже, щоб виявити операційний компонент, спочатку необхідно визначити

види діяльності, які здійснює фірма. При чому, в процесі ідентифікації необхідно врахувати принцип нарахування доходів та (або) пов'язаних з нею витрат. За таких умов окремим операційним сегментом може бути окремий підрозділ підприємства, навіть якщо він є центром виникнення витрат.

Далі потрібно ідентифікувати його керівника, який наділений функціональними обов'язками щодо розподілу ресурсів на операційні сегменти та бере участь в оцінюванні результатів діяльності операційних сегментів суб'єкта господарювання. Залежно від структури фірми це може бути індивідуальна особа або орган управління. Функції вищого керівництва з операційної діяльності часто виконує генеральний директор або рада директорів. Як правило, у структурі операційного сегменту є менеджер сегмента, який підзвітний безпосередньо вищому керівникові, відповідальному за прийняття операційних рішень, та підтримує з ним регулярний контакт для обговорення операційної діяльності, фінансових результатів, прогнозів або планів щодо сегменту. У деяких операційних сегментах вищий керівник з операційної діяльності також може виконувати функції менеджера сегменту. Один менеджер може бути одночасно менеджером кількох операційних сегментів.

Згідно з п. 12 МСФЗ 8 операційні сегменти можуть об'єднуватися в однорідні групи, якщо існує схожість у формуванні довгострокових фінансових результатів діяльності та подібними є їхні економічні характеристики у таких аспектах:

- характері продуктів і послуг;
- характері виробничих процесів;
- типах або класах клієнтів щодо їхньої продукції чи послуг;
- методах, застосовуваних для збуту їхньої продукції або надання послуг;
- характері правового середовища, наприклад, щодо надання банківських, страхових або комунальних послуг (якщо доречно).

Не всі операційні сегменти необхідно окремо розкривати у фінансовій звітності. Окремо інформацію про операційний сегмент суб'єкт звітування відображає у випадку, якщо вона відповідає будь-якому із зазначених кількісних порогових значень, що подані на рис. 6.4. Операційні сегменти, які не відповідають жодному з наведених кількісних порогів (п. 13 МСФЗ 8), можуть вважатися звітними та

3) узгодження загальних сум доходів сегмента (табл. 6.3).

Суб'єкт господарювання, крім інформації про відображений у звітності прибуток (збиток) сегмента, повинний дати пояснення щодо методів оцінки прибутку чи збитку сегмента, його активів та зобов'язань за кожним звітним сегментом. Таким чином, компанії щонайменше слід розкривати:

1) основи обліку будь-яких операцій між звітними сегментами;

2) характер будь-яких розбіжностей: між оцінками прибутків або збитків звітних сегментів та прибутку чи збитку до оподаткування суб'єкта загалом, а також витрат на податок на прибуток та від припиненої діяльності; між оцінками активів звітних сегментів і усіх активів суб'єкта господарювання; між оцінками зобов'язань звітних сегментів та усіх зобов'язань підприємства. Ці розбіжності можуть стосуватись облікових політик та порядку розподілу централізовано понесених витрат, розподілу спільно використовуваних активів чи зобов'язань, які окремо зазначають для поглиблення інформації за сегментами;

3) характер та вплив будь-яких змін порівняно з попередніми періодами у методах оцінки, що використовувались для визначення відображеного у звітності прибутку чи збитку сегмента;

4) характер і вплив будь-якого нестандартного поділу діяльності на звітні сегменти.

Узгодження інформації про фінансовий стан за звітними сегментами із сумами у звіті про фінансовий стан суб'єкта господарювання вимагається на кожну дату, на яку подається звіт про фінансовий стан (баланс).

**Зміст та порядок розкриття інформації щодо сегментів
у примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ**

№ з/п	Назва розділу	Зміст
1.	Загальна інформація	<p>1. Чинники, що використані для визначення звітних сегментів суб'єкта звітування, включаючи загальні дані про фірму (наприклад, чи враховує управлінський персонал чинники щодо визнання звітних сегментів з врахуванням відмінностей продуктів та послуг, правового середовища, географічних регіонів або комбінації декількох чинників, а також чи об'єднувались операційні сегменти).</p> <p>2. Судження, складені управлінським персоналом при застосуванні критеріїв агрегування, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> — стислий опис операційних групованих сегментів, а також економічні показники, що визначені за однаковими економічними характеристиками загрегованих операційних сегментів; — види продуктів і послуг, від яких отримує доходи кожен звітний сегмент
2.	Інформація про відображений у звітності прибуток або збиток сегмента	<p>Доходи та витрати, включені до прибутку або збитку сегмента, активи та зобов'язання сегмента, а також спосіб оцінки щодо прибутку або збитку, сукупних активів і зобов'язань за кожним звітним сегментом, зокрема, доходів від зовнішніх клієнтів, від операцій з іншими операційними сегментами того самого суб'єкта звітування; доходу від відсотків; витрат на відсотки; амортизації; інших суттєвих статей доходів і витрат, інформація про які розкрита відповідно до п. 97 МСБО 1); частки в прибутку чи збитку асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі; витрат на податок на прибуток чи дохід від нього; інших суттєвих негрошових статей, крім амортизації</p>
3.	Узгодження загальних сум доходів сегмента	<p>Узгодження інформації сегментів з даними по підприємству загалом за такими показниками:</p> <ul style="list-style-type: none"> — сукупний дохід звітних сегментів із доходом суб'єкта господарювання; — сукупна оцінка прибутку чи збитку звітних сегментів із прибутком або збитком суб'єкта звітування до оподаткування, податку з прибутку, результатів припиненої діяльності; — сукупні активи звітних сегментів із активами суб'єкта господарювання; — сукупні зобов'язання звітних сегментів із зобов'язаннями суб'єкта господарювання; — сукупні показники звітних сегментів за кожною іншою суттєвою статтею з відповідним показником суб'єкта господарювання

Відповідно до п. 31 МСФЗ 8 суб'єкти господарювання, на яких поширюється МСФЗ 8 «Операційні сегменти», включаючи тих суб'єктів, що виділяють лише один звітний сегмент, повинні розкривати інформацію за напрямками, зазначеними на рис.

6.5. Не подається дана інформація за умови, якщо вона надавалась як частина інформації за звітними сегментами, як це вимагає цей МСФЗ.



Рис. 6.5. Розкриття інформації за сегментами на рівні суб'єкта господарювання згідно з МСФЗ 8

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив економічної діяльності суб'єкта, а також визначити економічні умови, за яких він може й надалі функціонувати. Щодо форми подання інформації про сегменти у фінансовій звітності, складеної за міжнародними стандартами, то відповідно до вимог таксономії МСФЗ запропонована наступна форма звітності «Примітки-операційні сегменти» (табл. 6.4).

Таблиця 6.4

Склад приміток-операційні сегменти та їх регулювання МСФЗ і МСБО

Статті	Стандарти
1	2
Розкриття інформації про операційні сегменти (текстовий блок)	МСФЗ 8.23
Загальна величина основних показників суб'єкта господарювання щодо консолідованих сегментів	МСФЗ 8.28
Операційні сегменти	МСФЗ 8.28
Суттєві узгоджувальні статті	МСФЗ 8.28
Сегменти	МСФЗ 8.23
Звітні сегменти	МСФЗ 8.23
Всі інші сегменти	МСФЗ 8.23
Розкриття інформації про операційні сегменти (статті)	МСФЗ 8.23
Дохід від звичайної діяльності	МСБО 1.102-103, МСФЗ 5.33, МСФЗ 8.23, 8.28, МСФЗ 8.32-34
Процентні доходи	МСБО 1.112, МСФЗ 8.23, 8.28
Процентні витрати	МСФЗ 8.28
Амортизаційні витрати	МСБО 1.102, МСБО 1.104, 1.99, МСФЗ 12.B13, МСФЗ 8.23, 8.28
Частка прибутку (збитку) асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	МСБО 1.82, МСФЗ 9, МСФЗ 8.23, 8.28
Витрати на сплату податку (доходи від повернення податку)	МСБО 12.79, 12.81, 1.82, МСБО 26.35, МСФЗ 8.23
Інші суттєві негрошові статті	МСФЗ 8.23, 8.28
Прибуток (збиток) до оподаткування	МСБО 1.102-103, МСФЗ 8.23, 8.28
Прибуток (збиток) від діяльності, що триває	МСБО 1.81, МСФЗ 8.23, 8.28

Продовження табл. 6.4

1	2
Прибуток (збиток)	МСБО 1.81, 1.106 МСФЗ 8.23, 8.28
Активи	МСБО 1.55, МСФЗ 13.93, МСФЗ 8.23, 8.28
Інвестиції, облік яких ведеться за методом участі в капіталі	МСБО 1.54, МСФЗ 8.24
Приріст непоточних активів за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, чистих активів з визначеною виплатою та прав, що виникають за страховими контрактами	МСФЗ 8.24, 8.28
Зобов'язання	МСБО 1.55, МСФЗ 13.93, МСФЗ 8.23, 8.28
Збиток від зменшення корисності, визнаний у прибутку чи збитку	МСБО 36.126, МСБО 36.129
Сторнування збитку від зменшення корисності, визнаного у прибутку чи збитку	МСБО 36.126, МСБО 36.129
Збиток від зменшення корисності, визнаний в іншому сукупному доході	МСБО 36.126, МСБО 36.129
Сторнування збитку від зменшення корисності, визнаного в іншому сукупному доході	МСБО 36.126, МСБО 36.129
Чисті грошові потоки від операційної діяльності (використані в операційній діяльності)	МСБО 7.10, 7.50
Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності (використані в інвестиційній діяльності)	МСБО 7.10, 7.50
Чисті грошові потоки від фінансової діяльності (використані у фінансовій діяльності)	МСБО 7.10, 7.50
Розкриття інформації про продукцію та послуги (текстовий блок)	МСФЗ 8.32
Продукція та послуги	МСФЗ 8.32
Розкриття інформації про продукцію та послуги (статті)	МСФЗ 8.32
Дохід від звичайної діяльності	МСБО 1.102-103, 1.82, МСФЗ 12.В10, 12.В12, МСФЗ 5.33, МСФЗ 8.23, 8.28, МСФЗ 8.32-34
Розкриття інформації про географічні регіони (текстовий блок)	МСФЗ 8.33
Географічні регіони	МСБО 19.138, МСФЗ 17.96, МСФЗ 8.33
Країна походження суб'єкта господарювання	МСФЗ 8.33
Іноземні країни	МСФЗ 8.33
Розкриття інформації про географічні регіони (статті)	МСФЗ 8.33
Дохід від звичайної діяльності	МСБО 1.102-103, 1.82, МСФЗ 12.В10, 12.В12, МСФЗ 5.33, МСФЗ 8.23, 8.28, МСФЗ 8.32-34
Непоточні активи за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, активів щодо виплат по закінченні трудової діяльності та прав, що виникають за страховими контрактами	МСФЗ 8.33

1	2
Розкриття інформації про основних клієнтів (текстовий блок)	МСФЗ 8.34
Основні клієнти	МСФЗ 8.34
Клієнти	МСФЗ 8.34
Орган державного управління	МСФЗ 8.34
Розкриття інформації про основних клієнтів (статті)	МСФЗ 8.34
Дохід від звичайної діяльності	МСБО 1.102-103, 1.82, МСФЗ 12.B10, 12.B12, МСФЗ 5.33, МСФЗ 8.23, 8.28, МСФЗ 8.32-34
Відсоток доходу суб'єкта господарювання від продажу	МСФЗ 8.34
Інформація про основних клієнтів	МСФЗ 8.34
Опис принципів розподілу доходів від зовнішніх клієнтів між окремими країнами	МСФЗ 8.33
Пояснення процентних доходів, відображених за вирахуванням процентних витрат	МСФЗ 8.23
Пояснення, чому не відображаються доходи від зовнішніх клієнтів за кожним товаром та послугою або кожною групою подібних товарів та послуг	МСФЗ 8.32-33



Варто зауважити!

В описовій частині приміток-операційні сегменти зазначаються описи:

- 1) чинників, що використовувались для визначення звітних сегментів суб'єкта господарювання;
- 2) суджень, прийнятих керівництвом при застосуванні сукупних критеріїв для операційних сегментів;
- 3) типу товарів та послуг, від яких кожний звітний сегмент отримує свої доходи;
- 4) джерел доходу для всіх інших сегментів;
- 5) принципів та правил обліку операцій між звітними сегментами;
- 6) характеру розбіжностей між оцінками прибутків та збитків звітних сегментів та прибутку чи збитку суб'єкта господарювання до оподаткування, витрат на податок на прибуток або доходу від нього та припиненої діяльності;
- 7) характеру розбіжностей між оцінками активів звітних сегментів та

- активів суб'єкта господарювання;
- 8) розбіжностей між оцінками зобов'язань звітних сегментів та зобов'язань суб'єкта господарювання;
 - 9) характеру змін у порівнянні з попередніми періодами у методах оцінки, застосовуваних для визначення прибутку чи збитку звітного сегменту та впливу цих змін на показник прибутку чи збитку сегменту;
 - 10) впливу будь-яких асиметричних розподілів на звітні сегменти.

6.3. Консолідований (інтегрований) звіт про управління та звіт сталого розвитку

Затвердження міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності у 70-х роках ХХ ст. започаткувало пошук глобального консенсусу в питаннях формування фінансової звітності на міждержавному рівні. У 2010 році рішенням Глобальної ініціативи зі звітності (GRI) та Проекту A4S створено Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (IIRC). Цей комітет утворено для нагляду за створенням загально визнаних на міжнародному рівні засад впровадження інтегрованої звітності. Інтегрована звітність визначає більш ефективний підхід до корпоративної звітності, метою якої є підвищення якості і доступності інформації щодо здатності створювати вартість протягом довгого часу.

Міжнародний комітет з інтегрованої звітності – це глобальна коаліція регулюючих органів, інвесторів, компаній, розробників стандартів, бухгалтерів і бухгалтерських фірм, діяльність яких спрямована на допомогу бізнесу з холістичним (аналітичним, цілісним) мисленням щодо його стратегії й планів, прийняття обґрунтованих рішень і управління ризиками, щоб забезпечити довіру інвесторів і стейкхолдерів та поліпшити результати підприємства.

У 2013 році після глобального процесу консультацій у 25 різних країнах Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) опублікувала стандарт, в якому описано, як підприємство повинно складати інтегрований звіт (IR) про свою діяльність, який би всебічно та більш змістовно показував, як воно створює цінність з часом.

В Україні порядок складання та подання звіту про управління регулюється Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та Методичними рекомендації зі складання звіту про управління № 982. Відповідно до ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» звіт про управління можуть не подавати малі підприємства. Звіт про управління зобов'язані подавати великі підприємства, а середні підприємства мають право в даному звіті не відображати нефінансову інформацію, однак це рішення необхідно зазначити в наказі про облікову політику.



Варто зауважити!

Методичні рекомендації № 982 розкривають зміст інформації та порядок складання звіту про управління. Відтак, у звіті рекомендовано подавати інформацію за такими напрямками:

1. Організаційна структура та опис діяльності підприємства.
2. Результати діяльності.
3. Ліквідність та зобов'язання.
4. Екологічні аспекти.
5. Соціальні аспекти та кадрова політика.
6. Ризики.
7. Дослідження та інновації.
8. Фінансові інвестиції.
9. Перспективи розвитку.
10. Корпоративне управління.

Зазначені напрями та показники мають рекомендаційний характер та не є вичерпним. Підприємство може розкривати іншу інформацію, яку вважає за доцільне.

Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності (IIRC) дає опис принципів та елементів інтегрованої звітності, які є базовими при підготовці та презентації інтегрованого звіту (рис. 6.6).



Рис. 6.6. Принципи та елементи інтегрованої звітності відповідно до міжнародного стандарту IIRC «Інтегрована звітність»



Варто зауважити!

Ключовими принципами складання і представлення інтегрованого звіту є:

1) стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє. В інтегрованому звіті відображають інформацію щодо аналізу стратегії організації і пояснення того, як ця стратегія співвідноситься зі здатністю організації створювати вартість у короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах, а також з використанням нею капіталів і впливом на них;

2) взаємозв'язок інформації. Інтегрований звіт має відтворити цілісну картину поєднання, взаємозв'язку і взаємозалежності між факторами, що впливають на

здатність підприємства створювати вартість протягом тривалого періоду;

3) взаємодія із зацікавленими сторонами. Інтегрований звіт розкриває інформацію про характер та якісні характеристики відносин підприємства з основними зацікавленими сторонами, в тому числі те, як і в якій мірі підприємство розуміє і враховує їх закономірні та обґрунтовані потреби та інтереси;

4) суттєвість. Інтегрований звіт повинен подавати інформацію з питань, які мають суттєвий вплив на оцінку здатності підприємства створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах;

5) стислість. Інтегрований звіт має бути коротким. В інтегрованому звіті підприємство прагне до балансу між стислістю та іншими провідними принципами, особливо повнотою і зіставністю;

6) достовірність та повнота. Інтегрований звіт повинен розкривати істотні факти (як позитивні, так й негативні) у збалансованій формі і без істотних помилок;

7) сталість і зіставність. Інформація, що міститься в інтегрованому звіті, повинна бути представлена: а) на основі, що є постійною протягом тривалого терміну; б) таким чином, щоб можна було провести порівняння з іншими підприємствами, у тих випадках, коли це суттєво для здатності підприємства створювати вартість протягом тривалого часу .



Інтегрований звіт за змістом включає наступні елементи:

1. Огляд підприємства і зовнішнє середовище. Інтегрований звіт повинен описати види діяльності підприємства та умови, в яких воно працює, а саме:

- ✓ організація: культура, етичні принципи і цінності; власність та операційна структура; основні види діяльності та ринки; конкурентне середовище і позиціонування на ринку (з урахуванням таких факторів, як загроза появи нових конкурентів і заміщення продукції або послуг, здатність клієнтів і постачальників диктувати свої умови та інтенсивність конкурентної боротьби); положення в рамках загального ланцюжка створення вартості;
- ✓ основна кількісна інформація (наприклад, кількість співробітників, дохід,

кількість країн, в яких працює підприємство) із зазначенням, зокрема, значних змін в порівнянні з попередніми періодами;

- ✓ суттєві чинники, що впливають на зовнішнє середовище, і реакція з боку підприємства на зміни.

2. Управління. В інтегрованому звіті необхідно подавати інформацію про структуру управління підприємством та його здатність створювати вартість в короткостроковий, середньостроковий і довгостроковий періоди, зокрема:

- ✓ структура керівництва підприємства, включаючи професійні навички, соціальну і культурну різноманітність (різне походження, стать, компетенції та досвід) серед осіб, наділених управлінськими функціями, а також вплив нормативних вимог на проектування структури управління;
- ✓ особливі процеси, що використовуються для прийняття стратегічних рішень, для постановки та моніторингу культури підприємства, включаючи ставлення до ризиків і шляхи вирішення питань цілісності й етики;
- ✓ конкретні дії, які виконують особи, наділені управлінськими функціями, з метою впливу на стратегію підприємства, та їх підхід до управління ризиками і для моніторингу;
- ✓ культура, етичні принципи і цінності підприємства, які мають вплив на організаційну ефективність і на оцінювання підприємства, включаючи взаємодію з основними зацікавленими сторонами;
- ✓ використання на практиці корпоративного управління, що виходить за межі юридичних вимог;
- ✓ відповідальність осіб, наділених управлінськими функціями, за запровадження інновацій та створення відповідних можливостей;
- ✓ винагороди і стимули, які пов'язані зі створенням вартості в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах.

3. Бізнес-модель. В інтегрованому звіті необхідно описати бізнес-модель підприємства за такими компонентами:

- ресурси,
- комерційна діяльність,

- продукція,
- результати.

4. Ризики і можливості. Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію про конкретні можливості та ризики, що впливають на здатність підприємства створювати вартість протягом короткострокового, середньострокового і довгострокового періодів, і способи використання таких можливостей та управління такими ризиками. За таких вимог можна зазначати наступні дані:

- ✓ конкретне джерело ризиків і можливостей (внутрішніх, зовнішніх);
- ✓ оцінка фірмою того, наскільки високою є імовірність реалізації ризику або можливості та масштаби наслідків у разі реалізації;
- ✓ конкретні дії, спрямовані на зниження ключових ризиків або управління ними, а також для створення вартості в результаті використання вирішальних можливостей, в тому числі визначення відповідних стратегічних цілей, стратегій, цільових показників.

5. Стратегія і розподіл ресурсів. Інтегрований звіт повинен розкривати напрями розвитку підприємства і шляхи досягнення цілей, а саме:

- ✓ коротко-, середньо- і довгострокові стратегічні цілі підприємства;
- ✓ стратегія, яку розробило або має намір реалізувати підприємство для досягнення стратегічних цілей;
- ✓ плани розподілу ресурсів, які підготувало або має намір використовувати підприємство для реалізації своєї стратегії;
- ✓ способи оцінювання успіхів та цільових результатів в коротко-, середньо- і довгостроковому періодах.

6. Результати діяльності. Інтегрований звіт повинен розкривати шляхи досягнення стратегічних цілей підприємства і результати його діяльності. Таким чином, у звіті подають якісну і кількісну інформацію про результати діяльності, яка характеризується з таких позицій:

- ✓ кількісні показники за цільовими напрями діяльності, ризиками і можливостями з роз'ясненням їх значення та наслідків, а також методів і припущень, використаних при їх одержанні;

- ✓ вплив (як позитивний, так й негативний), який підприємство чинить на капітали, включаючи істотний вплив за всіма етапами створення вартості;
- ✓ стан відносин з основними зацікавленими сторонами і те, як підприємство реагує на обґрунтовані інформаційні потреби та інтереси основних зацікавлених сторін;
- ✓ зв'язки між результатами діяльності в минулому і майбутньому, а також між поточними результатами і перспективами підприємства.

7. Перспективи на майбутнє. В інтегрованому звіті необхідно подавати інформацію про складнощі та невизначеність, що можуть виникнути у підприємства при реалізації його стратегії, і які їх потенційні наслідки для бізнес-моделі та майбутньої діяльності. Інтегрований звіт, зазвичай, показує очікувані зміни протягом тривалого періоду і надає інформацію, побудовану на обґрунтованому і прозорому аналізі, в залежності від:

- ✓ очікувань підприємства щодо зовнішнього середовища, в якому підприємство може опинитися в коротко-, середньо- і довгостроковій перспективі;
- ✓ впливу на підприємство;
- ✓ підготовленості підприємства для реагування на найважливіші проблеми і невизначеності, які можуть виникнути в майбутньому.

8. Основні принципи підготовки та презентації. Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію про те, яким чином суб'єкт звітування визначає перелік питань, які доцільно включати в інтегрований звіт, і як ці питання оцінюються – кількісно чи якісно. Відтак, у звіті вказують основні принципи підготовки та презентації, в тому числі:

- короткий опис процесу визначення суттєвості для підприємства;
- опис меж звітності та порядку їх визначення;
- коротка інформація про суттєві факти і методи, які використовуються для кількісної та якісної оцінки суттєвості.

Інтегрований звіт спрямований на розкриття інформації про зовнішнє та внутрішнє середовище підприємства, характеризує сукупність показників економічної, екологічної, соціальної результативності та вказує на цінності, що були створені з часом.

Отже, підготовка інтегрованої звітності має інформаційне значення як для внутрішніх користувачів, так і для стейкхолдерів суб'єкта звітування, які потребують подібної інформації для прийняття рішень (внутрішніх та зовнішніх).

6.4. Проміжна фінансова звітність

Визначення мінімального змісту, принципів проміжної фінансової звітності, а також оцінки в повній або стислій фінансовій звітності за проміжний період регламентується МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», а також МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». МСБО 1 не поширюється на означення змісту і структури проміжної звітності, але поширюється в частині вимог щодо якості формування інформації у звітах (пп.15-35 МСБО 1).

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

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- 2) звіт про прибутки і 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, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію;
- 6) звіт про фінансовий стан станом на початок найбільш раннього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності, або коли він перекласифіковує статті у своїй фінансовій звітності.



Слід запам'ятати!

Проміжна фінансова звітність – це фінансова звітність, яка включає повний або стислий комплект фінансових звітів за проміжний період.



Варто зауважити!

Проміжним періодом вважається період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік (рис. 6.7).



Рис. 6.7. Порядок подання проміжної фінансової звітності (звітні періоди)

Стислий проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум, такі компоненти:

- стислий звіт про фінансовий стан;
- стислий звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід;
- стислий звіт про зміни у власному капіталі;
- стислий звіт про рух грошових коштів;
- деякі пояснювальні примітки (п. 8 МСБО 34).



Оцінка в проміжній звітності здійснюється за період з початку року до звітної

дати, виходячи з наступних критеріїв:

- 1) принципи визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат в проміжних звітних періодах аналогічні до тих, які застосовуються у річних фінансових звітах;
- 2) у межах одного фінансового року оцінки, зроблені у попередніх проміжних періодах, можуть бути змінені в наступних проміжних періодах (або на річну звітну дату).

Таким чином, до активів і зобов'язань треба застосовувати одні і ті ж критерії визнання: на дату річного звіту про фінансовий стан і на проміжні дати. Згідно з п. 16А МСБО 34 у проміжній звітності необхідно подавати інформацію про:

- ✓ характер та впливу змін, які відбулися в обліковій політиці за звітний період;
- ✓ сезонність або циклічність проміжної діяльності;
- ✓ характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або впливом;
- ✓ характер та зміни в оцінках, що відображені у проміжних звітах поточного фінансового року або у звітах попередніх фінансових років;
- ✓ випуск, викуп і погашення боргових і пайових цінних паперів;
- ✓ сплачені дивіденди в розрізі звичайних та інших акцій;
- ✓ сегменти, якщо суб'єкт господарювання розкриває цю інформацію в річній звітності згідно з МСФЗ 8;
- ✓ події після проміжного періоду і не відображені у фінансовій звітності за цей проміжний період;
- ✓ вплив змін у структурі підприємства за проміжний період та ін.

Суб'єктові звітування необхідно застосовувати для проміжної фінансової звітності ті самі облікові політики, які застосовуються у річних звітах. Винятком можуть бути зміни в облікових політиках, які відбулися після дати останньої річної фінансової звітності і які мають відображатися в подальшій річній фінансовій звітності. Тобто, частота представлення фінансової звітності підприємством (річна, піврічна або квартальна) не повинна впливати на визначення результатів його діяльності. З цією метою, доцільно проводити розрахунок результатів діяльності для

проміжної звітності на основі даних за період з початку року до звітної дати.

У табл. 6.5 наведені приклади застосування різних підходів до визнання і оцінки в проміжних фінансових звітах.

Таблиця 6.5

Приклади застосування принципів визнання і оцінки у проміжних фінансових звітах

Об'єкти аналізу	Підхід, який застосовується
1	2
1. Нарахування на заробітну плату і страхові внески роботодавця	Якщо нарахування на заробітну плату або внески роботодавця до державних страхових фондів оцінюються на річній основі, відповідні витрати роботодавця визнаються у проміжному періоді із застосуванням попередньо оціненої середньорічної фактичної ставки нарахування на заробітну плату або ставки внеску, навіть, якщо більшу частину виплат можна здійснити на початку фінансового року
2. Значне планове періодичне технічне обслуговування або капітальний ремонт	Витрати на значне планове періодичне технічне обслуговування або на капітальний ремонт й інші сезонні витрати, які, як очікується, будуть понесені в кінці року, не передбачається у проміжній звітності, якщо подія не викликала юридичне або конструктивне зобов'язання. Самі наміри або необхідність понести витрати у майбутньому не є достатніми для виникнення зобов'язання
3. Забезпечення	Для визнання і оцінки забезпечення на проміжну дату підприємству потрібно застосовувати ті ж критерії, які воно застосовувало б у кінці фінансового року
4. Премії в кінці року	У проміжній фінансовій звітності зобов'язання за такими преміями визнається у випадку, коли: а) премія є юридичним зобов'язанням або попередня практика робить премію конструктивним зобов'язанням, щодо якого підприємство не має реальної альтернативи, окрім виплати; б) можна достовірно визначити зобов'язання

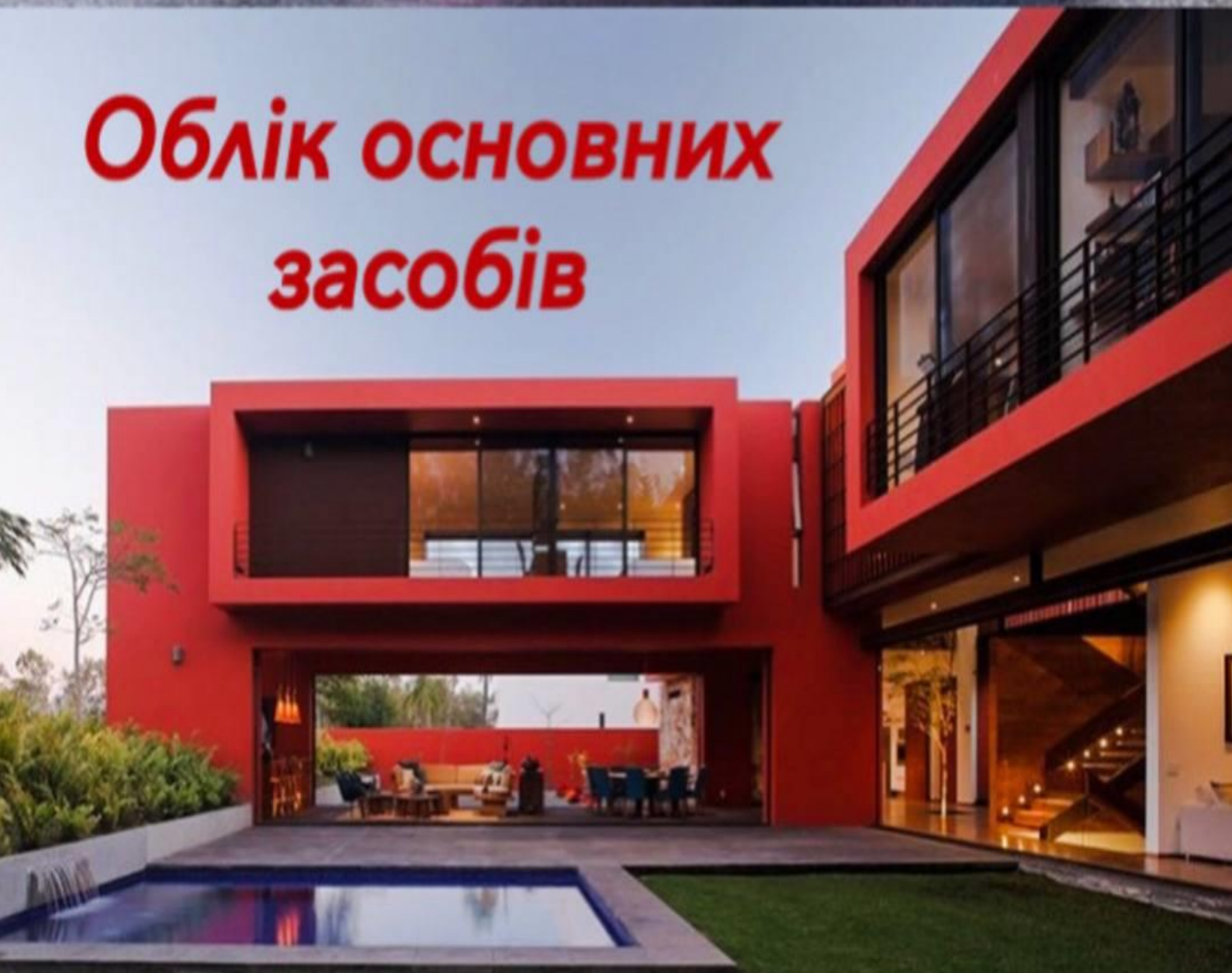
1	2
5. Умовні орендні платежі	Якщо умовні орендні платежі ґрунтуються на досягненні орендаром певного рівня річного продажу, зобов'язання може виникнути у проміжних періодах фінансового року до досягнення необхідного річного рівня продажу, коли можна очікувати, що необхідний рівень продаж буде досягнутий. Таким чином, підприємство не має іншої реальної альтернативи, окрім здійснення майбутніх орендних платежів
6. Нематеріальні активи	У проміжному періоді підприємство застосовує критерії визначення та визнання нематеріальних активів так само, як і в річному періоді. Витрати, понесені до досягнення визнання нематеріальних активів, у відповідності з встановленими критеріями визнаються витратами. Витрати, понесені після того, як досягнуто відповідність цим критеріям, визнаються як частина собівартості нематеріального активу. Недоцільно зменшувати поточні витрати стосовно таких активів у проміжному звіті про фінансовий стан, надіючись, що відповідність критеріям визнання буде досягнуто пізніше у цьому фінансовому році
7. Пенсії	Витрати на пенсії для проміжного періоду розраховуються на основі даних за період з початку року на звітну дату із застосуванням актуарно певної ставки витрат на пенсії на кінець попереднього фінансового року, скоректованої у зв'язку з ринковими коливаннями за цей час, і на великі скорочення, виплати й інші істотні одночасні події
8. Оплачувані дні відсутності на роботі (відпускні, святкові і т. д.)	Короткострокові оплачувані дні відсутності на роботі, які попередньо перенесені і які можна використовувати в майбутніх періодах, оцінюють у тій величині, яку підприємство очікує виплатити у результаті невикористаного права, акумульованого на дату звіту про фінансовий стан. І навпаки, підприємство не визнає витрати або зобов'язання за неакумульованими оплачуваними днями відпустки на дату проміжної звітності так само, як воно не визнає їх на дату річної звітності
9. Інші планові, але нерегулярні витрати	Разові витрати, очікувані впродовж фінансового року (благодійні пожертвування, витрати на навчання працівників і т.д.), зазвичай, обговорюються, навіть якщо вони планові і мають тенденцію повторюватися із року в рік. Визнання зобов'язання на дату проміжної фінансової звітності стосовно ще не понесених витрат загалом не відповідає визначенню зобов'язань
10. Витрати на податок на прибуток	Витрати на податок на прибуток проміжного періоду розраховують із застосуванням до оподаткованого прибутку проміжного періоду ставки податку, яку застосовували б до суми очікуваного загальнорічного прибутку, тобто попередньо оціненої середньорічної фактичної ставки податку на прибуток. Якщо існує розбіжність між фінансовим звітним роком і роком оподаткування прибутку, витрати щодо податку на прибуток за проміжні періоди такого фінансового звітного року оцінюють з використанням окремих середньозважених, попередньо оцінених, фактичних ставок податку для кожного із років податку на прибуток і застосовують до частки оподаткованого прибутку, заробленого у кожному із цих років
11. Зміни в цінах придбання товарів (послуг)	Знижки з обсягу придбання товарів (послуг) та інші договірні зміни в цінах на сировину, працю або інші придбані товари і послуги відображаються у проміжних періодах і покупцем, і продавцем, якщо такі зміни вже відбулися або існує імовірність того, що вони відбудуться

1	2
12. Амортизація	Амортизація за проміжний період нараховується, виходячи із активів, контрольованих підприємством впродовж цього проміжного періоду. Придбання або вибуття активів, заплановане в наступних періодах цього фінансового року, не враховується
13. Запаси	У проміжних фінансових звітах запаси оцінюють за тими ж принципами, що й в кінці фінансового року. Чисту вартість реалізації запасів визначають, виходячи із ціни продажу й відповідних витрат на збут на момент здійснення операції. Підприємство може частково зменшити віднесену суму запасів до чистої вартості реалізації у наступному проміжному періоді, якщо це є доцільним на кінець фінансового року
14. Відхилення від норм виробничих витрат	Відхилення витрат за рахунок цін, ефективності об'єму виробництва підприємства-виробника визнаються в прибутку на проміжні звітні дати в тій мірі, в якій ці відхилення визнаються в прибутку на кінець фінансового року

У примітках до річної фінансової звітності слід розкривати характер і суми зміни попередньої оцінки, якщо величина відображеної в звітності попередньої оцінки у проміжному періоді суттєво змінюється протягом цього періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт за останній проміжний період не оприлюднювався.



Облік основних засобів



ТЕМА 7

ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

- 7.1. Визначення й оцінка основних засобів
- 7.2. Облік амортизації основних засобів та їх зносу
- 7.3. Облік переоцінки основних засобів
- 7.4. Облік вибуття основних засобів
- 7.5. Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності
- 7.6. Порівняльна характеристика НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби»



7.1. Визначення й оцінка основних засобів

Порядок визнання, оцінка, надходження і списання основних засобів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентується МСБО 16 «Основні засоби».



Слід запам'ятати!

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, а їх очікуваний термін корисного використання (експлуатації) складає більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

МСБО 16 не містить вимоги щодо класифікації основних засобів, але передбачає їх розподіл на класи. Окремі класи основних засобів можна представити наступним чином (рис. 7.1).



Слід запам'ятати!

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення, яку часто називають первісною вартістю.

Собівартість основних засобів – це сплачена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення, або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСБО.



Рис. 7.1. Класи основних засобів

Згідно з МСБО 16 «Основні засоби», собівартість об'єкта основних засобів може бути визнана активом при дотриманні двох умов (рис. 7.2).

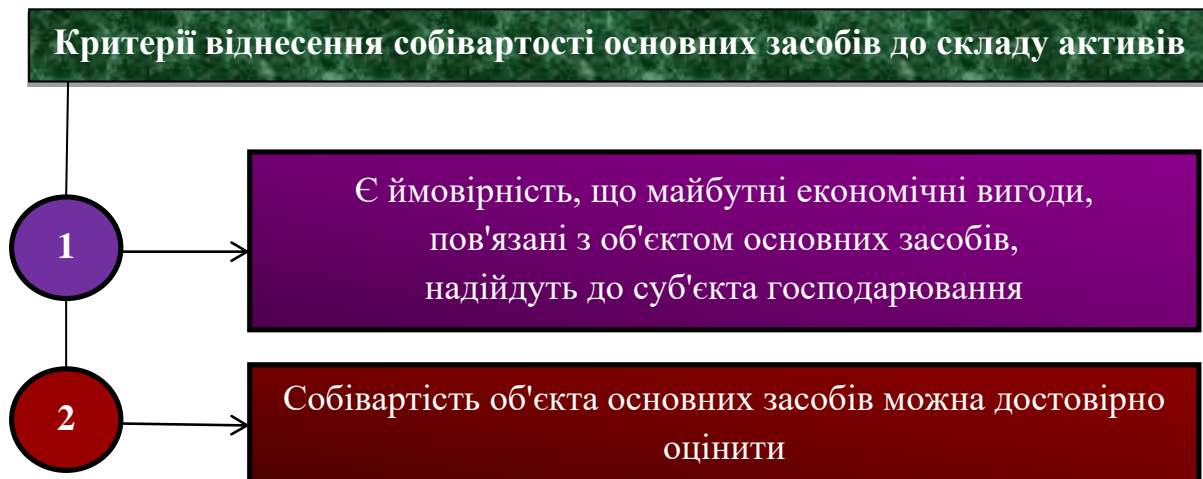


Рис. 7.2. Критерії віднесення собівартості основних засобів до складу активів



Собівартість об'єкта основних засобів включає:

- ціну його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;
- будь-які витрати, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом;
- первісну попередню оцінку витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання, які суб'єкт господарювання бере коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

До безпосередньо пов'язаних витрат відносять:

- витрати на виплати працівникам, які виникають безпосередньо від спорудження або придбання об'єкта основних засобів;
- витрати на впорядкування території;
- первісні витрати на доставку та розвантаження;

- витрати на встановлення та монтаж;
- витрати на перевірку відповідного функціонування активу після вирахування чистих надходжень від продажу будь-яких об'єктів під час доставки активу до теперішнього місця розташування та приведення в теперішній стан (наприклад, зразків, вироблених під час перевірки обладнання);
- гонорари спеціалістам.

При визначенні собівартості основних засобів з ціни їх придбання вираховують будь-які торговельні знижки.



Варто зауважити!

Собівартість придбання основних засобів не включає:

- адміністративні витрати та інші загальні накладні витрати (якщо вони безпосередньо не пов'язані з придбанням активу та приведенням його в робочий стан);
- підготовчі та інші витрати, здійснені перед початком виробництва (якщо вони є необхідними для приведення активу в робочий стан);
- початкові операційні збитки, понесені перед досягнення активом планової продуктивності.



Необхідно знати!

Придбання основних засобів у постачальника відображається наступним бухгалтерським записом (рис. 7.3):





Рис. 7.3. Облік придбання основних засобів у постачальника

Оцінка основних засобів, створених власними силами, здійснюється з дотриманням тих самих загальних принципів, що й оцінка придбаних основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів виготовлено власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до положень МСБО 2 «Запаси». Тому надзвичайно високі суми відходів матеріалів, праці чи інших ресурсів, понесені при виробництві створюваного власними силами активу, не включаються до його собівартості.



Необхідно знати!

Надходження основних засобів, виготовлених/збудованих власними силами, відображаються в обліку за допомогою запису (рис. 7.4):





Рис. 7.4. Облік виготовлення/будівництва основних засобів власними силами підприємства

Собівартість об'єктів, виготовлених/збудованих власними силами, зазвичай, включає:

- вартість робіт, виконаних субпідрядниками;
- прямі матеріальні витрати;
- прямі витрати на оплату праці;
- накладні витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом активу;
- вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво;
- оплату послуг фахівців (архітекторів, юристів тощо).

МСБО 16 передбачає два підходи до оцінки основних засобів у звіті про фінансовий стан – модель собівартості або модель переоцінки (рис. 7.5).



Рис. 7.5. Методи оцінки основних засобів після їх визнання

У деяких випадках окремі стандарти передбачають інші підходи до оцінки основних засобів, а саме:

- оцінка орендованих основних засобів здійснюється згідно з МСФЗ 16 «Оренда»;
- оцінка основних засобів, отриманих на умовах державних грантів, дозволяється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»;
- порядок оцінки основних засобів, отриманих у результаті об'єднання підприємств, визначає МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»;
- перерахунок вартості основних засобів в умовах гіперінфляції розглядається в МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»;

– коригування оцінки основних засобів унаслідок зниження їхньої корисності докладно розглядається в МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

7.2. Облік амортизації основних засобів та їх зносу



Слід запам'ятати!

Розглянемо визначення сутності амортизації за МСБО (рис. 7.6):

Амортизація (відповідно до МСБО 16) – це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації

Об'єктом амортизації є основні засоби, що мають обмежений термін корисної експлуатації. Так, зокрема, земля, термін корисного використання якої необмежений, не підлягає амортизації

Рис. 7.6. Сутність амортизації за МСБО



Слід запам'ятати!

Балансовою вартістю основних засобів є сума, в якій актив визнано після вирахування накопиченої амортизації та накопиченого збитку від зменшення корисності.

Вартість основних засобів, яка підлягає амортизації, розраховують як різницю між вартістю об'єкта (або іншою сумою, яка замінює його вартість у звіті про фінансовий стан) та його ліквідаційною вартістю.

Ліквідаційна вартість – це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Терміном корисної експлуатації основних засобів є період, впродовж якого підприємство прагне використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Термін корисної експлуатації визначає саме підприємство з урахуванням наступних чинників:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного зносу;
- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- нормативно-правових обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, термін оренди, передбачений угодою, або законодавством, що визначає граничний термін безпечної експлуатації певних об'єктів, тощо).

Оскільки термін корисної експлуатації визначають, виходячи із корисності об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, тому він може бути коротший за нормативний термін експлуатації.



Варто зауважити!

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Єдиною вимогою є те, що метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі та відображати спосіб, у який економічна вигода від цього активу споживається підприємством. Це означає, що амортизацію основних засобів доречно нараховувати

з урахуванням особливостей функціонування кожного об'єкта основних засобів зокрема.



Слід запам'ятати!

Норма амортизації – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизаційної вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді.



Для постійного розподілу амортизованої вартості активу протягом строку його корисної служби можуть використовуватися різні методи, зокрема МСБО 16 рекомендує використовувати три методи:

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

Класифікацію методів амортизації основних засобів, які передбачені МСБО 16 та НП(С)БО 7, наведено на рис. 7.7.



Рис. 7.7. Методи нарахування амортизації основних засобів згідно з вимогами МСБО 16 «Основні засоби» на НП(С)БО 7 «Основні засоби»



Варто зауважити!

Прямолінійний метод. Метод передбачає постійні амортизаційні відрахування протягом усього строку корисного використання об'єкта основних засобів при умові, що ліквідаційна вартість об'єкта залишається незмінною. Сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована як відношення вартості об'єкта, що підлягає амортизації, до терміну його корисної експлуатації (7.1) або шляхом множення встановленої чи розрахованої річної норми амортизації на первісну вартість об'єкта за мінусом його ліквідаційної вартості (7.2)

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Вартість об'єкта, що підлягає амортизації}}{\text{Термін корисної експлуатації об'єкта}} \quad (7.1)$$

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Річна норма амортизації} \times (\text{Первісна вартість} - \text{Ліквідаційна вартість}) \quad (7.2)$$



Варто зауважити!

Метод зменшення залишку. Метод передбачає зменшення суми амортизаційних відрахувань протягом строку корисної експлуатації об'єкта основних засобів, причому формула розрахунку норми амортизації повинна бути зазначена в обліковій політиці. Логічним може бути використання одного із методів, передбачених НП(С)БО 7 «Основні засоби» (рис.7.7):

- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод.



Варто зауважити!

Метод зменшення залишкової вартості передбачає розрахунок річної суми амортизації як добутку залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації (7.3). Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість (7.4).

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Залишкова вартість} \times \text{На}, \quad (7.3)$$

де На – норма амортизації, що розраховується за формулою:

$$N_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Первісна вартість}}} \quad (7.4)$$



Варто зауважити!

Метод прискореного зменшення залишкової вартості. При застосуванні даного методу річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації. При цьому в якості норми амортизації використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану методом прямолінійного списання. Тобто річна сума амортизації розраховується як добуток первісної вартості та річної норми амортизації. Остання обчислюється, виходячи з терміну корисної експлуатації об'єкта і подвоюється (7.5).

Амортизаційні відрахування =

$$(\text{Річна норма амортизації} \times \text{первісна вартість}) \times 2 \quad (7.5)$$



Варто зауважити!

Кумулятивний метод (сума числа років). За даним методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (7.6). У свою чергу, кумулятивний коефіцієнт розраховується як відношення кількості років, що залишилися до кінця очікуваного строку використання об'єкту до суми числа років його корисного використання (7.7).

Амортизаційні відрахування =

$$\text{Вартість об'єкта, що амортизується} \times \text{Кумулятивний коефіцієнт} \quad (7.6)$$

Кумулятивний коефіцієнт =

$$\frac{\text{кількість років, що залишилась до закінчення терміну експлуатації}}{\text{сума чисел років корисного використання об'єкта}} \quad (7.7)$$



Варто зауважити!

Суми одиниць продукції (виробничий метод). У відповідності з даним методом, сума амортизації розраховується як добуток фактичного обсягу випущеної продукції та виробничої ставки амортизації (7.8, 7.9).

Амортизаційні відрахування =
Фактичний обсяг випущеної продукції × Виробнича ставка амортизації (7.8)

Виробнича ставка амортизації =
$$\frac{\text{Собівартість об'єкта – Ліквідаційна вартість}}{\text{Розрахунковий обсяг діяльності (виробництва)}} \quad (7.9)$$



Необхідно знати!

Для відображення нарахованої амортизації використовують окремий регулюючий рахунок, який має назву «Накопичена амортизація основних засобів». Схема бухгалтерських проведення для підприємств, які ведуть фінансовий облік витрат за їхніми елементами, відображена на рис. 7.8. Якщо фінансовий облік витрат здійснюється за їхньою функціональною ознакою, нарахована амортизація буде відображена бухгалтерськими проведеннями наступним чином (рис. 7.9):





Рис. 7.8. Облік нарахування амортизації для підприємств, які ведуть облік витрат за елементами

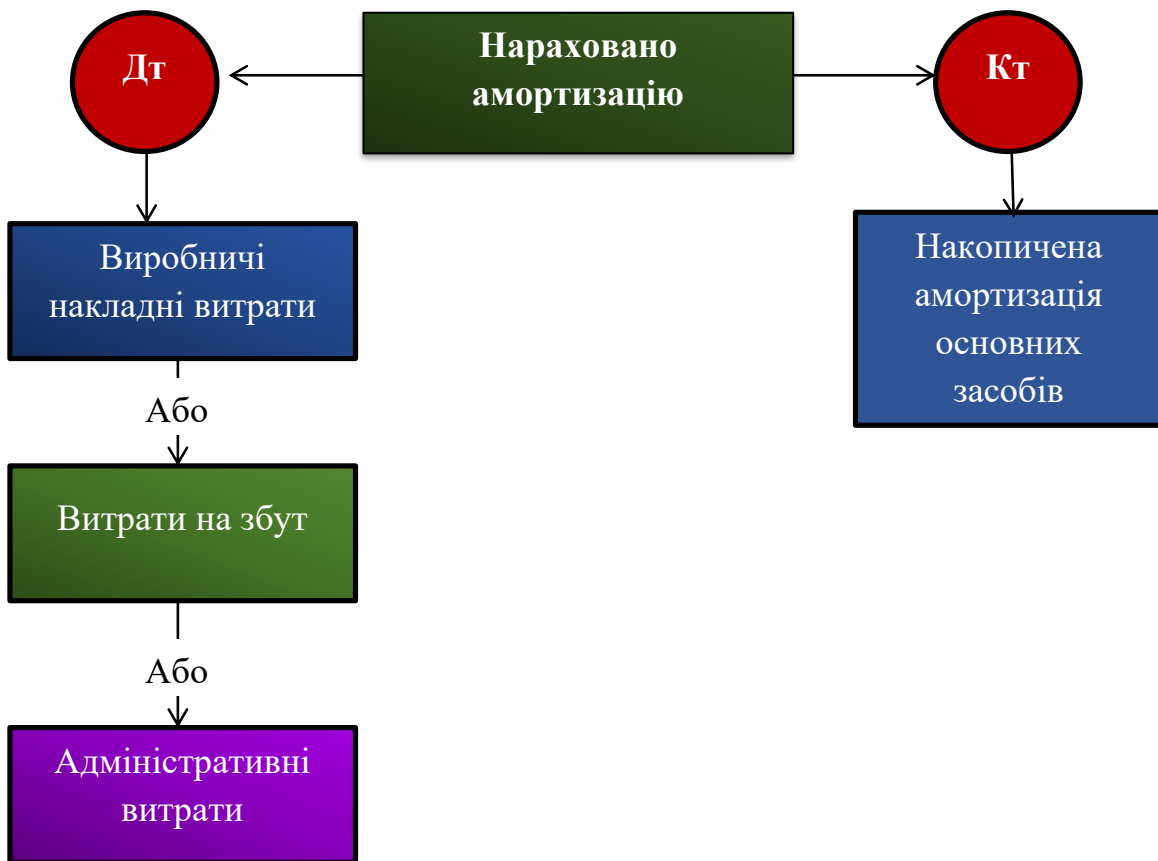


Рис. 7.9. Облік нарахування амортизації для підприємств, які ведуть облік витрат за функціональною ознакою

Схема нарахування амортизації при використанні методу суми одиниць продукції має наступний вигляд (рис. 7.10).



Рис. 7.10. Схема нарахування амортизації при методі суми одиниць продукції

У деяких країнах Європи нараховану амортизацію обліковують безпосередньо на рахунку «Основні засоби» (субрахунок «Накопичена амортизація основних засобів»). За такого підходу залишок за рахунком «Основні засоби» відображає їх балансову (залишкову) вартість.

У процесі експлуатації основних засобів підприємство може понести витрати, пов'язані із їх:

- добудовою та дообладнанням;
- модернізацією й заміною;
- переміщенням та переустановленням;
- ремонтом і технічним обслуговуванням.

Перелічені вище витрати відносяться до витрат на поліпшення основних засобів. Відображення цих витрат у бухгалтерському обліку залежить від очікувань щодо майбутніх економічних вигод від використання об'єктів.



Необхідно знати!

Існує два підходи щодо відображення в обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів (рис.7.11):

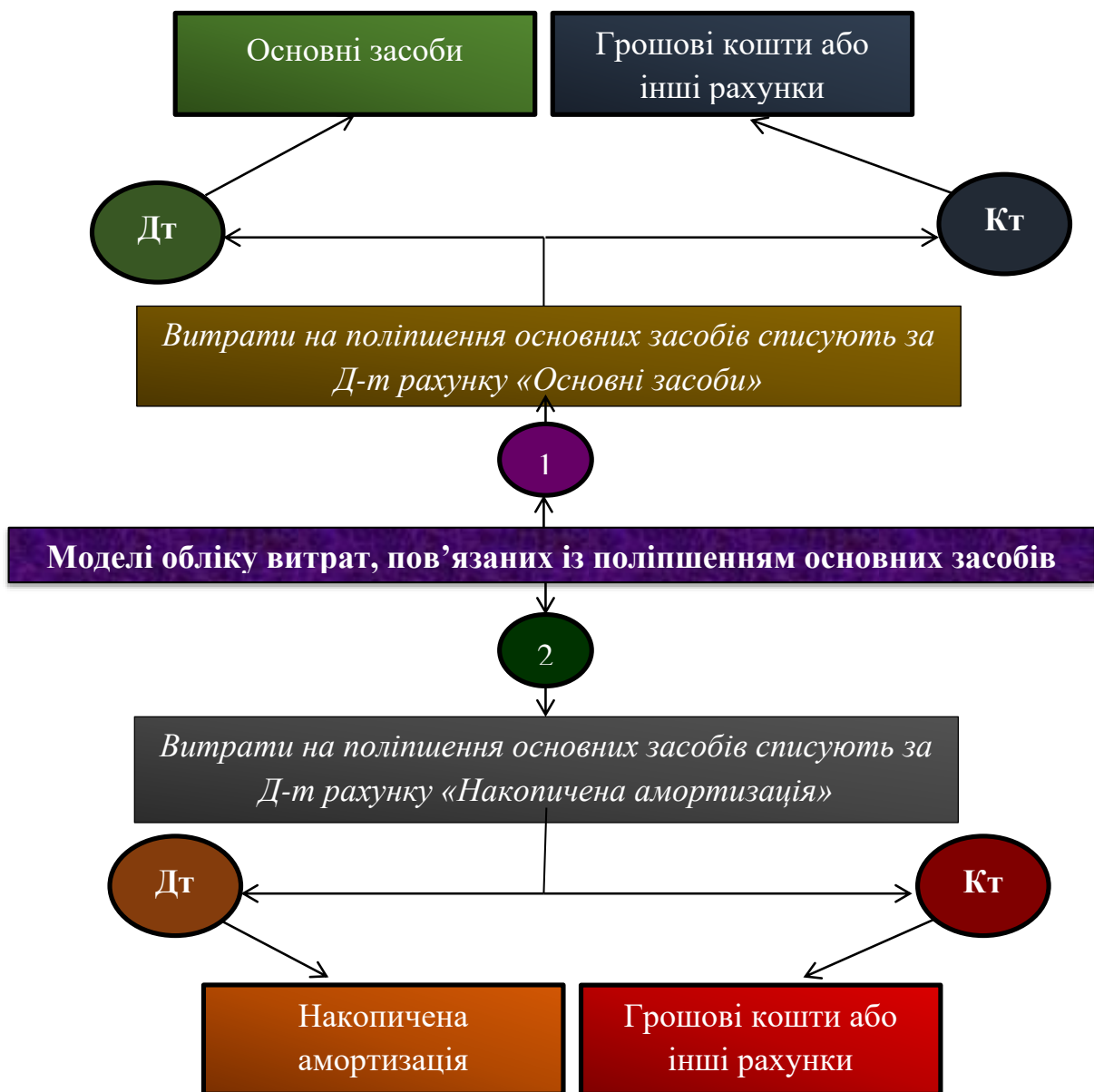


Рис. 7.11. Модель обліку витрат, пов'язаних із поліпшенням основних засобів

- при першому підході сума витрат на поліпшення основних засобів списується на рахунки:

Д-т рахунка «Основні засоби»

К-т рахунка «Грошові кошти» або інших рахунків.

- при другому підході сума витрат на поліпшення основних засобів списується на зменшення суми накопиченої амортизації:

Д-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

К-т рахунка «Грошові кошти» або інших рахунків.

7.3. Облік переоцінки основних засобів

Відповідно до МСБО 16, об'єкт основних засобів після визнання його активом, справедливу вартість якого можна достовірно оцінити, слід обліковувати за переоціненою сумою.



Слід запам'ятати!

Переоцінена сума є справедливою вартістю основних засобів на дату переоцінки за мінусом подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Якщо переоцінюється певний об'єкт основних засобів, тоді необхідно здійснити переоцінку всього класу основних засобів, до якого належить цей об'єкт.

При переоцінці об'єкта основних засобів переоцінюють не лише його балансову, а й ліквідаційну вартість та суму накопиченої амортизації.

Відповідно до МСБО 16, суму накопиченої амортизації на дату переоцінки визначають з використанням наступних методів:

1) суму накопиченої амортизації перераховують пропорційно до зміни первісної вартості об'єкта так, щоб балансова вартість цього об'єкта після переоцінки дорівнювала його переоціненій вартості. Цей метод часто застосовують, коли актив

переоцінюють за допомогою застосування індексу до його амортизованої відновлювальної вартості;

2) суму накопиченої амортизації виключають з первісної вартості об'єкта та переоціненої чистої балансової вартості. Цей метод використовується для будівель, які переоцінюють відповідно до їхньої ринкової вартості.



Необхідно знати!

Переоцінку в обліку відображають наступним чином (рис. 7.12):

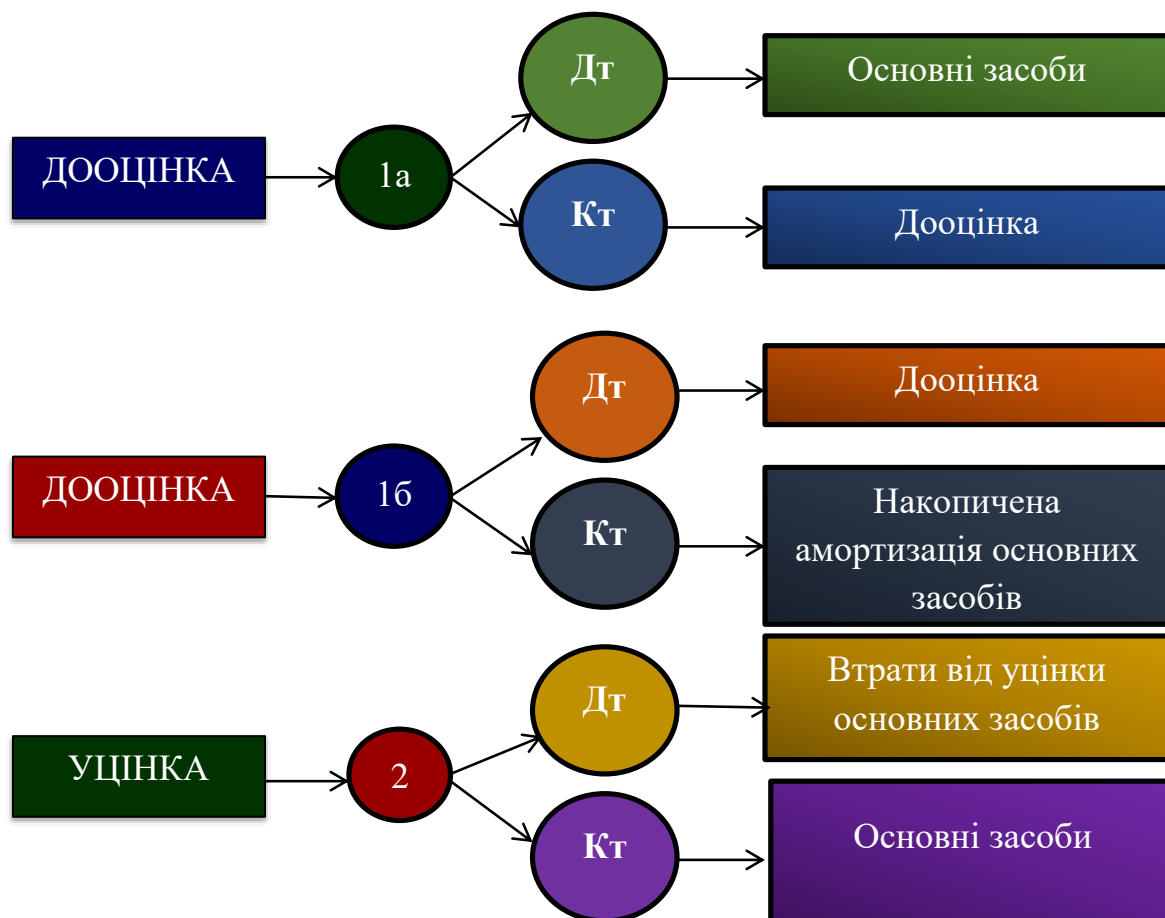


Рис. 7.12. Модель відображення переоцінки в обліку

1. А. Суму збільшення первісної вартості основних засобів записують на:

Д-т рахунка «Основні засоби»

К-т рахунка «Дооцінка»

Б. Одночасно, на суму дооцінки накопиченої амортизації:

Д-т рахунка «Дооцінка»

К-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів».

2. Суму уцінки основних засобів відображають у звіті про прибутки та збитки у складі витрат звітного періоду. На суму проведеної уцінки основних засобів складається бухгалтерський запис:

Д-т рахунка «Втрати від уцінки основних засобів»

К-т рахунка «Основні засоби»

У разі, якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка».

Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку. Проте зменшення слід відображати в іншому сукупному доході, якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу. Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, акумульовану у власному капіталі на рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка».

7.4. Облік вибуття основних засобів

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують за наступною формулою (рис. 7.13):

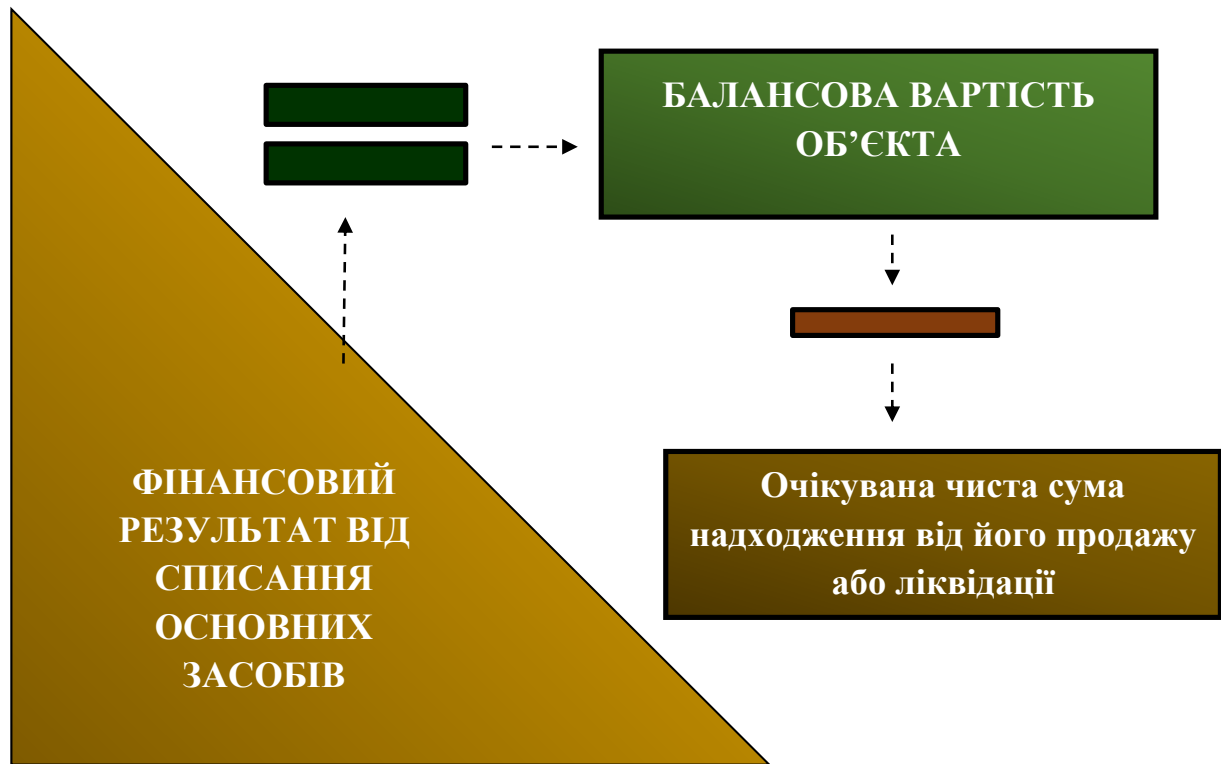


Рис. 7.13. Розрахунок фінансового результату від списання основних засобів



Необхідно знати!

Вибуття основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку відображено на рис. 7.14-7.17.



Рис. 7.14. Облік списання балансової вартості основних засобів

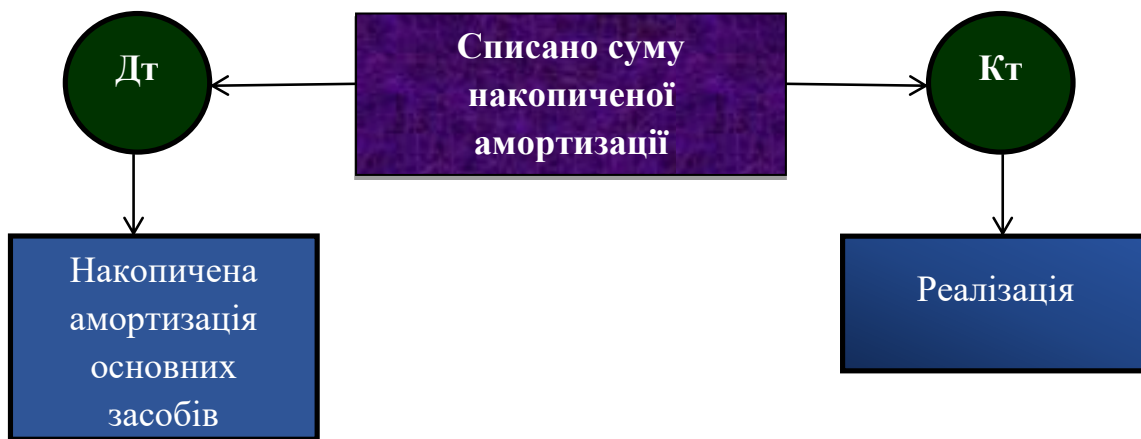


Рис. 7.15. Облік списання накопиченої амортизації основних засобів при їх реалізації

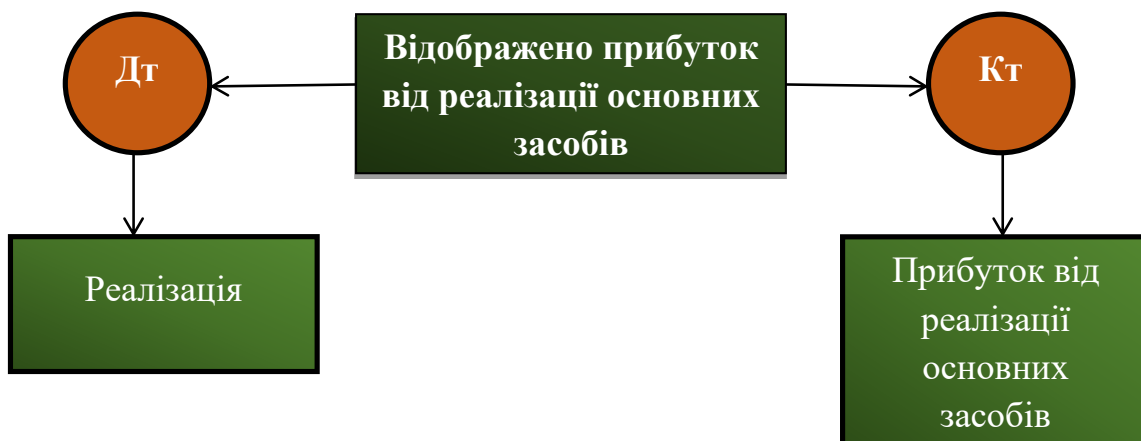


Рис. 7.16. Облік прибутку від реалізації основних засобів



Рис. 7.17. Облік списання дооцінки основних засобів

7.5. Розкриття інформації про основні засоби у примітках до фінансової звітності

Згідно з МСБО 16, підприємство має розкривати у фінансовій звітності інформацію щодо кожного класу основних засобів про:

- базу, використану для визначення балансової вартості;
- методи амортизації, що використовуються;
- період корисного використання (експлуатації) або норми амортизації, що застосовуються;
- валову балансову вартість;
- суму накопиченої амортизації на початок і кінець звітного періоду;
- узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду.

Окрім вищеперерахованої інформації, в примітках до фінансової звітності відображається:

- придбання основних засобів в результаті об'єднання підприємств;
- збільшення або зменшення основних засобів внаслідок переоцінки;
- зниження вартості внаслідок зменшення корисності та його сторнування;
- методи амортизації;
- наявність обмежень щодо прав власності;
- основні засоби, які передані для забезпечення зобов'язання;
- сума угод, пов'язаних з придбанням основних засобів;
- сума незавершеного будівництва;
- сума ліквідаційної вартості;
- облікова політика щодо витрат, пов'язаних з відновленням основних засобів;
- вартість основних засобів, які виведені з експлуатації та зберігаються для продажу.

7.6. Порівняльна характеристика НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби»



Таблиця 7.1

Порівняльна характеристика НП(С)БО 7 «Основні засоби» та МСБО 16 «Основні засоби»

НП(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»
1	2
1. Об'єкт обліку	
<p>Згідно з НП(С)БО 7 «Основні засоби», об'єктом обліку є окремий об'єкт основних засобів</p>	<p>В МСБО 16 «Основні засоби» немає дефініції поняття об'єкт основних засобів. Підприємства можуть самостійно визначати одиницю обліку основних засобів (МСБО 16). Згідно з МСБО 16, підприємство визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів собівартість замінюваної частини такого об'єкта, коли витрати понесені, якщо задовольняються критерії визнання. Такі частини, зазвичай, називають компонентами. Облік основних засобів у розрізі компонентів дозволяє ефективно обліковувати операції заміни частин основних засобів, а також забезпечує більш достовірні показники амортизаційних витрат. Саме тому МСБО 16 фактично пропагує компонентну систему обліку основних засобів</p>
2. Групування основних засобів	
<p>У системі НП(С)БО основні засоби розподіляються за певними групами і підгрупами, чіткий перелік яких стандартизовано. У НП(С)БО 7 наведено визначення терміна «Група основних засобів» - сукупність однотипних за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів. Класифікація груп основних засобів, що міститься в НП(С)БО 7, є методологічно суперечливою, вона впливає як на облікові регістри (відповідні рахунки і субрахунки Плану рахунків), так і на формат подання інформації в балансі</p>	<p>Чіткого групування основних засобів за видами (типами) в системі МСБО немає. У МСБО 16 наведено (лише як приклад) перелік найбільш поширених на практиці груп (класів) основних засобів. МСБО не оперують такими категоріями, як інші необоротні матеріальні активи, малоцінні необоротні матеріальні активи, незавершені капітальні інвестиції в необоротні матеріальні активи, бібліотечні фонди. До них слід застосовувати загальні критерії визнання і визначати їх бухгалтерську природу й постатейну класифікацію залежно від обставин</p>

1	2
3. Запасні частини	
<p>Вимоги національних стандартів бухгалтерського обліку передбачають відображення запчастин у складі оборотних (поточних) активів за статтею запасів. У Плані рахунків для цього виділено окремий субрахунок – 207 «Запасні частини». Такий підхід суперечить розподілу активів на поточні/непоточні. Адже якщо запчастина призначена не для продажу, а для встановлення на необоротний актив, то її необоротна бухгалтерська природа є очевидною</p>	<p>МСБО 16 вказує, що запчастини обліковуються як ОЗ за умови, що задовольняються відповідні вимоги визнання</p>
4. Резерв під рекультивацию	
<p>Згідно з НП(С)БО 7 у вартості основних засобів капіталізується оціночна сума забезпечення зобов'язання, яке, відповідно до законодавства, виникає у підприємства щодо демонтажу, переміщення цього об'єкта та приведення земельної ділянки, на якій він розташований, у стан, придатний для подальшого використання (зокрема на передбачену законодавством рекультивацию порушених земель)</p>	<p>У системі МСБО таке забезпечення створюється не лише тоді, коли проведення відповідних робіт вимагає законодавство, а й тоді, коли підприємство бере такі зобов'язання на себе з власної ініціативи (конструктивні зобов'язання). Крім того, згідно з МСБО 16, сума такого забезпечення обмежується тільки тими втратами, що спричинені зведенням основних засобів, але не подальшим видобутком запасів. НП(С)БО 7 такого обмеження не містить</p>
5. Безоплатно отримані основні засоби	
<p>Згідно з вимогами національних стандартів бухгалтерського обліку, такі активи обліковують за спеціальними правилами – спочатку збільшується капітал (кредит рахунку 424 «Безоплатно одержані необоротні активи»), а потім пропорційно амортизації нараховуються доходи</p>	<p>Така методика в системі МСБО відсутня. Підприємство має самостійно сформулювати облікову політику щодо зазначених операцій</p>
6. Переоцінка основних засобів	
<p>В НП(С)БО 7 описано індексаційний алгоритм переоцінки основних засобів, коли пропорційно змінюється первісна вартість основних засобів та накопичена сума їх амортизації</p>	<p>МСБО 16 передбачає можливість вибору алгоритму переоцінки: або індексаційний спосіб, або алгоритм «згортання» (виключення накопиченої амортизації з валової вартості основного засобу та подальша переоцінка «чистої» балансової вартості основних засобів). Другий варіант матиме наслідком те, що після переоцінки сума накопиченого зносу дорівнюватиме нулю</p>
7. Амортизация основних засобів, які не використовуються	
<p>Згідно з вимогами НП(С)БО 7, на період реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання та консервації основних засобів нарахування амортизації призупиняється</p>	<p>МСБО 16 зазначає: коли актив не використовують або він вибуває з активного використання, його амортизацию не припиняють. У разі відсутності процесу виробництва продукції, амортизаційні відрахування дорівнюють нулю</p>

1	2
8. Методи амортизації	
<p>Перелік методів амортизації основних засобів наведено в НП(С)БО 7, методів є п'ять. Цей перелік є вичерпним. Додатково деякі спрощені способи амортизації передбачені для окремих видів основних засобів в НП(С)БО 7</p>	<p>В системі МСБО немає вичерпного переліку методів амортизації. МСБО 16, як приклад, наводить лише стислий опис трьох методів амортизації. Підприємства можуть застосовувати також інші методи амортизації основних засобів. При цьому МСБО 16 містить обмеження: метод амортизації, побудований на доході, що генерується діяльністю, яка включає використання активу, не є належним</p>
9. Нарахування амортизації	
<p>У системі НП(С)БО застосовується схема контрактивного нарахування зносу ОЗ за рахунком 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»</p>	<p>Система МСБО не містить обмежень щодо вибору облікової політики нарахування зносу (амортизації). Тобто нарахування амортизації прямим списанням вартості (наприклад, Дт 23 Кт 10) не суперечитиме МСБО</p>
10. Перегляд облікових оцінок	
<p>Важливі для нарахування амортизації характеристики (метод амортизації, строк експлуатації) в системі національних стандартів переглядаються лише в разі зміни очікуваних економічних вигод від використання основних засобів</p>	<p>Вимоги МСБО передбачають перегляд принаймні на кінець кожного фінансового року методу амортизації, строку експлуатації та ліквідаційної вартості основних засобів (МСБО 16). Це не означає, що кожного року вказані характеристики треба змінювати. Це означає, що їх як мінімум щороку слід аналізувати на предмет виявлення необхідності коригування попередніх облікових оцінок</p>



Облік нематеріальних активів



ТЕМА 8 ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

- 8.1. Визначення й оцінка нематеріальних активів
- 8.2. Облік руху нематеріальних активів
- 8.3. Облік амортизації нематеріальних активів
- 8.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи
- 8.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»



8.1. Визначення й оцінка нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів та розкриття їх у фінансових звітах визначаються МСБО 38 «Нематеріальні активи». Даний стандарт стосується обліку усіх нематеріальних активів, окрім (рис. 8.1).



Рис. 8.1. Об'єкти, на які не поширюється дія положень МСБО 38 «Нематеріальні активи»

Якщо положення іншого стандарту регламентують облік конкретного типу нематеріальних активів, тоді підприємство застосовує його норми замість норм, передбачених МСБО 38 (рис. 8.2).



Рис. 8.2. Перелік об'єктів, до яких не застосовується дія положень МСБО 38 «Нематеріальні активи»



Слід запам'ятати!

Відповідно до МСБО 38, нематеріальним активом є актив, який:

- не має фізичної субстанції;
- може бути ідентифікований;
- утримується підприємством для виробництва або постачання товарів (послуг), для передавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Визначення сутності нематеріальних та немонетарних активів наведено на рис. 8.3.

Нематеріальні активи – немонетарні активи, які не мають фізичної субстанції та можуть бути ідентифіковані

Немонетарні активи – усі активи за винятком грошових коштів, їх еквівалентів та дебіторської заборгованості у фіксованій (або визначеній) сумі грошей

Рис. 8.3. Сутність нематеріальних та немонетарних активів



Варто зауважити!

Згідно з вимогами МСБО 38 «Нематеріальні активи», для віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів він повинен відповідати таким критеріям (рис. 8.4):

- 1) визнання;
- 2) ідентифікація;
- 3) контроль.



Рис. 8.4. Критерії віднесення об'єкта до складу нематеріальних активів

Нематеріальні активи класифікуються за наступними видами (рис. 8.5).

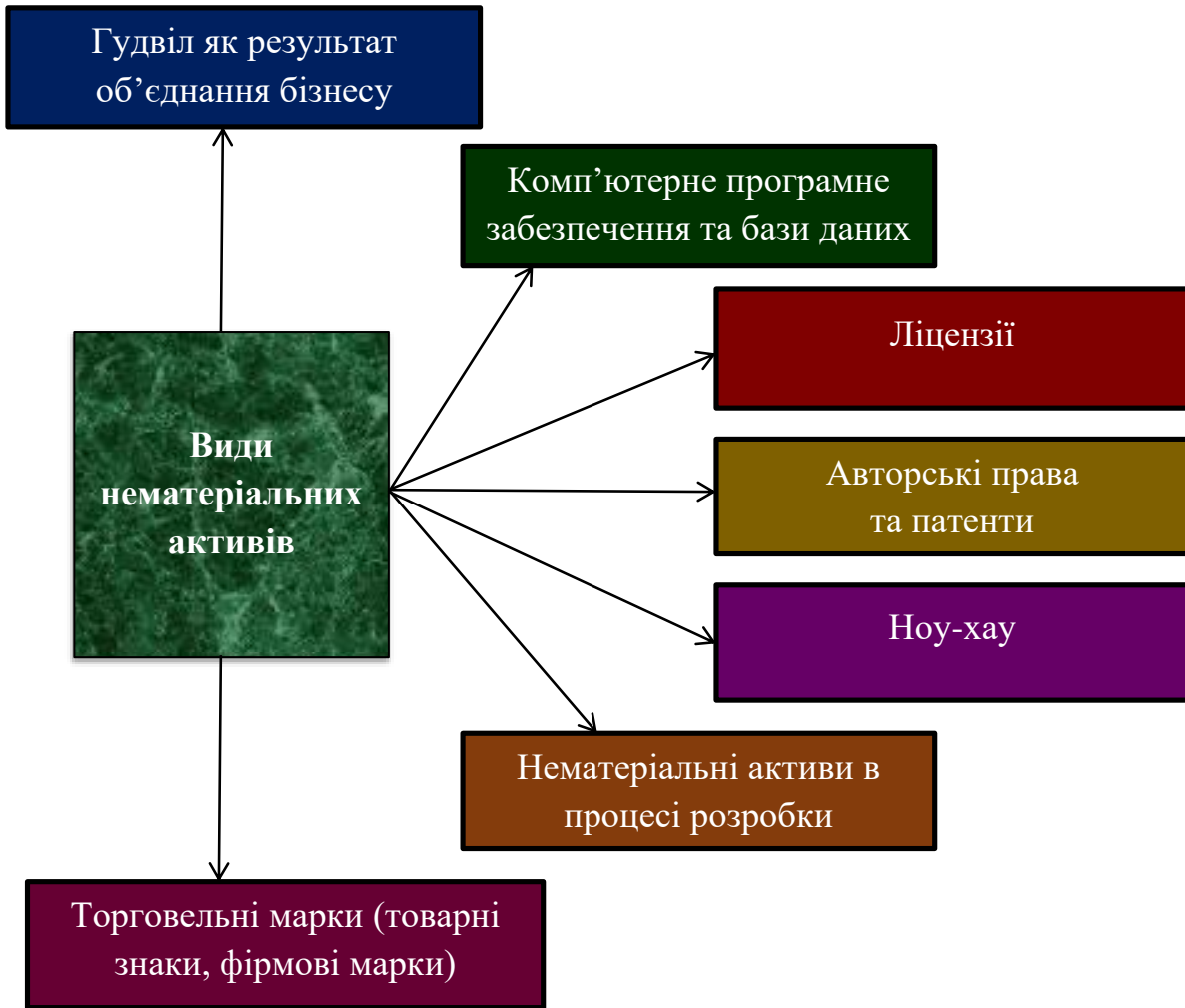


Рис. 8.5. Класифікація нематеріальних активів



Слід запам'ятати!

Гудвіл (goodwill) – актив, який генерує майбутні економічні вигоди, що пов'язані та виникають з інших активів, отриманих при об'єднанні бізнесу та які не ідентифікуються і не визначаються окремо.

МСБО 38 акцентує, що внутрішньо створений гудвіл визнаватися не повинен. Разом з тим існування гудвілу у будь-якій компанії є беззаперечним фактом, однак його визнанню як активу перешкоджає те, що він не є ідентифікованим ресурсом, контрольованим підприємством (тобто невідокремлюваний і не виникає з

договірного або іншого юридичного права), а його собівартість не може бути надійно оцінена. Таким чином, внутрішньо створені бренди, торгові марки, назви, що публікуються, не підлягають визнанню як нематеріальних активів. Витрати на них не можуть бути відокремлені від загальних витрат на розвиток бізнесу. Такі нематеріальні активи можуть бути визнані в разі їх купівлі, безоплатного отримання або в результаті об'єднання бізнесу.

Відповідно до МСФЗ 3 результат придбання й об'єднання підприємств розраховують як залишок внаслідок порівняння двох величин, позначених на рис. 8.6 цифрами 1 та 2.



Рис. 8.6. Алгоритм визначення гудвілу при об'єднанні підприємств

Згідно з рис. 8.6. гудвіл виникає тоді, якщо показники блоку 1 більші за показник блоку 2. Якщо блок 2 більший за блок 1, тоді гудвіл як актив не визнається, а покупець визнає дохід від вигідного придбання.



Варто зауважити!

Найбільш розповсюдженим видом нематеріальних активів є **комп'ютерне програмне забезпечення**. Визначення комп'ютерного програмного забезпечення та бази даних наведено на рис. 8.7.

Комп'ютерне програмне забезпечення – набір інструкцій у вигляді слів, цифр, кодів, схем, символів чи у будь-якому іншому вигляді, виражених у формі, придатній для зчитування комп'ютером, які приводять його у дію для досягнення певної мети або результату

База даних (компіляція даних) – сукупність творів, даних або будь-якої іншої інформації у довільній формі, в тому числі – електронній, підбір і розташування складових частин якої та її упорядкування є результатом творчої праці, і складові частини якої є доступними індивідуально і можуть бути знайдені за допомогою спеціальної пошукової системи на основі електронних засобів (комп'ютера) чи інших засобів

Рис. 8.7. Визначення комп'ютерного програмного забезпечення та бази даних

Основні види програмного забезпечення, які використовуються на підприємстві наведено на рис. 8.8.

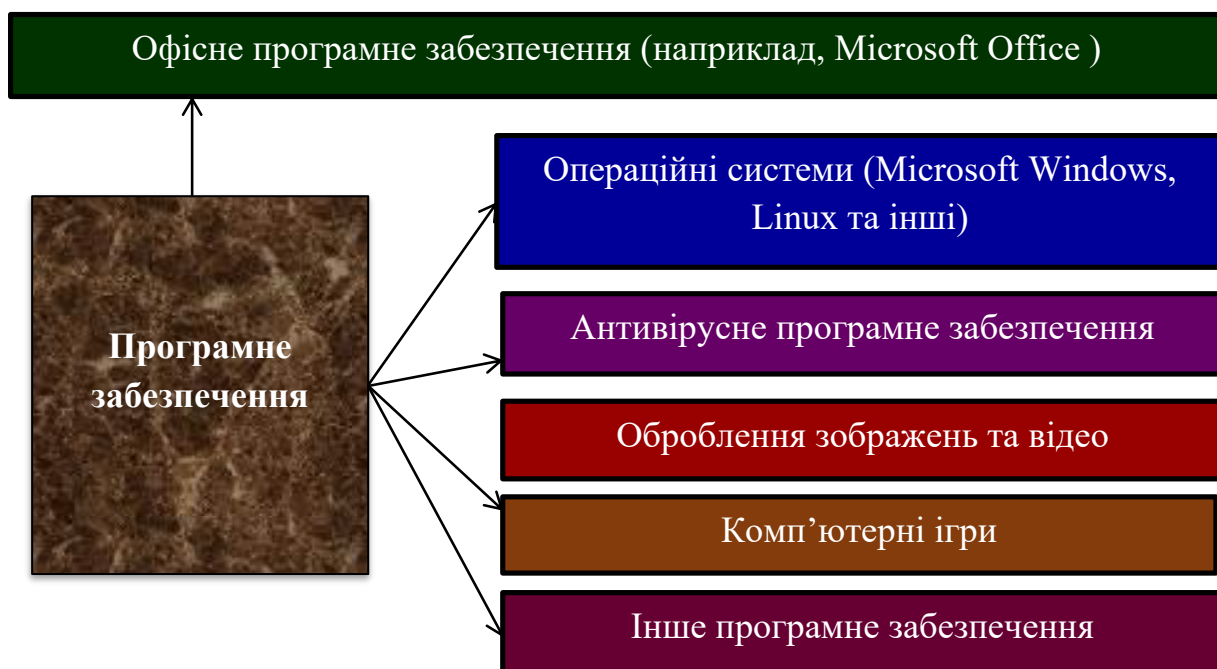


Рис. 8.8. Види програмного забезпечення



Варто зауважити!

Офісне програмне забезпечення – сукупність комп'ютерних програм, націлених на роботу з електронною документацією (текст, електронні таблиці, презентації, дані з різним ступенем візуалізації та деталізації). Компоненти офісного програмного забезпечення розповсюджуються разом, мають уніфікований інтерфейс і добре взаємодіють один з одним (Microsoft Word, Microsoft Excel, Microsoft Power Point тощо).

Операційні системи – це нематеріальні активи, що знаходяться у фізичній оболонці. Матеріальність такого активу, як органічне поєднання нематеріальних і матеріальних елементів, є суттєвішою. Операційні системи типу Microsoft Windows та інші, а також спеціалізоване програмне забезпечення для машин та обладнання, якими керує комп'ютер, і які не можуть ефективно працювати без програмного забезпечення, класифікуються як складові основних засобів і обліковуються згідно з вимогами МСБО 16 «Основні засоби» (рис. 8.9).



Рис. 8.9. Операційні системи підприємства



Варто зауважити!

Антивірусна програма (антивірус) – спеціальна комп'ютерна програма, робота якої спрямована:

- на пошук комп'ютерних вірусів та небажаних (шкідливих) програм;
- на відновлення інфікованих вірусами та шкідливими програмами файлів;
- на профілактику зараження файлів чи операційної системи вірусами.

Антивірусні програми та програмне забезпечення для комп'ютерного контролю використовуються підприємством з метою збільшення продуктивності, швидкості роботи та потенціалу електронно-обчислювальних машин. Термін корисного використання антивірусних програм встановлюється в межах терміну дії договірних права на користування та може відрізнятися від терміну експлуатації самого комп'ютера. Відсутність антивірусного програмного забезпечення є небезпечною для роботи комп'ютерів та створює загрозу ефективній роботі підприємства в цілому.

Програмне забезпечення для оброблення зображень та відео – комп'ютерні програми, які призначені для зберігання, пошуку і обробки зображень, аудіо і відео файлів.

Комп'ютерні ігри – імітаційні ігри-симуляції, в яких в результаті ігрової взаємодії гравці приймають різноманітні рішення. Основною ознакою імітаційної гри є наявність імітаційної моделі. Особливістю симулятивних ігор є комбінація гри і майбутнього з метою побудови прогнозу розвитку подій. Виділяють три основні типи навчальних симуляцій:

- 1) розвивають швидкість реакції;
- 2) дозволяють вирішувати професійні завдання;
- 3) спрямовані на аналіз інформації і прийняття управлінських рішень.

Інше програмне забезпечення – файлові менеджери, програми для архівування даних, інтернет-браузери тощо.



Слід запам'ятати!

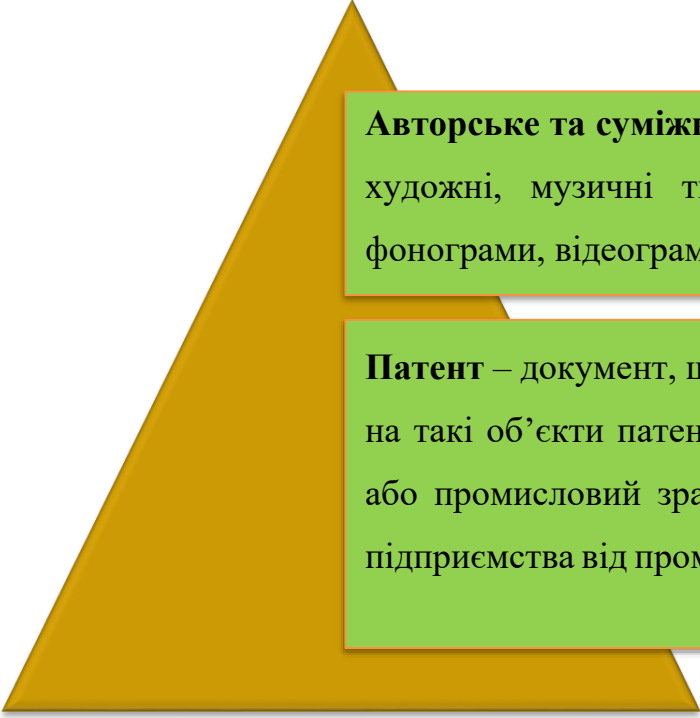
Ліцензія – це дозвіл, який видає орган ліцензування для юридичних осіб, фізичних осіб-підприємців та громадських формувань про наявність у них права на провадження певного виду господарської діяльності, яке підлягає ліцензуванню.

Ліцензування розглядають як засіб державного регулювання деяких видів підприємницької діяльності (ті що підлягають ліцензуванню), спрямований на забезпечення реалізації єдиної державної політики у цій сфері та на захист економічних і соціальних інтересів держави, суспільства та окремих споживачів.



Варто зауважити!

Окремим видом нематеріальних активів є **авторське та суміжні з ним права та патенти**. Визначення сутності авторського права та патенту наведено на рис. 8.10.



Авторське та суміжні з ним права – це права на літературні, художні, музичні твори, комп’ютерні програми та ігри, фонограми, відеограми, програми організації мовлення тощо

Патент – документ, що підтверджує наявність права власності на такі об’єкти патентного права як винахід, корисна модель або промисловий зразок. Розглядається як механізм захисту підприємства від промислового шпигунства з боку конкурентів

Рис. 8.10. Визначення авторського права та патенту

Одним із розповсюджених авторських прав є розробка підприємством web-сторінок та web-сайтів. Власна web-сторінка суб’єкта господарювання є результатом розробки та призначена для внутрішнього або зовнішнього доступу до певної інформації про підприємство в мережі Інтернет, є внутрішньо генерованим нематеріальним активом, на який поширюються вимоги МСБО 38.

Web-сайт – це сукупність інформаційних ресурсів підприємства, програмних та апаратних засобів з визначеною адресою в Інтернеті, що забезпечують доступ юридичних та фізичних осіб до цих інформаційних ресурсів та інші інформаційно-довідкові послуги через мережу Інтернет. Web-сайт відноситься до об’єктів права інтелектуальної власності (авторського права). Розміщення веб-сайту в Інтернеті передбачає реєстрацію доменного імені та хостинг (власне розміщення web-сайту). Доменне ім’я – це ім’я, що використовується для адресації комп’ютерів і ресурсів в Інтернеті. Таким чином природу web-сайту можна розглядати з трьох різних сторін: технічної, правової та облікової (рис. 8.11).



Рис. 8.11. Складові природи web-сайту

Web-сайт, що є результатом власної розробки підприємства, ідентифікується як нематеріальний актив тоді, коли виконуються всі критерії визнання етапу розробки. Витрати на створення веб-сайту розподіляються на такі етапи: планування; розробка прикладного програмного забезпечення та інфраструктури; розробка дизайну; розробка контенту (інформаційне наповнення сайту); операційний етап. Капіталізація таких витрат можлива тільки на етапах розробки і тільки тоді, коли підприємство може продемонструвати, що всі критерії визнання внутрішньо генерованого нематеріального активу виконуються.



Слід запам'ятати!

Ноу-хау (з англ. «know-how» – «знаю як», з франц. «savoir-faire» – «вміти-робити») – передача на договірній основі різних знань та досвіду наукового, технічного, виробничого, адміністративного чи іншого характеру, які практично застосовуються в діяльності підприємства чи у професійній діяльності, але ще не стали загальним надбанням.

До складу ноу-хау відносять унікальні незапатентовані знання і процеси, практичний досвід, в тому числі методи, способи і навички, що необхідні для проектування, дизайнування, розрахунків, будівництва і виробництва будь-яких виробів, проведення наукових досліджень і розробок; рецептури матеріалів, речовин, сплавів тощо; методи і способи діагностики й лікування; методи і способи видобутку корисних копалин; специфікації, аналітичні формули; документування, схеми організації виробництва, досвід в області дизайну, маркетингу, менеджменту; інша недоступна широкому загалу інформація.



Слід запам'ятати!

Нематеріальні активи в процесі розробки – це внутрішньо генеровані підприємством активи, які при створенні проходять два етапи: дослідження та розробку.

Особливістю таких активів є те, що вони не мають матеріальної складової та, з одного боку, дають змогу власнику використовувати собі на благо матеріальні, інтелектуальні, природні, економічні ресурси та авторські права, а, з іншого боку, – обмежують доступ до цих ресурсів інших претендентів.



Слід запам'ятати!

Торговельна марка (товарний знак, фірмова марка) – право на комерційні позначення (торговельні марки, товарні знаки для товарів і послуг) та комерційні найменування (фірмові марки), що є гарантією впізнаваності компанії на ринку, показником її статусу та успішності.

Розрізняють такі види торговельних марок:

1) словесні – складаються з існуючих чи вигаданих слів або сполучень літер, цифр (назви компаній, позначення, які слугують для індивідуалізації товарів або послуг, слогани, які використовуються в рекламних цілях, девізи);

- 2) зображувальні – складаються з графічних зображень будь-яких форм (логотипи, емблеми, етикетки);
- 3) об’ємні – існують у формі 3D-фігур (форма пляшки, пакування, вивіски);
- 4) комбіновані – існують у вигляді комбінації словесних позначень, графічних композицій та 3D-фігур.

8.2. Облік руху нематеріальних активів

Джерелами надходження нематеріальних активів підприємства можуть бути (рис. 8.12):

- 1) придбання за оплату:
 - а) об’єкта в цілому;
 - б) частку об’єкту (при об’єднанні бізнесу);
- 2) надходження за рахунок державних грантів;
- 3) отримання шляхом обміну;
- 4) створення активу власними силами (внутрішньо генеровані нематеріальні активи).

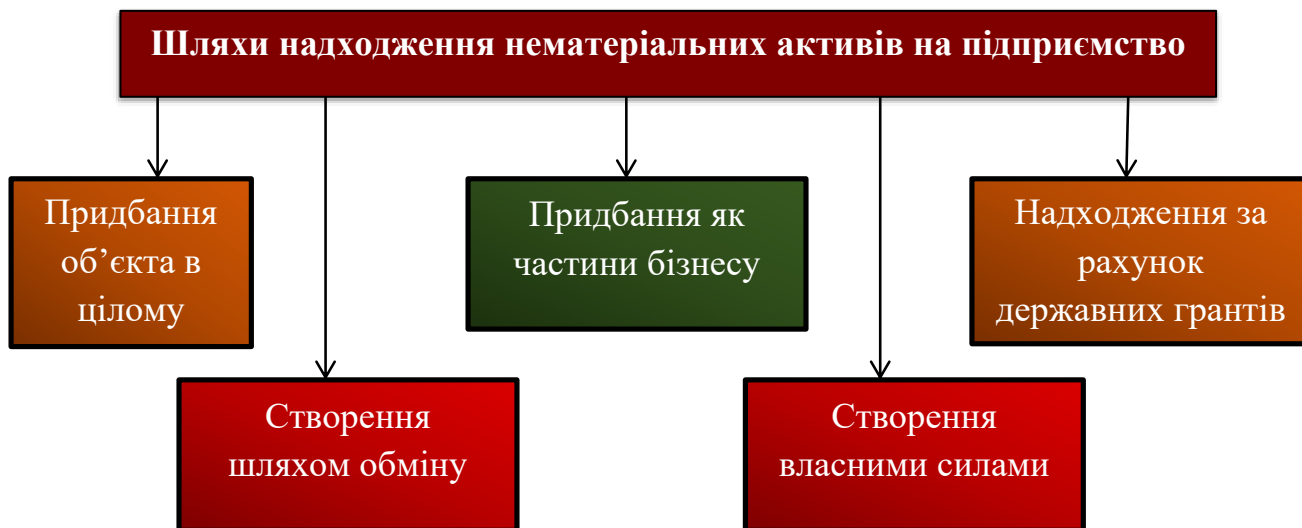


Рис. 8.12. Джерела надходження нематеріальних активів на підприємство

Після ідентифікації об’єктів як нематеріальних активів, вони підлягають первісному визнанню і оцінюються за собівартістю.



Слід запам'ятати!

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.

В залежності від джерел надходження нематеріального активу на підприємство його собівартість буде формуватися наступним чином (табл. 8.1).

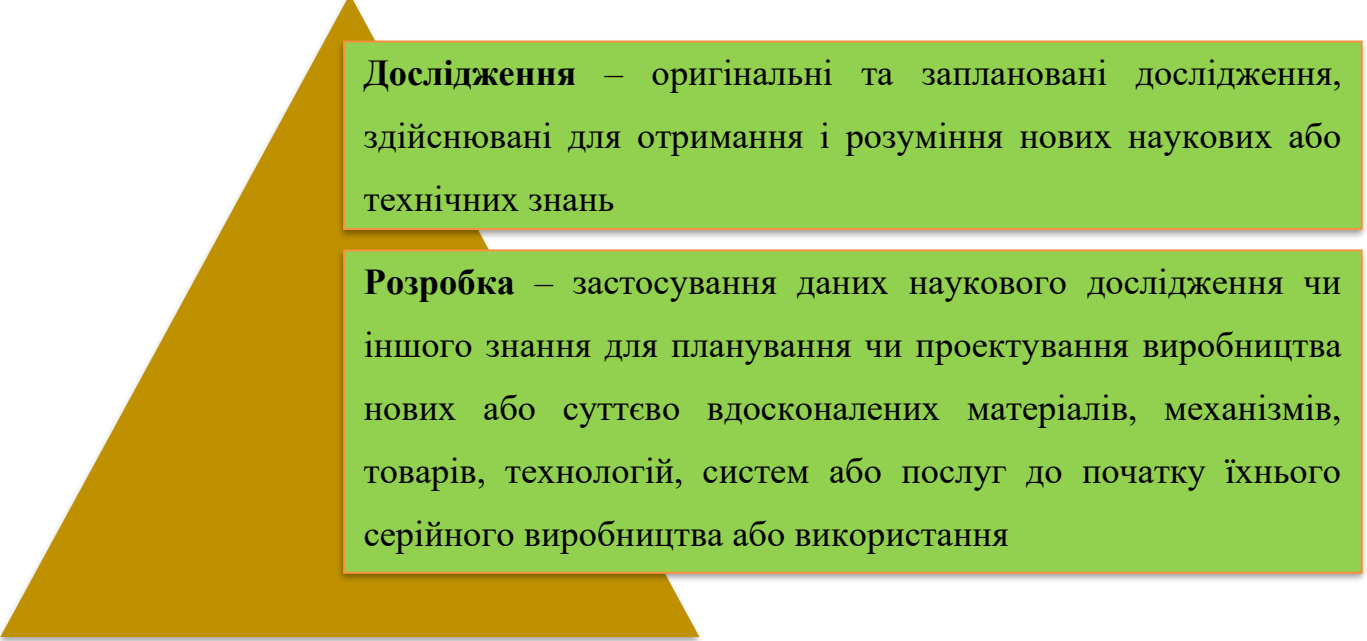
Таблиця 8.1

Процес формування собівартості нематеріальних активів в залежності від джерел їх надходження

Джерело надходження нематеріального активу	Склад витрат та правила формування собівартості
1	2
Придбання об'єкта в цілому	<p>Собівартість активу можна достовірно оцінити і до неї, окрім ціни придбання нематеріального активу, відносять такі витрати:</p> <ul style="list-style-type: none">- ввізне мито та податки, які не відшкодовуються державою;- виплати працівникам, гонорари фахівцям, які пов'язані із безпосереднім приведення активу до робочого стану;- витрати на перевірку функціонування активу тощо. <p>До собівартості нематеріального активу не включаються:</p> <ul style="list-style-type: none">– первісні операційні збитки;– витрати на організацію та здійснення бізнесу в новому місці та з новими клієнтами;– адміністративні та інші накладні витрати;– витрати, здійснені тоді, коли актив уже є придатним до експлуатації;– витрати на введення нових продуктів чи послуг (рекламування чи стимулювання продажу)

1	2
Придбання як частини об'єднання бізнесу	Собівартістю нематеріального активу, придбаного як частина об'єднання бізнесу, відповідно до МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» є його справедлива вартість на дату придбання
Надходження за рахунок державних грантів	Згідно з вимогами положення МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», первісне визнання нематеріального активу і державного гранту здійснюється: <ul style="list-style-type: none"> - за справедливою вартістю; - за номінальною вартістю, що включає прямі видатки на підготовку активів до використання за призначенням
Отримання шляхом обміну	Собівартість оцінюється за справедливою вартістю за винятком таких операцій: <ul style="list-style-type: none"> – некомерційні операції обміну; – при неможливості достовірної оцінки справедливої вартості як отриманого, так і переданого активу
Створення активу власними силами (внутрішньо генеровані нематеріальні активи)	Процес внутрішньої генерації включає два етапи: дослідження та розробка. Витрати етапу дослідження є витратами періоду, витрати етапу розробки включаються до собівартості створюваного нематеріального активу, якщо відповідають критеріям МСБО 38

Процес створення нематеріальних активів ділиться на два етапи: дослідження і розробка (рис. 8.13 - 8.14).



Дослідження – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань

Розробка – застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання

Рис. 8.13. Сутність досліджень та розробок як етапів створення нематеріальних активів

На етапі дослідження здійснюється діяльність, пов'язана із отриманням нових знань, пошуком альтернативних варіантів сировини, обладнання, приладів, товарів, технологій, систем та послуг. Характерною рисою цього етапу є неможливість для підприємства довести факт створення нематеріального активу, який спрямований на генерацію майбутніх економічних вигод, а тому видатки на дослідження є витратами періоду.

В процесі розробки діяльність підприємства спрямована на проектування, конструювання та випробовування прототипів, вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів тощо.



Рис. 8.14. Етапи створення нематеріальних активів

На цьому етапі можливе визнання нематеріального активу при умові доведення існування таких критеріїв:

- наявні технічні можливості, наміри щодо завершення, фінансові та інші ресурси для створення нематеріального активу, придатного для використання та продажу;
- здатність до достовірної оцінки витрат на етапі розробки нематеріального активу;
- планування підприємством експлуатувати або продати розроблюваний нематеріальний актив;

- можливість демонстрації шляхів генерування майбутньої економічної вигоди від активу.



Необхідно знати!

Облік витрат на етапах дослідження та розробки наведено на рис. 8.15 - 8.16.

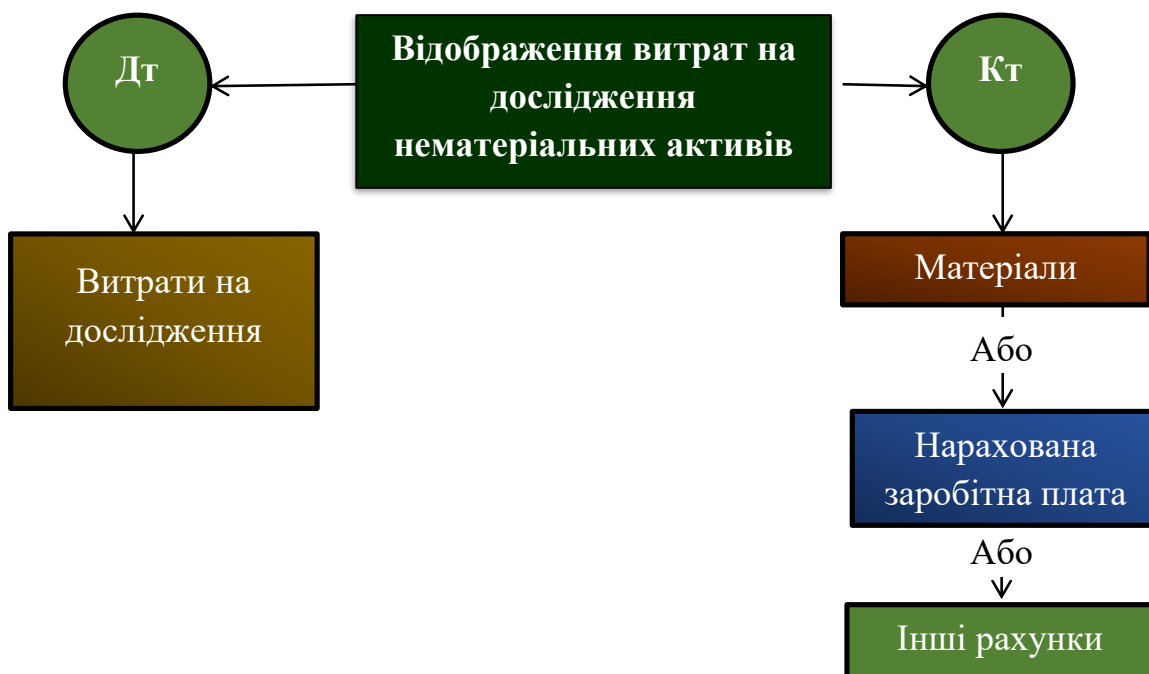


Рис. 8.15. Облік витрат етапу дослідження нематеріальних активів

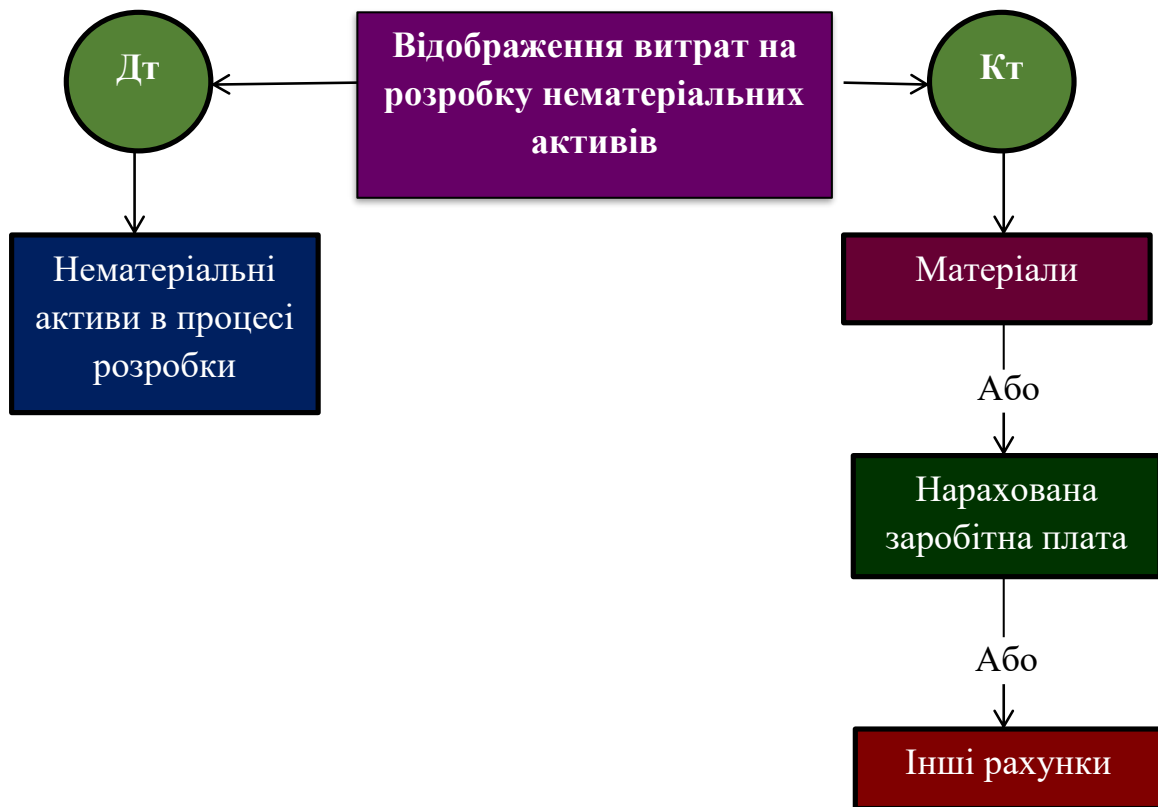


Рис. 8.16. Облік витрат етапу розробки нематеріальних активів

Подальша оцінка нематеріальних активів після первісного їх визнання повинна здійснюватися за однією з двох моделей: моделі собівартості або моделі переоцінки (рис. 8.17).

Модель собівартості передбачає розрахунок балансової вартості як різниці первісної вартості та будь-якої наступної накопиченої амортизації та будь-якого наступного накопиченого збитку від знецінювання.

Модель переоцінки передбачає розрахунок переоціненої вартості, яка є справедливою вартістю на дату переоцінки, мінус будь-яка наступна накопичена амортизація та будь-які наступні накопичені збитки від знецінення.

Використання моделі переоцінки можливе тоді, коли для нематеріальних активів існує активний ринок.



Слід запам'ятати!

Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови:

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



Рис. 8.17. Методи оцінки нематеріальних активів після їх первісного визнання

Згідно з МСБО 38, модель переоцінки передбачає визначення справедливої вартості, яка трактується як ціна, що була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку

на дату оцінки. На звітну дату балансова вартість нематеріальних активів не повинна відрізнятись від справедливої.



Необхідно знати!

Облік придбання нематеріальних активів за плату як об'єкта в цілому відображено на рис. 8.18.

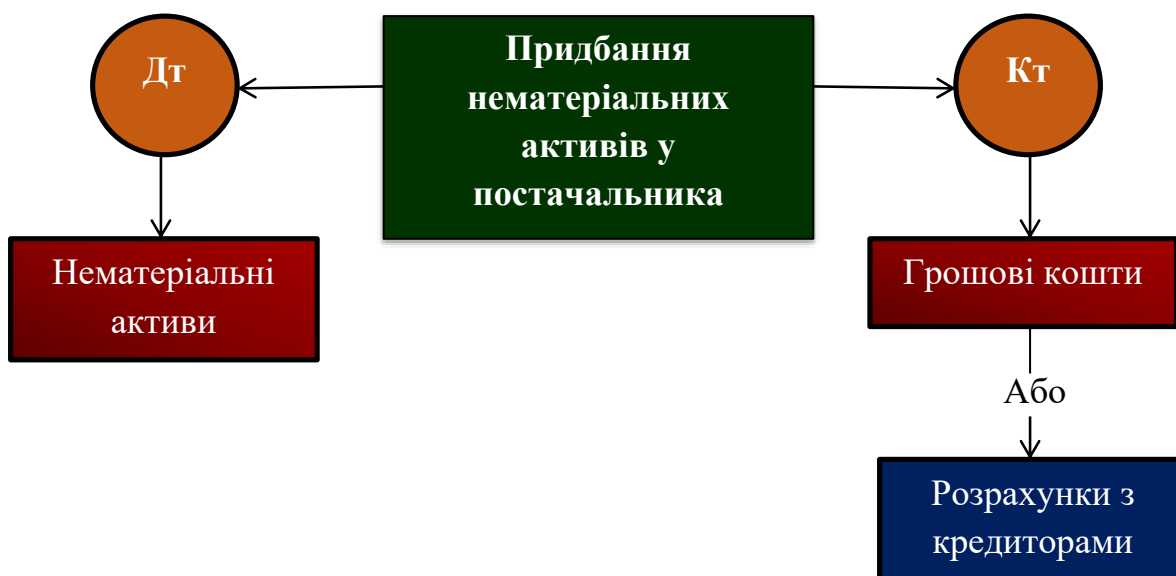


Рис. 8.18. Облік придбання нематеріальних активів у постачальника

Нематеріальні активи, що придбаваються в результаті об'єднання частини бізнесу, оцінюють за їх справедливою вартістю.



Необхідно знати!

Облік придбання нематеріальних активів шляхом об'єднання частини бізнесу наведено на рис. 8.19.



Рис. 8.19. Облік придбання нематеріальних активів як об'єднання частини бізнесу



Необхідно знати!

Собівартість нематеріального активу, отриманого в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості відданого активу, скоригованій на будь-яку суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану у процесі цієї операції. Облік придбання нематеріального активу шляхом обміну на неподібний актив наведено на рис. 8.20 - 8.24.



Рис. 8.20. Облік списання амортизації об'єкта, що передається

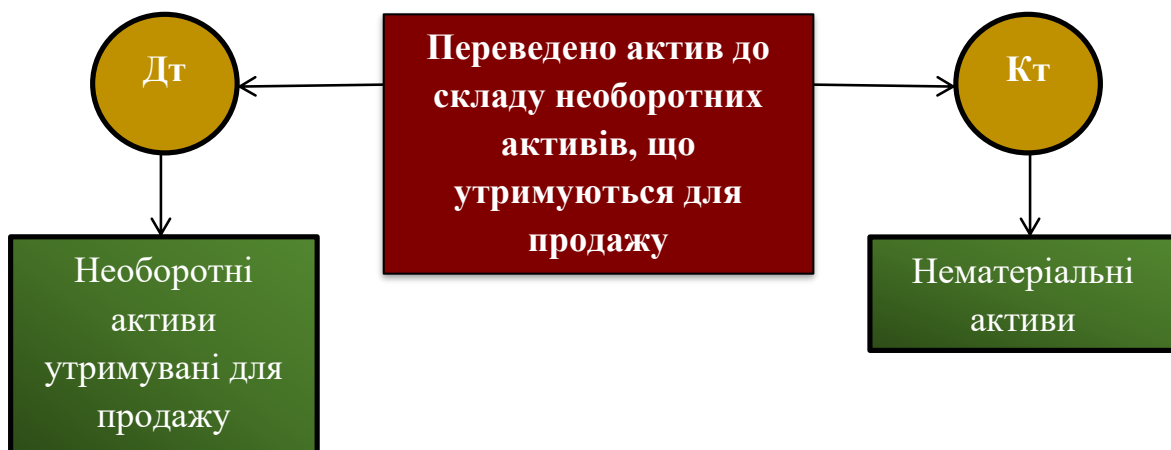


Рис. 8.21. Облік переведення об'єкта до складу необоротних активів, що утримуються для продажу

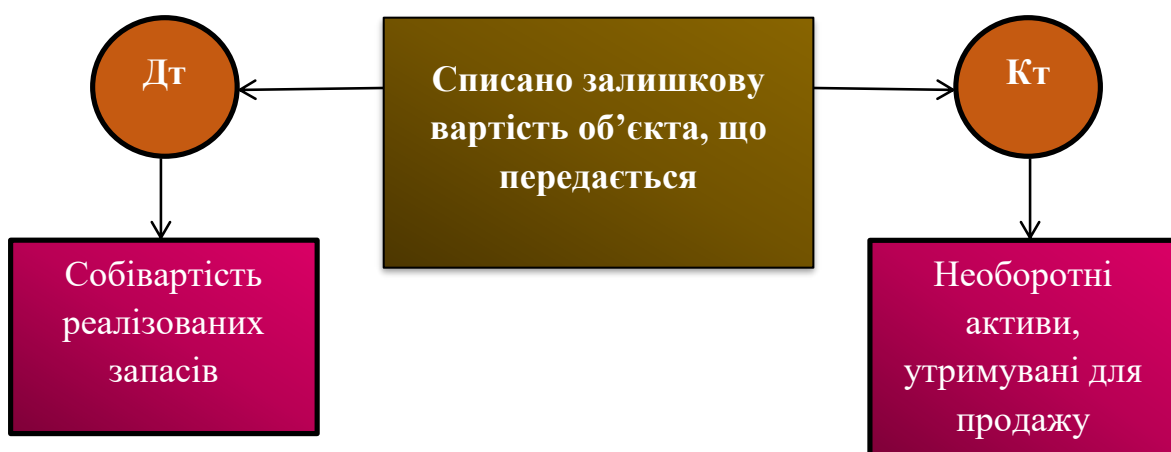


Рис. 8.22. Облік списання об'єкта, що передається

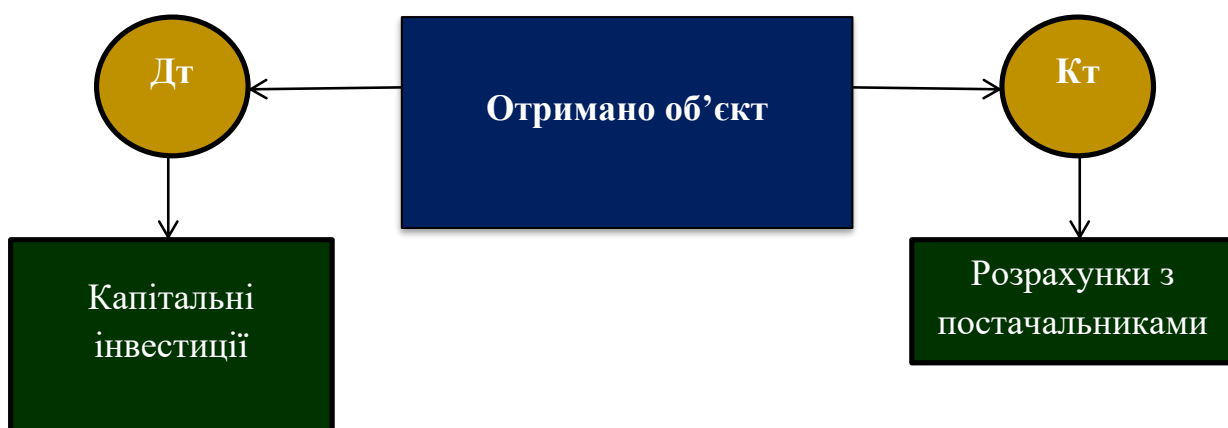


Рис. 8.23. Облік отримання об'єкта



Рис. 8.24. Облік введення об'єкта в експлуатацію



Необхідно знати!

При придбанні нематеріального активу шляхом обміну на подібний (за призначенням та справедливою вартістю) нематеріальний актив собівартість придбаного активу дорівнює балансовій вартості відданого активу. Облік придбання нематеріального активу шляхом обміну на подібний актив наведено на рис. 8.25 - 8.28.

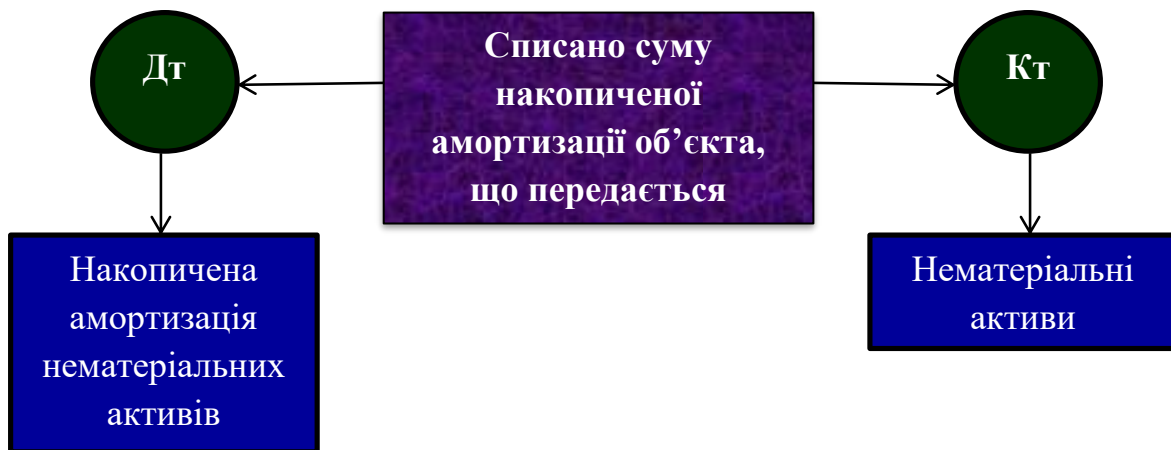


Рис. 8.25. Облік списання амортизації об'єкта, що передається

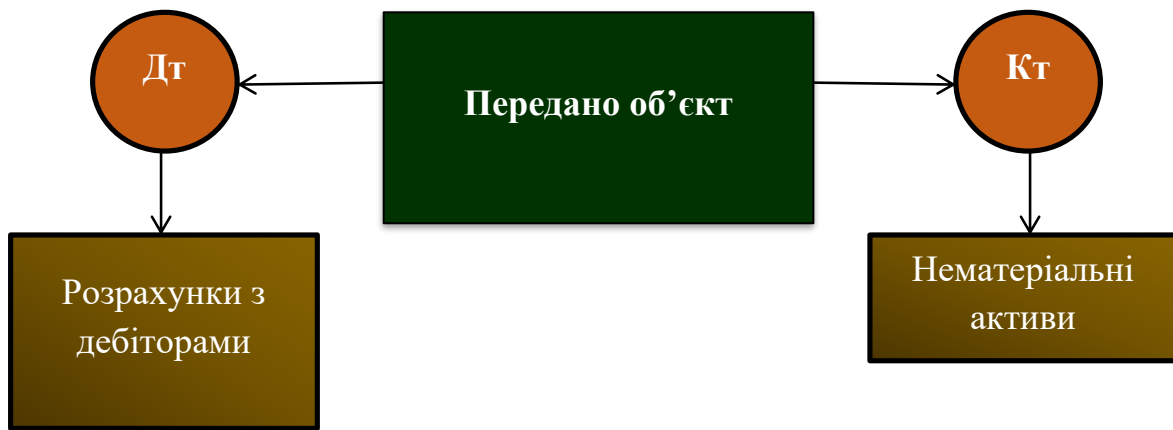


Рис. 8.26. Облік передачі об'єкта



Рис. 8.27. Облік отримання об'єкта

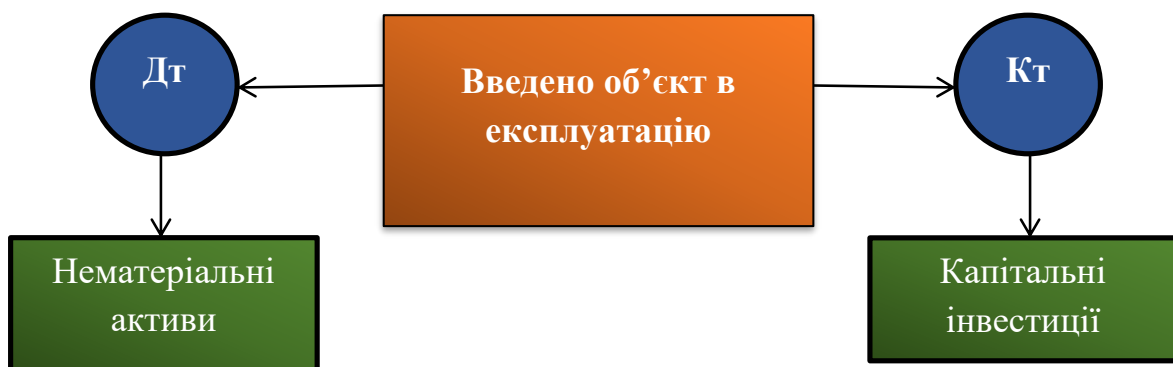


Рис. 8.28. Облік введення об'єкта в експлуатацію

Визнання нематеріального активу слід припиняти, коли отримання економічних вигод у подальшому не очікується.

Вибуття нематеріального активу може здійснюватися:

- при продажі;

- передаванні у фінансову оренду;
- при безоплатному передаванні тощо.

При визначенні дати вибуття такого активу підприємство має застосовувати положення:

- 1) МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» – при визнанні доходів від реалізації товарів;
- 2) МСФЗ 16 «Оренда» – при продажі активів з наступною орендою.

Фінансовий результат від припинення визнання нематеріального активу визначають як різницю між сумою чистого надходження від вибуття (продажу) активу та його балансовою вартістю.



Необхідно знати!

Облік вибуття (продажу) нематеріальних активів відображено на рис. 8.29 - 8.30.



Рис. 8.29. Облік доходів від реалізації нематеріальних активів

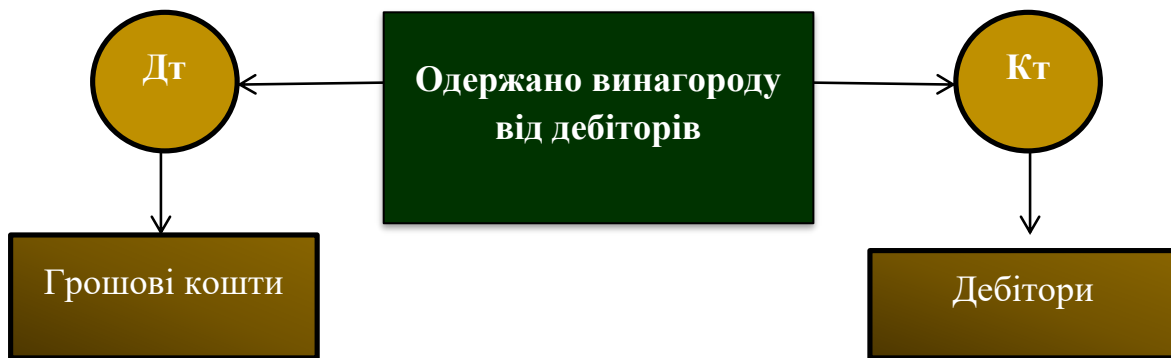


Рис. 8.30. Облік надходження винагороду від дебіторів



Необхідно знати!

Облік списання нематеріальних активів відображено на рис. 8.31.

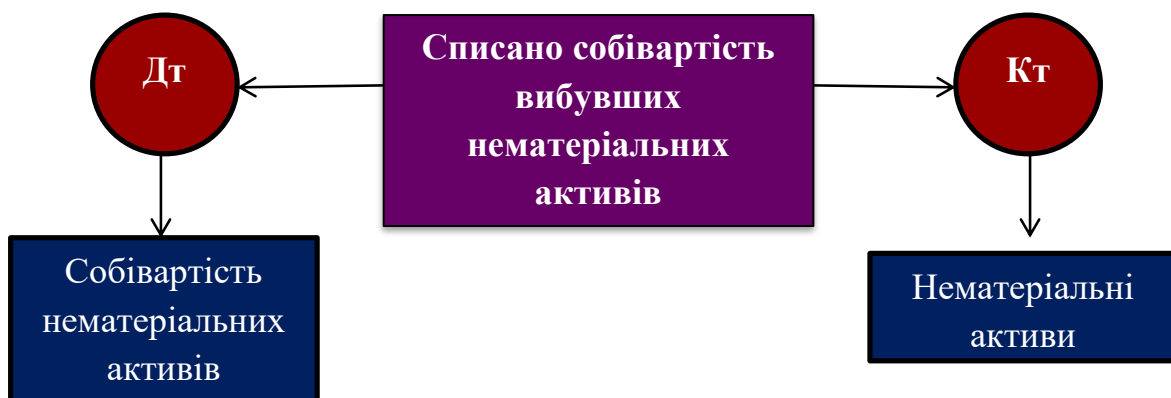


Рис. 8.31. Облік списання нематеріальних активів

Методика переоцінки нематеріальних активів аналогічна порядку проведення переоцінки основних засобів (див. тема 7).

8.3. Облік амортизації нематеріальних активів

Всі нематеріальні активи (за винятком прав на постійне користування земельною ділянкою та нематеріальних активів з невизначеним терміном корисного використання) підлягають амортизації. Визначення сутності амортизації та суми, що амортизується, нематеріальних активів наведено на рис. 8.32.

Амортизація – систематичний розподіл суми, що амортизується, нематеріального активу протягом терміну його корисної експлуатації

Сума, що амортизується – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості

Рис. 8.32. Сутність амортизації та суми, що амортизується, нематеріальних активів



Слід запам'ятати!

Термін корисної експлуатації – це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання,
- або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Особливості амортизаційної політики підприємства впливають із терміну корисного використання нематеріальних активів, який необхідно оцінити на предмет визначеності (кінцевості) (рис. 8.33). Кінцевий термін корисного використання визначається як часовий проміжок або кількість виробленої продукції. Невизначений строк корисного використання не означає нескінченний. Термін корисного використання вважається невизначеним, якщо неможливо встановити межу періоду, протягом якого від активу очікуються чисті надходження коштів.

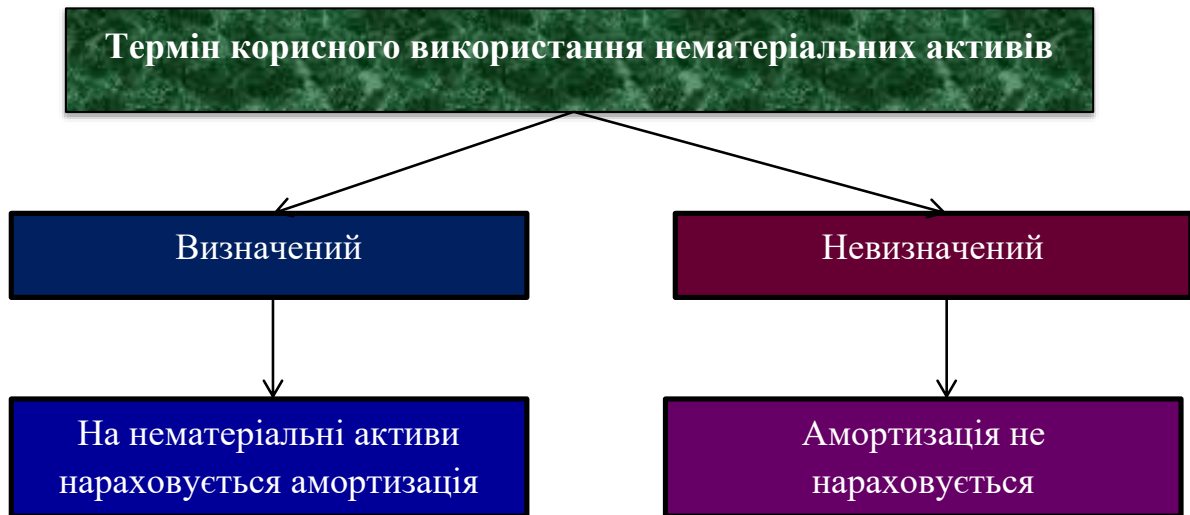


Рис. 8.33. Особливості нарахування амортизації нематеріальних активів в залежності від терміну їх корисного використання

В наказі про облікову політику підприємство самостійно оцінює, чи є визначеним або невизначеним термін корисної експлуатації нематеріального активу.

Термін експлуатації нематеріального активу, який пов'язаний із договірними чи іншими юридичними правами, не може бути довшим за період чинності цих прав, але може бути коротшим за термін їх чинності в залежності від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив.

Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений термін, який може бути продовженим, термін корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення його суб'єктом господарювання без суттєвих витрат.

Основні фактори, які впливають на термін корисного використання нематеріальних активів, наведено на рис. 8.34.

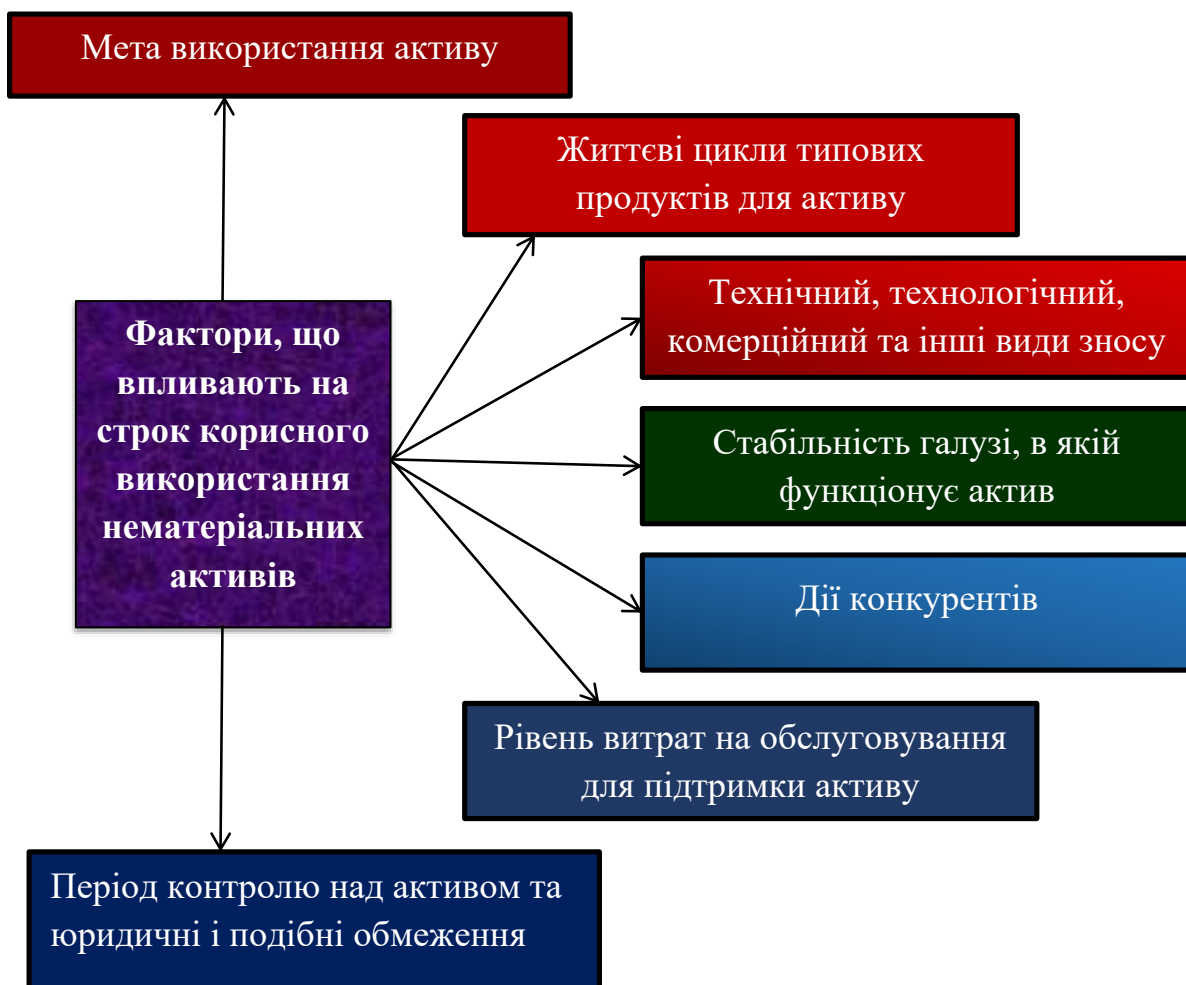


Рис. 8.34. Фактори впливу на термін корисного використання нематеріальних активів

Основні особливості амортизації нематеріальних активів узагальнено у таблиці 8.2.

Таблиця 8.2

Особливості амортизації нематеріальних активів

Чинник амортизаційної політики	Особливості нарахування амортизації
1	2
Період нарахування	<ul style="list-style-type: none"> – амортизацію починають нараховувати з моменту придатності активу до використання; – амортизацію зупиняють на одну з дат, яка відбувається раніше: на дату початку визначення активу як утримуваного для продажу або дату припинення його визнання

1	2
Метод амортизації	<ul style="list-style-type: none"> – відображає очікувану форму споживання економічних вигод від використання активу підприємством; – методи (формули) амортизації: прямолінійний метод, метод зменшення залишку, метод суми одиниць продукції
Ліквідаційна вартість	<p>Дорівнює нулю, за винятком випадків, коли:</p> <ul style="list-style-type: none"> – є зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його використання; – є активний ринок такого активу, і ліквідаційну вартість можна визначити з посиланням на нього (обов'язкова умова – висока ймовірність існування такого ринку наприкінці терміну експлуатації активу)
Перегляд періоду та методу	<ul style="list-style-type: none"> – для активів з визначеним терміном експлуатації: період і метод треба переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року; – оцінку невизначеного терміну корисної експлуатації слід переглядати в кожному періоді



Необхідно знати!

Облік нарахування амортизації нематеріальних активів відображено на рис. 8.35 - 8.36.



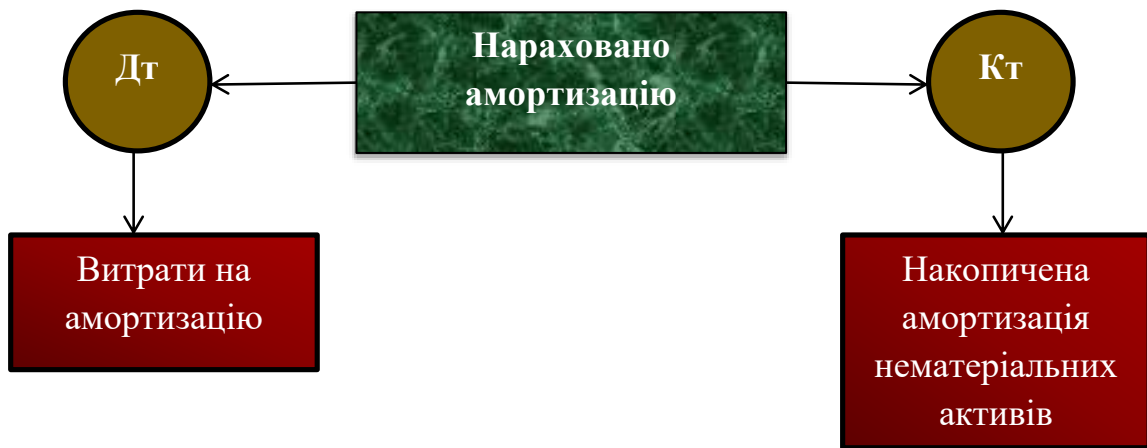


Рис. 8.35. Облік нарахування амортизації для підприємств, які ведуть облік витрат за елементами

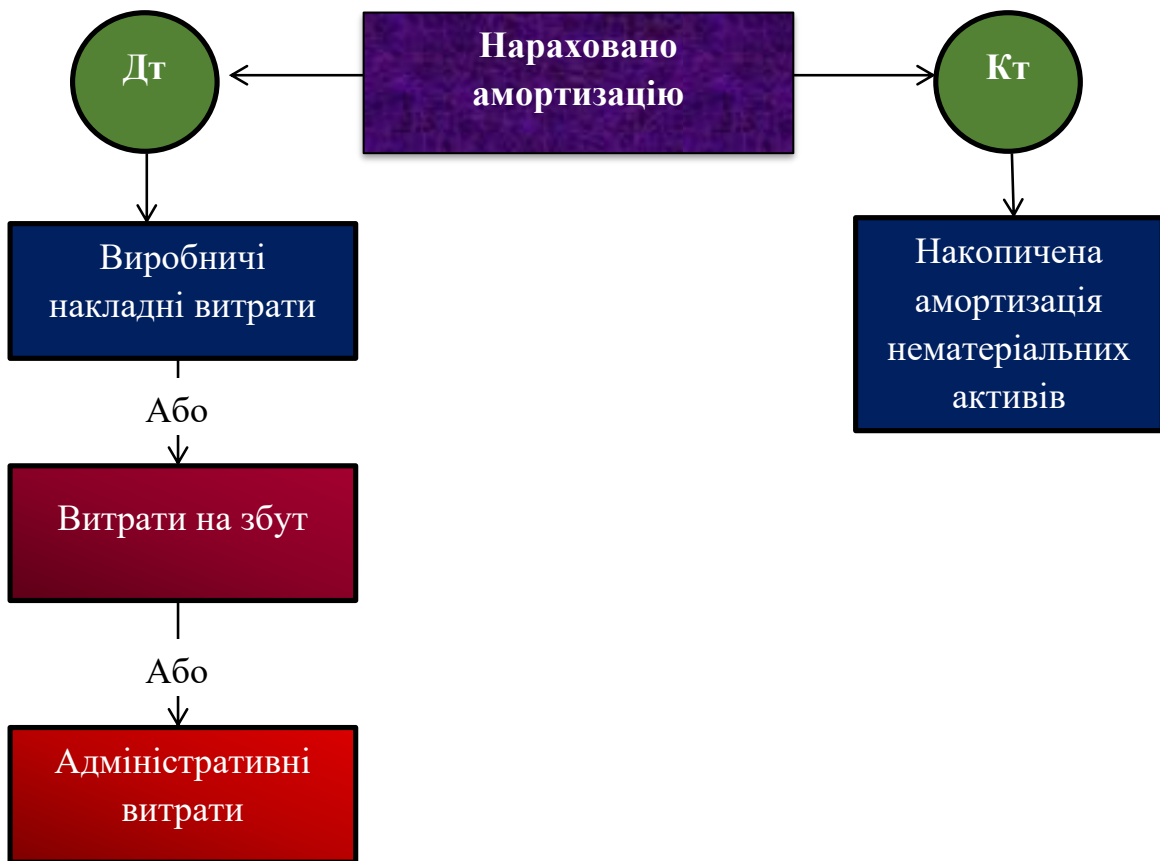


Рис. 8.36. Облік нарахування амортизації для підприємств, які ведуть облік витрат за функціональною ознакою

8.4. Розкриття інформації про нематеріальні активи

Інформація, яку підприємство розкриває у фінансових звітах, поділяється на обов'язкову та додаткову (рис. 8.37).

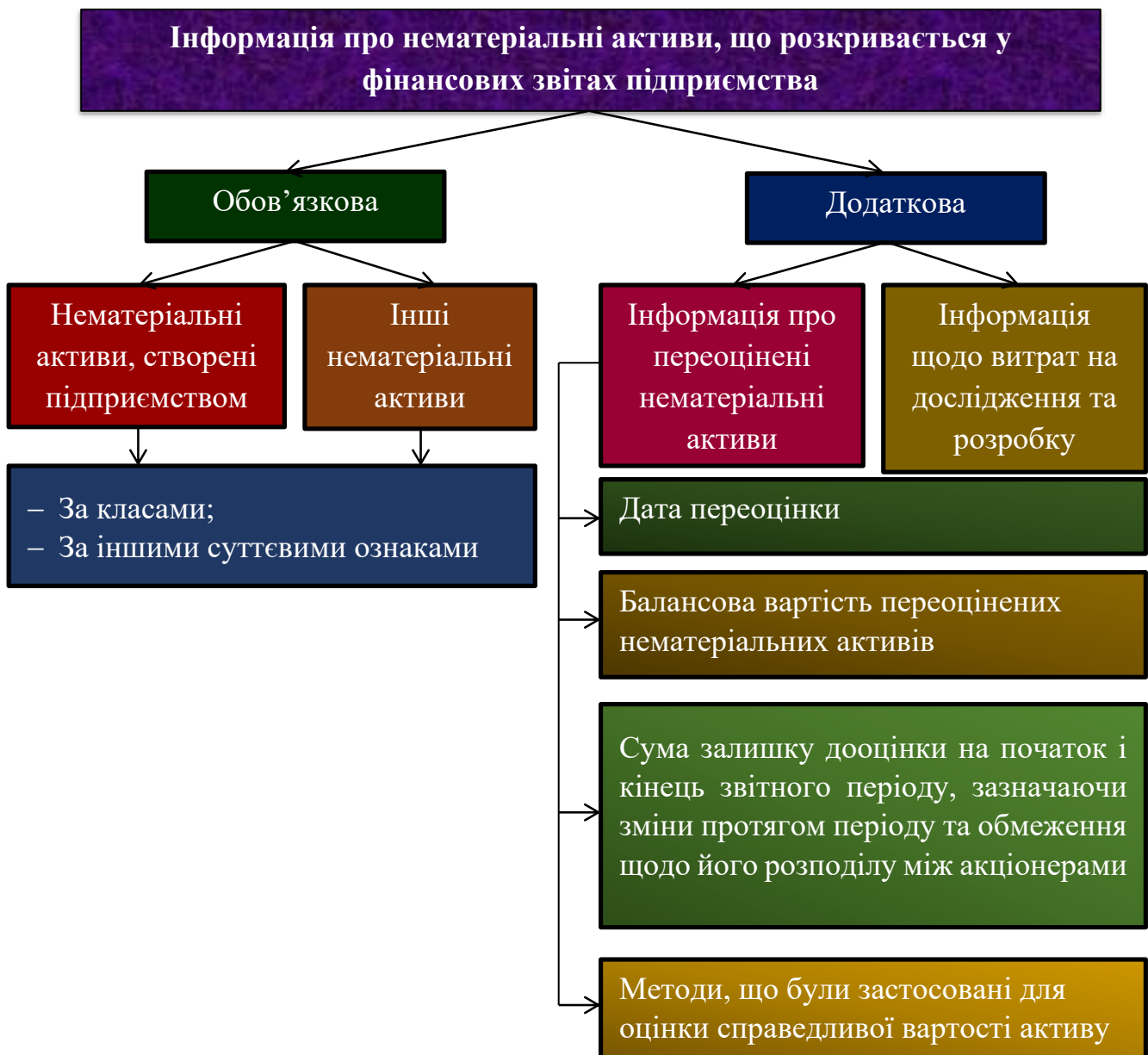


Рис. 8.37. Обов'язкова та додаткова інформація про нематеріальні активи, яка розкривається у фінансових звітах

До загальної інформації відносяться наступні її види:

- 1) інформація про методи нарахування амортизації;
- 2) інформація щодо строку корисного використання нематеріального активу;
- 3) інформація про балансову вартість та накопичену амортизацію (разом із

накопиченою сумою збитків від зменшення корисності) на початок і на кінець звітного періоду;

4) статті звіту про прибутки та збитки, до яких включено суму нарахованої амортизації нематеріальних активів;

5) узгодження балансової вартості нематеріальних активів на початок і на кінець звітного періоду (рис. 8.38).



Рис. 8.38. Алгоритм узгодження балансової вартості нематеріальних активів на початок і на кінець звітного періоду

Згідно з вимогами МСБО 38 «Нематеріальні активи» до додаткової інформації відноситься:

- опис повністю амортизованих нематеріальних активів, які продовжують використовуватися;
- опис контрольованих, але не визнаних підприємством нематеріальних активів.

8.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»



Таблиця 8.3

Порівняльна характеристика НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи» та МСБО 38 «Нематеріальні активи»

НП(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
1	2
Ідентифікація гудвілу	
При ідентифікації гудвіл відносять до складу нематеріальних активів	Гудвіл відображається окремою статтею у звіті про фінансовий стан, але разом з тим є видом нематеріальних активів
Визнання	
Одержання майбутніх економічних вигод, вартість може бути достовірно визначена	Одержання майбутніх економічних вигод та собівартість активу можна достовірно оцінити
Первісна оцінка	
Нематеріальний актив потрібно оцінювати за первісною вартістю	Нематеріальний актив слід первинно оцінювати за собівартістю

1	2
Джерела надходження	
<p>Отриманий в результаті розробки. За оплати грошовими коштами. Обмін на подібний актив. Обмін на неподібний актив. Безоплатно отриманий. Як внесок до статутного капіталу. Через об'єднання підприємств</p>	<p>Придбання за плату об'єкта вцілому. Придбання як частина об'єднання бізнесу. Надходження за рахунок державних грантів. Отримання шляхом обміну. Самостійна розробка</p>
Переоцінка	
<p>Підприємство може здійснювати переоцінку за справедливою вартістю на дату балансу тих нематеріальних активів, щодо яких існує активний ринок</p>	<p>Модель переоцінки застосовується лише після того, як актив було первісно визнано за собівартістю</p>
Класифікація	
<ul style="list-style-type: none"> – права на користування природними ресурсами; – права на користування майном; – права на комерційні позначення; – права на об'єкти промислової власності; – авторське право та суміжні з ним права; – інші нематеріальні активи 	<ul style="list-style-type: none"> – назви брендів; – заголовки та назви видань; – комп'ютерне програмне забезпечення; – ліцензії та привілеї; – авторські права; – патенти та інші права на промислову власність; – рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи; – нематеріальні активи на етапі розробки
Термін корисного використання	
<p>Термін корисного використання обмежується тим, що зазначений у правовстановлюючому документі. Якщо, відповідно до правовстановлюючого документа, строк дії права користування нематеріального активу не встановлено, такий строк корисного використання визначається платником податку самостійно</p>	<p>Термін корисного використання обмежений строком отримання економічних вигод від нематеріального активу</p>

1	2
Метод амортизації	
<p>Прямолінійний метод; метод зменшення залишкової вартості; метод прискореного зменшення залишкової вартості; кумулятивний метод; виробничий метод. В обліковій практиці підприємства використовується лише прямолінійний метод, оскільки визначити майбутню економічну вигоду від використання об'єкту нематеріальних активів дуже важко</p>	<p>Прямолінійний метод; метод зменшення залишку; метод суми одиниць продукції</p>
Нарахування амортизації	
<p>Відповідно до п. 25, нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)</p>	<p>Амортизацію починають нараховувати з моменту придатності активу до використання. Амортизацію зупиняють на одну з дат, яка відбувається раніше: на дату початку визначення активу як утримуваного для продажу або дату припинення його визнання</p>



Облік



запасів

ТЕМА 9 ОБЛІК ЗАПАСІВ

- 9.1. Визначення та первісна оцінка запасів
- 9.2. Облік надходження та вибуття запасів
- 9.3. Облік запасів за чистою вартістю реалізації
- 9.4. Розкриття інформації про запаси у примітках до фінансових звітів
- 9.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»



9.1. Визначення та первісна оцінка запасів

Загальний підхід до обліку запасів і вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено у МСБО 2 «Запаси».

Вимоги МСБО 2 «Запаси» стосуються всіх запасів, окрім:

- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг;
- б) фінансових інструментів (регламентується положеннями МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» та МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю (регламентується положеннями МСБО 41 «Сільське господарство»).

Не можна застосовувати положення МСБО 2 «Запаси» для оцінки запасів, що утримуються:

- а) виробниками продукції сільського та лісового господарства після збору врожаю, видобутку корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях. Якщо такі запаси оцінюють за чистою вартістю реалізації, зміни цієї вартості визнаються у прибутку або збитку в періоді зміни;

б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюють за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в періоді зміни.



Слід запам'ятати!

Згідно з МСБО 2, **запаси** – це активи, які:

- утримуються для продажу в умовах звичайного бізнесу;
- перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу;
- утримуються у формі основних чи допоміжних матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі (процесі надання послуг).

Стандарт передбачає, що первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість, яка включає (табл. 9.1):

- витрати на придбання;
- витрати на переробку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами.

Таблиця 9.1

Три складові собівартості запасів при їх надходженні

Тип витрат	Елементи витрат
1	2
Витрати на придбання Cost of purchase	Складаються з: а) ціни купівлі; б) імпорتنих мит і інших невідшкодовуваних податків; в) транспортних, транспортно-експедиційних та інших витрат, що безпосередньо належать до придбання. При цьому торгові (оптові) знижки, надані постачальниками після оплати поставок, а також кошти, що повертаються постачальниками з інших причин, від підсумкової суми витрат на закупівлю віднімаються
Витрати на переробку Cost of conversion	Складаються з витрат, безпосередньо пов'язаних з випуском певних видів (одиниць) продукції. Крім прямих витрат, до витрат на переробку належать і виробничі накладні витрати, як постійні (Fixed production overheads), так і змінні (Variable production overheads)

1	2
Інші витрати Other costs	Включаються до собівартості запасів тільки тією мірою, якою вони пов'язані з приведенням їх (запасів) до необхідного стану та місцезнаходження

Оцінка витрат при формуванні первинної собівартості запасів, згідно з вимогами МСБО 2 «Запаси», передбачає використання методу стандартних витрат та методу роздрібних цін при умові, що їх результати будуть відповідати собівартості (рис. 9.1).

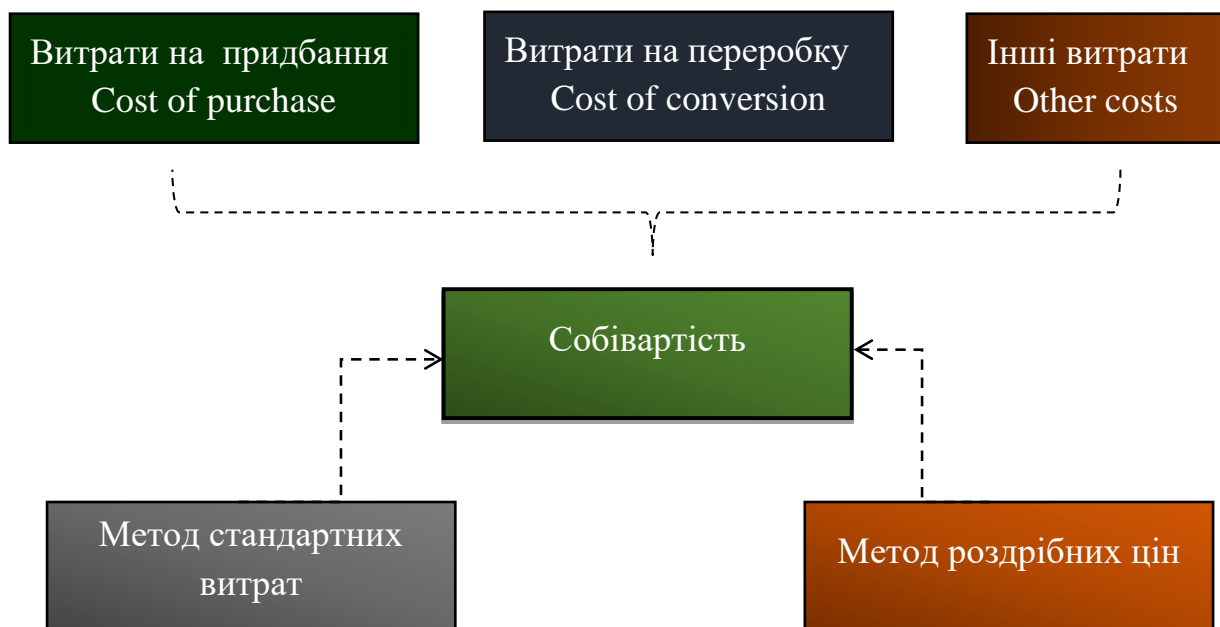


Рис. 9.1. Алгоритм оцінки витрат при формуванні первинної собівартості запасів

В умовах звичайного бізнесу подальша оцінка запасів здійснюється за найменшою з двох оцінок: собівартістю (первісною вартістю) або чистою вартістю реалізації (рис. 9.2).



Слід запам'ятати!

Чиста реалізаційна вартість – це чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у ході звичайного бізнесу.

Чиста вартість реалізації згідно з МСБО – попередньо оцінена ціна продажу у ході звичайного бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Первісна вартість – це собівартість запасів, тобто сума, яка складається з наступних фактичних виробничих витрат:

- ✓ суми, які сплачуються згідно із договором з постачальником (продавцем) за вирахуванням непрямих податків;
- ✓ суми ввізного мита;
- ✓ суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів;
- ✓ транспортно-заготівельних витрат;
- ✓ інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях

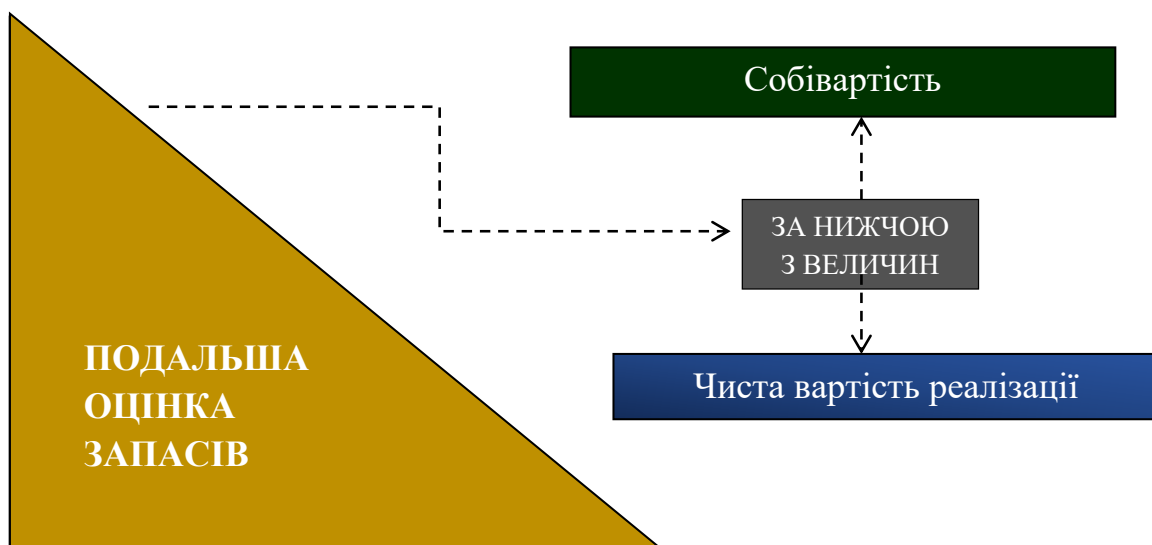


Рис. 9.2. Алгоритм подальшої оцінки запасів



До собівартості запасів не включаються і відображаються як витрати періоду:

- наднормативні суми відходів матеріалів, витрати на оплату праці та інші виробничі витрати;
- витрати на зберігання запасів (крім тих витрат, здійснення яких обумовлене виробничим процесом і є необхідним для реалізації наступної стадії виробництва);
- адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;
- витрати на збут.

Особливості оцінки запасів згідно з вимогами положень НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси» (IAS 2 «Inventories») наведені в табл. 9.2.

Таблиця 9.2

Особливості оцінки запасів за IAS 2 «Inventories» та НП(С)БО 9 «Запаси»

Види оцінок	Згідно з IAS 2	Згідно з НП(С)БО 9
Первісна оцінка запасів	За собівартістю (Cost)	За собівартістю (п. 8 - п. 9 НП(С)БО 9)
Оцінка запасів на дату балансу	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю (Cost model) або чистою продажною ціною (Net realisable value) (§9)	За найменшою з двох оцінок: за собівартістю або чистою продажною ціною (п. 24 НП(С)БО 9)
Складові собівартості запасів	1) витрати на придбання (Cost of purchase); 2) витрати на переробку (Cost of conversion); 3) інші витрати (Other costs) (§10, а також §11 - §18)	За змістом аналогічно, але опис «розмитий» деталями (п.9 НП(С)БО 9)
Виключаються з собівартості запасів та визнаються у витратах поточного/звітного періоду	1) наднормативні втрати; 2) невиробничі витрати на зберігання; 3) загальнокорпоративні витрати, не пов'язані безпосередньо із запасами; 4) витрати на збут; 5) витрати щодо позик за винятком тих, які капіталізуються згідно з IAS 23 (§16 - §18)	1) наднормативні втрати і недостачі; 2) фінансові витрати за винятком тих, що капіталізуються згідно з НП(С)БО 31; 3) витрати на збут; 4) загальногосподарські витрати, не пов'язані безпосередньо із запасами (п.14 НП(С)БО 9)

9.2. Облік надходження та вибуття запасів

В розділі облікової політики підприємства стосовно запасів може бути передбачена система обліку, що використовується для відображення запасів, а саме:

- 1) система періодичного обліку;
- 2) система постійного обліку.

Відповідно до методу періодичного обліку детальний облік надходження та витрачання запасів протягом року на рахунках запасів не відображається. Для обліку придбаних матеріалів або товарів застосовують рахунки «Закупки» та «Постачальники» (рис. 9.3 (а)). Наприкінці звітної періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка «Закупки» списують на рахунок фінансових результатів (рис. 9.3 (б)). В кінці звітної періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітної періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів.

При використанні системи періодичного обліку запасів собівартість продажу визначають балансовим методом (9.1):



Варто зауважити!

$$СП_з = C_{п} + З - C_{к}, \quad (9.1)$$

де $СП_з$ – собівартість продажу запасів;

$C_{п}$ – собівартість залишку запасів на початок звітної періоду;

$З$ – собівартість запасів, придбаних протягом звітної періоду;

$C_{к}$ – собівартість залишку запасів на кінець звітної періоду.

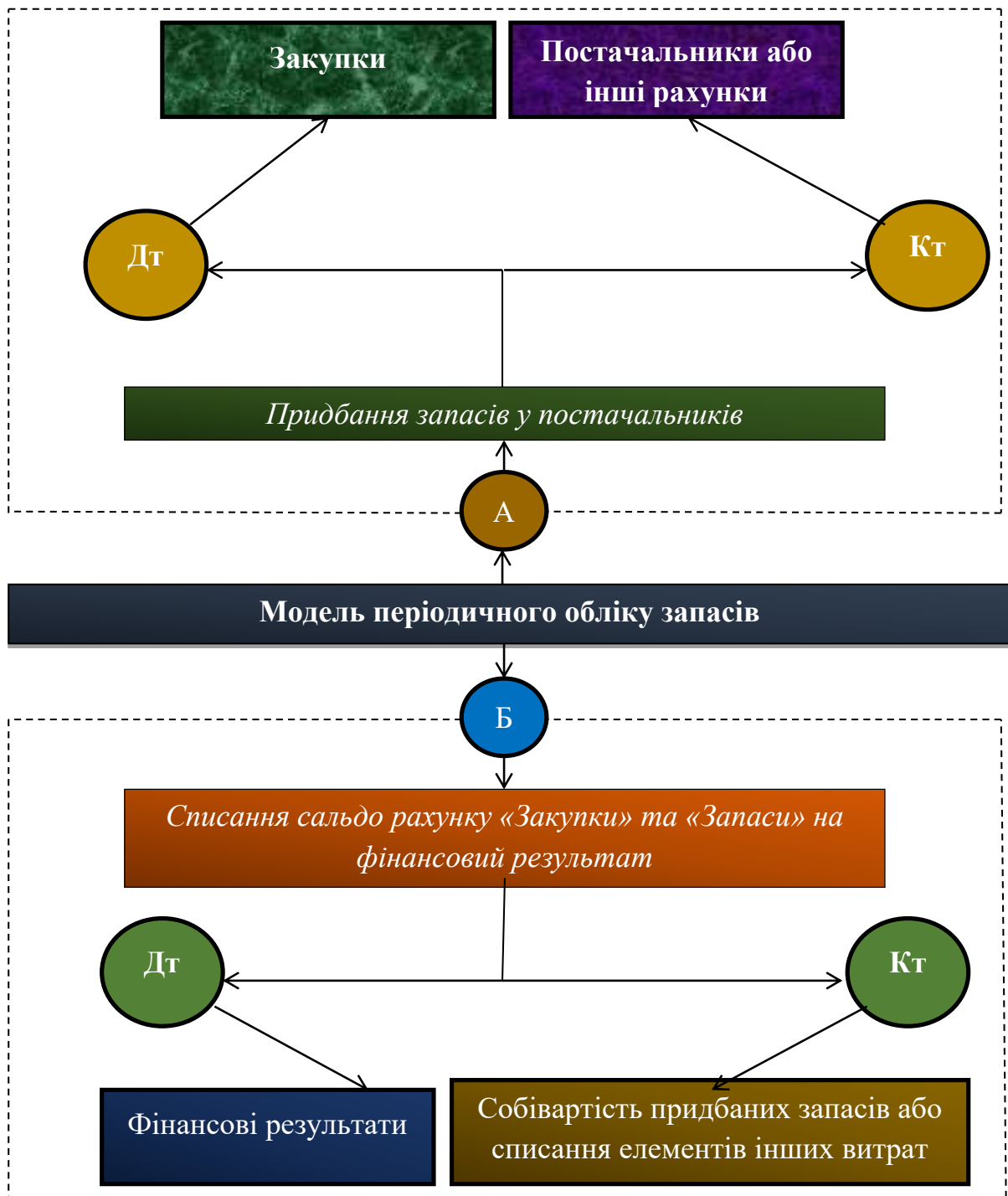


Рис. 9.3. Модель періодичного обліку запасів:

- а) модель бухгалтерських проведення при придбанні запасів;**
- б) модель бухгалтерських проведення при списанні запасів**

При використанні системи постійного обліку запасів їх надходження та витрачання відображають протягом звітного періоду на відповідних рахунках запасів

(«Товари», «Матеріали», «Незавершене виробництво», «Готова продукція»).

Модель постійного обліку запасів при їх надходженні та списанні зображена на рис. 9.4.

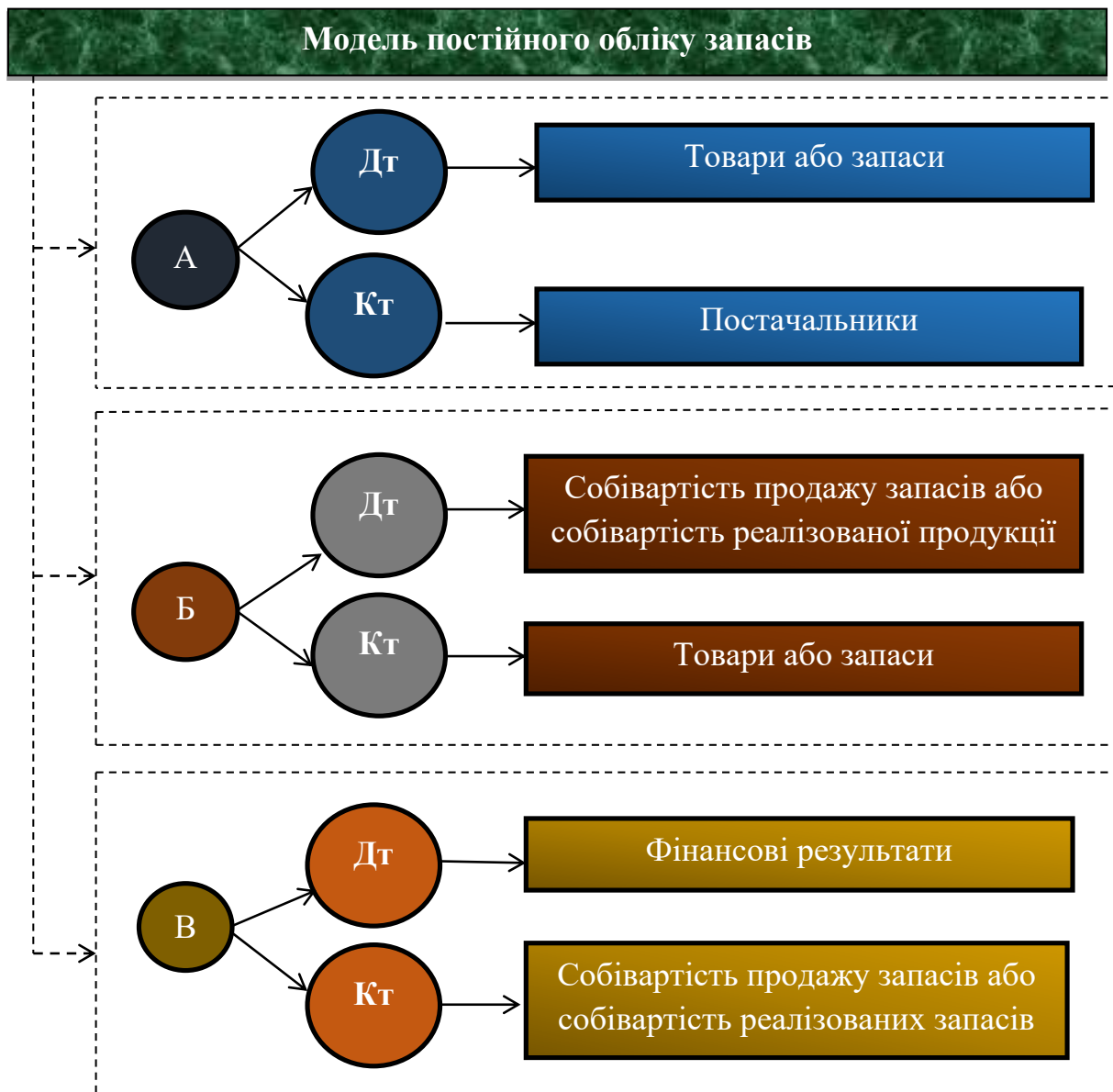


Рис. 9.4. Модель постійного обліку запасів:

- а) модель бухгалтерських проведення при придбанні запасів;**
- б) модель бухгалтерських проведення при відображенні собівартості продажу запасів;**
- в) модель бухгалтерських проведення при списанні на фінансовий результат**



Варто зауважити!

Собівартість продажу (СП_з) в цьому випадку визначають як добуток собівартості одиниці запасів і кількості реалізованих цих запасів (9.2):

$$СП_з = C_0 \times K, \quad (9.2)$$

де C_0 – собівартість одиниці запасів;

K – кількість реалізованих запасів.

Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникають проблеми щодо оцінки запасів при їх вибутті, оскільки собівартість їх надходження в певних періодах є різною.



Варто зауважити!

Положення МСБО 2 «Запаси» дозволяють використовувати три методи (формули) для оцінки запасів при їх вибутті:

- 1) конкретної ідентифікації запасів (ідентифікованої собівартості);
- 2) ФІФО;
- 3) середньозваженої собівартості.

Стандарт акцентує на тому, що вибір та використання конкретного методу (формули) залежить від характеру запасів (рис. 9.5).

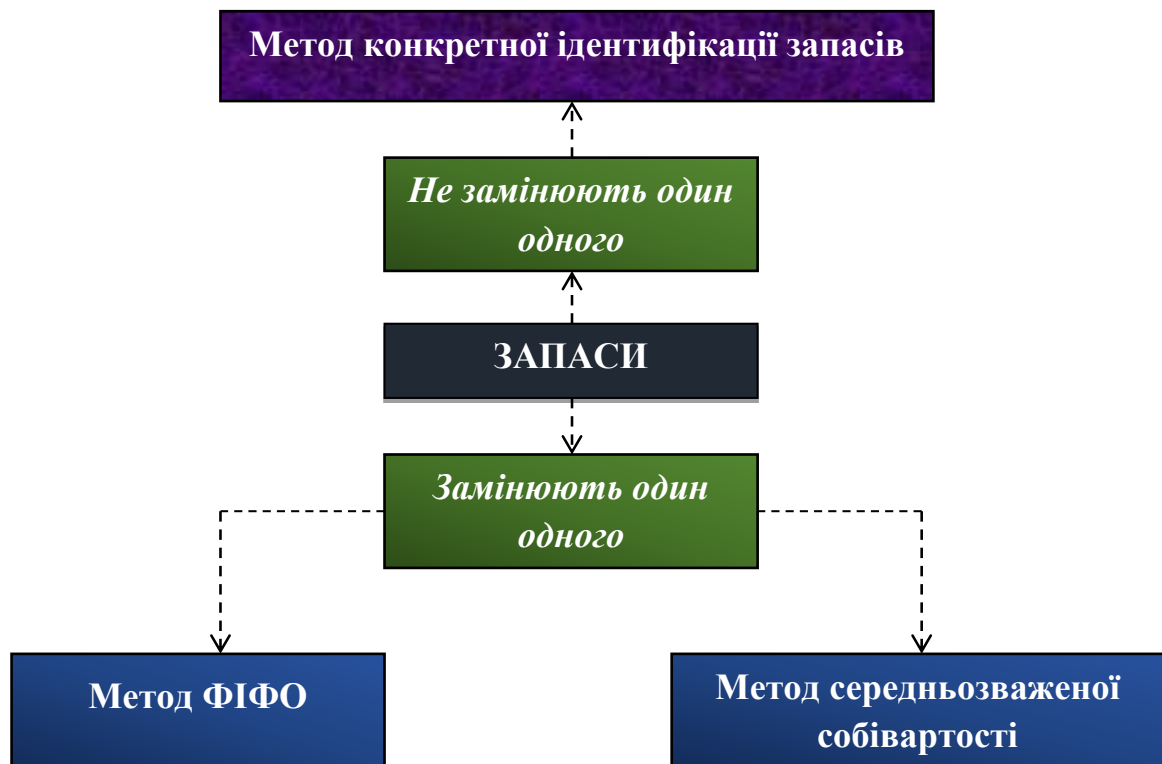


Рис. 9.5. Методи (формули) собівартості

Метод конкретної ідентифікації запасів може застосовуватися на підприємствах, де запаси не змінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень (виробництво літаків, кораблів, в умовах торгівлі автомобілями, дорогоцінними металами та дорогоцінним камінням).

Метод ФІФО (першими відпускаються запаси, що надійшли раніше) базується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, використовуються на виробництво чи продаються першими, що, відповідно, запобігає їх псуванню. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень запасів.

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображуваних в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками.



Варто зауважити!

Середньозважена собівартість одиниці (C_c), що вибуває, визначається за формулою (9.3):

$$C_c = \frac{V_{Зп} + V_{Зн}}{K_{Зп} + K_{Зн}}, \quad (9.3)$$

де C_c – середньозважена собівартість одиниці запасу що вибуває;

$V_{Зп}$ і $V_{Зн}$ – відповідно, вартість запасів на початок місяця і отриманих за місяць;

$K_{Зп}$ і $K_{Зн}$ – відповідно, кількість запасів на початок місяця і отриманих за місяць.

Згідно з вимогами МСБО 2 «Запаси», підприємство повинно застосовувати одну формулу собівартості для всіх запасів одного характеру та використання. Таким чином, не заборонено використовувати різні формули собівартості для різних за характером або за використанням запасів. Якщо підприємство планує використовувати різні формули собівартості, то відповідні методи вибуття запасів повинні бути чітко прописані в обліковій політиці.

Аналіз положень МСБО 2 «Запаси» дозволяє систематизувати методи (формули) собівартості запасів в залежності від стадії циклу їх кругообігу (рис. 9.6).

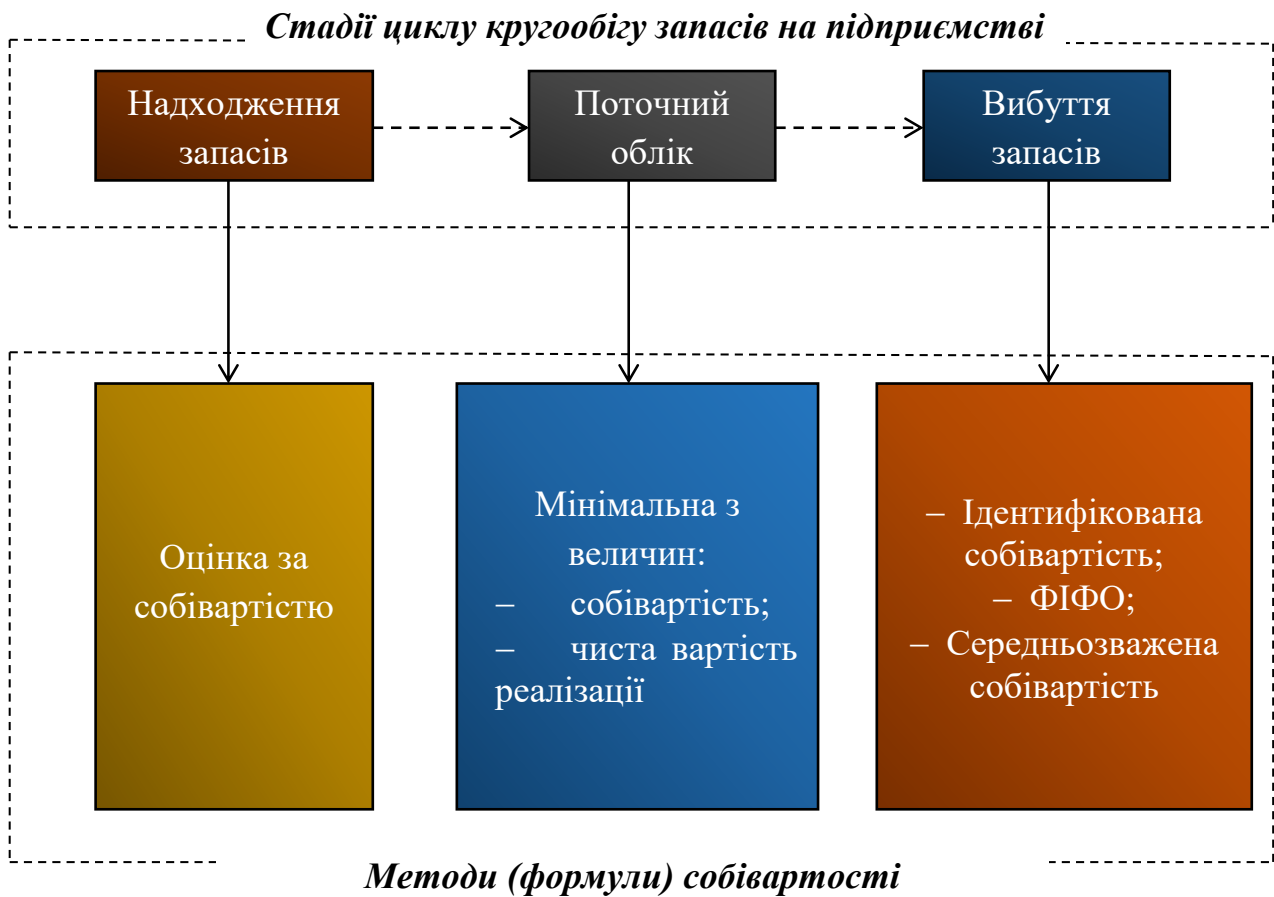


Рис. 9.6. Систематизація методів (формул) оцінки запасів

На кожному етапі запаси, що передаються, оцінюються відповідним чином. У термінах НП(С)БО 9 це називається оцінкою вибуття запасів, а в термінах МСБО 2 (IAS 2) – способами розрахунку собівартості запасів або формулою вартості (Cost Formulas) і методами визначення собівартості (Techniques for the Measurement of Cost).

Порівняльна характеристика методів оцінки запасів при їх вибутті в НП(С)БО 9 «Запаси» та в МСБО 2 «Запаси» наведена в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Методи оцінки вибуття запасів та способи розрахунку їх собівартості

№ з/п	НП(С)БО 9 «Запаси», п. 16	IAS 2 «Inventories» §21 - §27	
	Методи оцінки вибуття	Cost Formulas	
	1	2	
1.	Ідентифікованої собівартості відповідної одиниці	Specific identification of their individual costs	§23 - §24

1		2	
2.	Середньозваженої собівартості	Weighted average cost formula	§25. §26
3.	Собівартості перших за часом надходжень (FIFO)	First-in, first-out (FIFO)	§25. §27
4.	Нормативних витрат	-	§21
5.	Ціни продажу	-	§22

9.3. Облік запасів за чистою вартістю реалізації

Згідно з МСБО 2, інформацію про запаси слід наводити в звіті про фінансовий стан за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації може стати меншою за їх балансову вартість за наступних умов:

- 1) зниження цін;
- 2) пошкодження запасів;
- 3) завершення терміну придатності запасів;
- 4) збільшення очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.



Варто зауважити!

Чиста вартість реалізації дорівнює розрахунковій ціні продажу запасів за умов звичайної діяльності за мінусом витрат на завершення їх виробництва та збут (9.4):

$$\text{ЧВР} = \text{Ц} - \text{В}, \quad (9.4)$$

де ЧВР – чиста вартість реалізації;

Ц – очікувана ціна продажу запасів;

В – очікувані витрати на виробництво і збут запасів.



Необхідно знати!

Списання балансової вартості запасів до чистої вартості їх реалізації відображається в обліку з використанням наступних методів:

- прямого списання (суму уцінки запасів списують як витрати звітного періоду безпосередньо з кредиту відповідного рахунка запасів) (рис. 9.7);
- створення резерву (забезпечення) знецінення запасів (кредитують рахунок «Резерв знецінення запасів», сальдо якого потім вираховують із вартості запасів у звіті про фінансовий стан) (рис. 9.8-9.9).

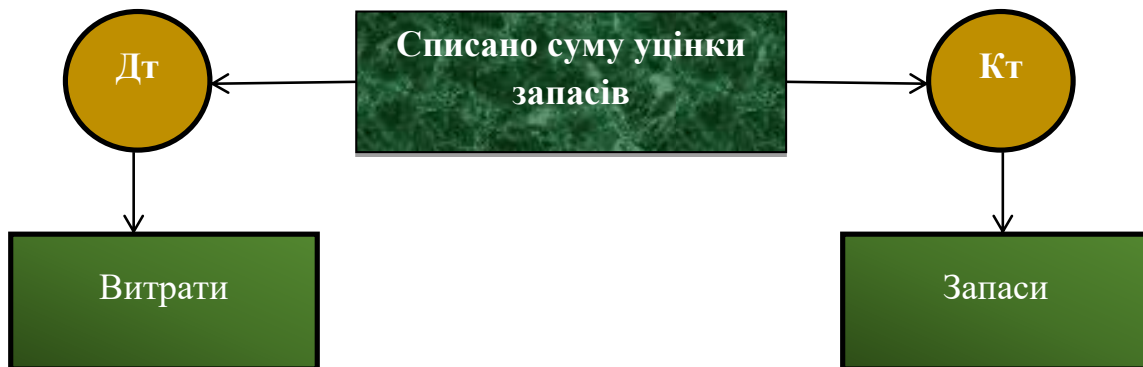


Рис. 9.7. Облік списання балансової вартості запасів до їх чистої вартості реалізації згідно з методом прямого списання

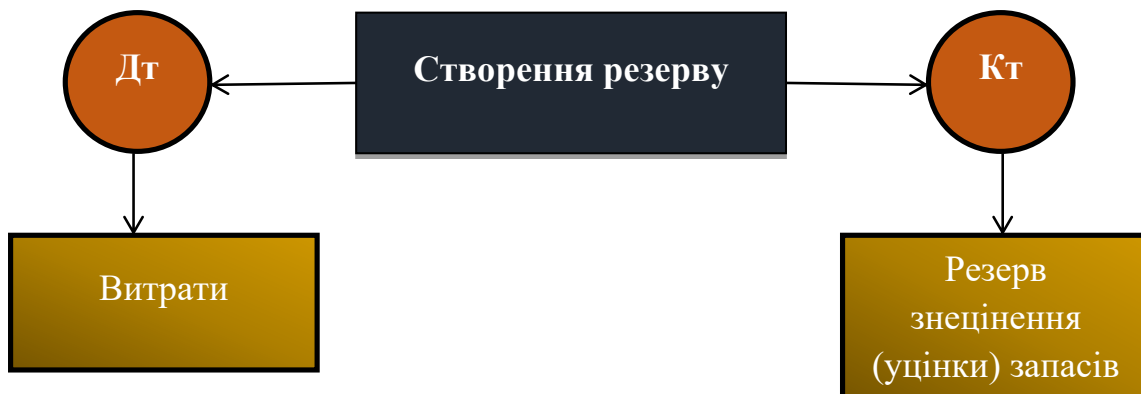


Рис. 9.8. Облік створення резерву для знецінення (уцінки) запасів

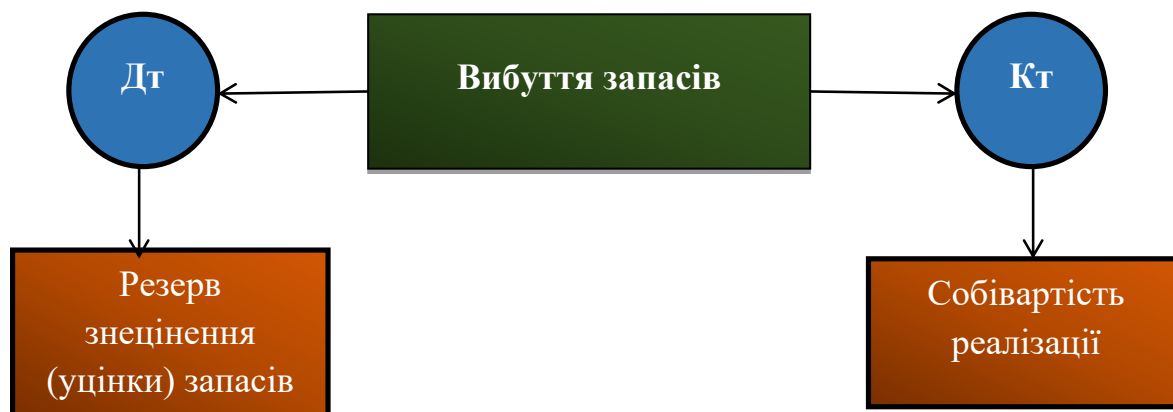


Рис. 9.9. Облік вибуття запасів, для яких було створено резерв для знецінення (уцінки)

Якщо запаси, які раніше були уцінені, залишаються на балансі, а причини, що призвели до їх уцінки, більше не існують або є чіткі свідчення зростання чистої вартості реалізації, то такі запаси оцінюють за нижчою з двох оцінок: собівартістю або переглянutoю чистою вартістю реалізації. При цьому на суму збільшення вартості запасів відповідно зменшують витрати звітного періоду.

9.4. Розкриття інформації про запаси у примітках до фінансових звітів

У примітках до фінансових звітів підприємствам необхідно розкривати інформацію про:

- 1) загальну балансову вартість запасів;
- 2) балансову вартість окремих груп запасів, згідно з їх класифікацією підприємством;
- 3) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на збут;
- 4) суму запасів, визнаних витратами упродовж звітного періоду;
- 5) суму будь-якого сторнування раніше списаної вартості запасів у результаті збільшення їх чистої вартості реалізації;

- 6) суму списання запасів до чистої вартості реалізації;
- 7) обставини або події, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів;
- 8) балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань;
- 9) методи визначення собівартості запасів, включаючи застосовані формули собівартості.

9.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»



Підприємства, які переходять на МСБО, повинні врахувати ряд особливостей у обліку запасів за міжнародними стандартами, а саме:

1. У відповідності до п. 19 МСБО 2 до запасів відносять також витрати, понесені в ході виконання робіт чи послуг до їх передачі замовнику.

2. У міжнародній практиці господарювання вважається нормою, коли у рахунку-фактурі надається знижка при розрахунку до певної дати. Таким чином, при сплаті у пізніший термін має місце договір товарного кредиту, додаткові витрати за яким визнаються витратами на фінансування у періоді їх виникнення (п.18 МСБО 2).

3. У МСБО 2, як і будь-якому іншому стандарті, немає визначення малоцінних та швидкозношуваних предметів, тому вони обліковуються як стандартні виробничі запаси.

4. Пунктом 8 МСБО 16 «Основні засоби» визначено, що запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються в складі запасів та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Проте, основні запасні частини та резервне обладнання можуть розглядатися як основні засоби в наступних випадках:

а) якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного періоду;

б) якщо запасні частини та допоміжне обладнання використовуються як елементи об'єкта основних засобів.

У НП(С)БО такої вимоги немає, так як запчастини відносяться до складу запасів.

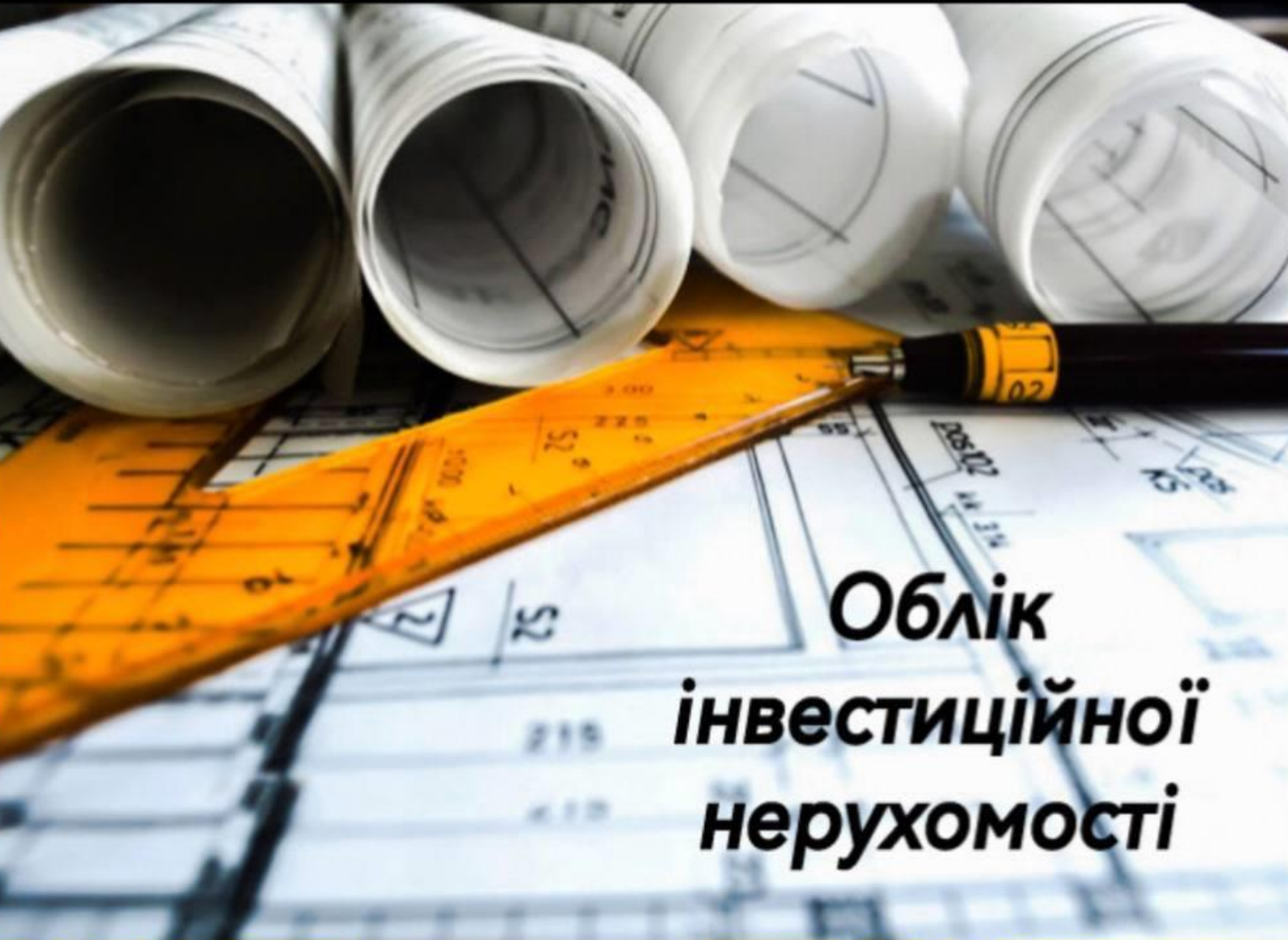
Таблиця 9.4

Порівняльна характеристика НП(С)БО 9 «Запаси» та МСБО 2 «Запаси»

НП(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
1	2
Склад активів, які визначаються стандартами як запаси	
<p>У складі запасів виділяють: сировину, матеріали і допоміжні матеріали, комплектуючі вироби та інші матеріальні цінності, які призначені для виготовлення продукції, виконання робіт, надання послуг, обслуговування виробництва і адміністративних потреб. До цієї групи включають також незавершене виробництво, готову продукцію, що виготовлена на підприємстві і призначена для продажу, цінності, придбані для подальшого продажу і користування, малоцінні та швидкозношувальні речі та засоби, молодняк тварин і тварини на відгодівлі, якщо вони оцінюються за цим стандартом</p>	<p>До складу запасів входять: сировина і матеріали, що утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу, перебувають у процесі виробництва для такого продажу або існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або під час надання послуг</p>
Оцінка запасів під час надходження	
<p>Собівартість формують:</p> <ol style="list-style-type: none"> У разі придбання у постачальника: суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю), за винятком непрямих податків; суми ввізного мита; суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству; транспортно-заготівельні витрати; інші витрати. У разі виготовлення власними силами: витрати, що утворюють виробничу собівартість, визначену за НП(С)БО 16 «Витрати». У разі внесення до статутного капіталу: справедлива вартість, погоджена із засновниками підприємства, з урахуванням витрат, що включаються до первинної вартості запасів, придбаних у постачальника. У разі безоплатного отримання: справедлива вартість 	<p>Собівартість формують:</p> <ol style="list-style-type: none"> Витрати на придбання: ціна придбання; мита та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт із навантаження та розвантаження та інші витрати. Витрати на переробку: витрати, придбання; мита та інші податки; витрати на транспортування; вартість робіт із навантаження та розвантаження та інші витрати. Інші витрати, якщо вони мали місце в процесі доставки до їх теперішнього місця розпакування та приведення до теперішнього стану

1	2
<p>5. У разі отримання в результаті обміну на подібні активи: балансова вартість переданих запасів.</p> <p>6. У разі отримання в результаті обміну на неподібні активи: справедлива вартість отриманих запасів</p>	
Склад витрат, які не включаються до собівартості запасів	
<p>До собівартості не включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> понаднормові витрати і нестача запасів; відсотки за користування позиками; витрати на збут; загальногосподарські та інші витрати 	<p>До собівартості не включаються:</p> <ul style="list-style-type: none"> понаднормативні суми відходів матеріалів, оплата праці або інші виробничі витрати; витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва; адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведенням у теперішній стан; витрати на продаж
Оцінка запасів під час вибуття	
<p>Собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО); ідентифікована собівартість; середньозважена собівартість; нормативні затрати; ціни продажів</p>	<p>Метод конкретної ідентифікації, середньозважена собівартість; собівартість перших за часом надходження запасів (ФІФО)</p>
Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності	
<p>Балансова вартість запасів, переданих на переробку, на комісію, в заставу; сума збільшення чистої вартості реалізації, за якою проведена</p>	<p>Сума будь-якого сторнування, будь-якого часткового списання, яка визначається як дохід певного періоду</p>
Спеціальні винятки для обліку запасів брокерами товарної біржі	
Відсутні	Є особливі зауваження відносно правил обліку зазначених запасів

1	2
Облік запасів, придбаних за умови відстрочки платежу	
Не встановлено	Елемент фінансування має бути визнаний процентними витратами протягом періоду фінансування
Оцінка запасів на дату балансу	
Найменша з двох оцінок: первісна вартість або чиста вартість реалізації	Найменша з двох оцінок: собівартість або чиста вартість реалізації



Облік інвестиційної нерухомості



ТЕМА 10

ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

- 10.1. Визначення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості
- 10.2. Облік руху інвестиційної нерухомості
- 10.3. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість
- 10.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»



10.1. Визначення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості



Слід запам'ятати!

Порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість визначає МСБО 40, згідно з яким **інвестиційна нерухомість** – це нерухомість, яка утримується власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду, з метою отримання орендних платежів та збільшення капіталу.

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

До інвестиційної нерухомості належить:

- земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;
- земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання (якщо суб'єкт господарювання ще не визначив, чи буде він використовувати землю

як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді земля вважається утриманою для збільшення капіталу);

- будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

- будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

- нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання в якості інвестиційної нерухомості.

До інвестиційної нерухомості не належить:

- нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності або яка перебуває в процесі будівництва чи поліпшення з метою такого продажу, нерухомість, яка була придбана виключно з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або для поліпшення та перепродажу;

- нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;

- нерухомість, зайнята власником;

- нерухомість, яка надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за угодою фінансової оренди.



Варто зауважити!

Об'єктом обліку інвестиційної нерухомості може виступати земельна ділянка, будівля (чи її частина) або їх поєднання, а також активи, які утворюють з інвестиційною нерухомістю цілісний майновий комплекс і разом генерують грошові потоки. На практиці можуть виникнути такі ситуації:

1. Один і той самий об'єкт (будівлю) можна поділити в обліку на два інвентарних об'єкти одночасно: основний засіб та об'єкт інвестиційної нерухомості. Такий поділ можливий при умові, що об'єкти можуть бути продані окремо чи окремо передані у

фінансову оренду. Наприклад, у підприємства є можливість реалізації частини квартир у гуртожитку.

2. Якщо частини нерухомості не можуть бути продані окремо, можливі два варіанти обліку: як основний засіб або як інвестиційна нерухомість підприємства.



Приклад!

На балансі підприємства знаходиться адміністративна будівля, яка використовується як офіс, а частина приміщень (кілька кімнат) здається в оренду. У такій ситуації окремий продаж неможливий, оскільки порушується принцип господарської цілісності об'єкта. Об'єкт є інвестиційною нерухомістю, якщо він використовується для цілей отримання орендної плати та збільшення власного капіталу.

В обліковій політиці підприємство може самостійно виділити критерії щодо віднесення об'єктів до складу інвестиційної нерухомості:

1) натуральний критерій – якщо переважна частина площі об'єкта використовується як інвестиційна нерухомість, то такий основний засіб обліковується як інвестиційна нерухомість. Розміри критерію (50%, 75%, 90% тощо) підприємство може самостійно затвердити в наказі про облікову політику;

2) вартісний критерій – якщо та частина об'єкта, яка здається в оренду, має більшу вартість, тоді такий основний засіб розглядається як інвестиційна нерухомість;

3) відносний критерій:

- об'єкт використовується для отримання орендної плати;
- об'єкт використовується з метою збільшення власного капіталу;

4) відсутність критеріїв для віднесення об'єкта до складу інвестиційної нерухомості.



Приклад!

Натуральний критерій. Адміністративний корпус підприємства має площу 500 кв. метрів. 300 кв. метрів, тобто більше 80% об'єкта, здається постійно в оренду. У підприємства в наказі про облікову політику встановлено натуральний критерій виділення інвестиційної нерухомості 70%.

Вартісний критерій. Одна частина виробничого цеху підприємства не відремонтована, тому не використовується, у другій частині (40% площі) проведено капітальні ремонтні роботи, тому приміщення здається в оренду для підприємців. За натуральним критерієм такий об'єкт можна віднести до складу основних засобів, а за вартісним критерієм можна віднести до складу інвестиційної нерухомості, оскільки вартість відремонтованої частини цеху може бути значно вищою за вартість тієї частини, що не використовується. Тому, весь виробничий цех можна віднести до інвестиційної нерухомості.

Орендна плата. Всю адміністративну будівлю підприємство здає в оренду та паралельно надає орендарям послуги з охорони та прибирання. Вартість наданих послуг у порівнянні з орендною платою незначна. Всю будівлю можна віднести до складу інвестиційної нерухомості.

Збільшення капіталу. Підприємство придбало дві квартири на первинному ринку нерухомості. Квартири в оренду не здаються, однак утримуються для перепродажу через кілька років з метою отримання прибутку та збільшення капіталу шляхом зростання вартості нерухомості у майбутньому. Квартири є інвестиційною нерухомістю.

Відсутність критеріїв. Підприємство здає в оренду всю будівлю загальною площею 4000 кв. метрів. Проте, декілька залів на першому поверсі загальною площею 250 кв. метрів використовуються як представництва, де демонструються зразки продукції та проходять зустрічі з діловими партнерами. В наказі про облікову політику підприємства не встановлено критеріїв виділення інвестиційної нерухомості. У цьому випадку зали для власного представництва не можуть бути реалізовані окремо від інших частин будівлі. Тому всю будівлю можна віднести до складу як інвестиційної нерухомості.

Згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість», інвестиційна нерухомість може бути визнана активом при дотриманні двох умов (рис. 10.1).

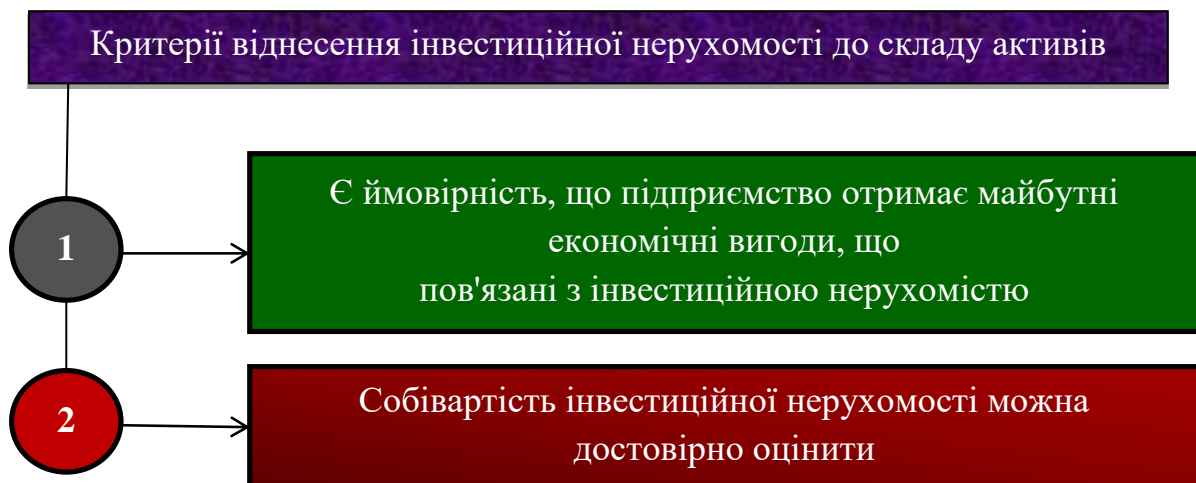


Рис. 10.1. Критерії віднесення інвестиційної нерухомості до складу активів

Первісне визнання інвестиційної нерухомості здійснюється за первісною вартістю, тобто за собівартістю. Правила формування собівартості наведено в табл. 10.1.

Формування собівартості інвестиційної нерухомості

Спосіб придбання (створення) інвестиційної нерухомості	Визначення собівартості
Придбання	<ul style="list-style-type: none"> – сум, сплачених постачальникам (продавцям) і підрядникам за виконання будівельно-монтажних робіт (без непрямих податків); – реєстраційних зборів, державного мита й аналогічних платежів, що здійснюються у зв'язку з придбанням (отриманням) прав на інвестиційну нерухомість; – сум непрямих податків у зв'язку з придбанням (створенням) інвестиційної нерухомості, якщо вони не відшкодовуються підприємству; – юридичних послуг, комісійних винагород, пов'язаних із придбанням інвестиційної нерухомості; – інших витрат, безпосередньо пов'язаних із придбанням і доведенням об'єктів інвестиційної нерухомості до стану, у якому вони придатні для використання у запланованих цілях
Створення	Загальна сума витрат на створення інвестиційної нерухомості на дату початку використання
Отримання на умовах фінансової оренди	Первісна оцінка визначається за найменшою на дату початку строку оренди оцінкою — справедливою вартістю активу чи теперішньою вартістю суми мінімальних орендних платежів
Придбання на умовах відстрочення платежу	Первісна вартість визначається згідно з договором. Винагорода постачальнику на суму різниці між договірною ціною та загальною сумою платежів на його користь визнається фінансовими витратами



Слід запам'ятати!

Після первісного визнання інвестиційна нерухомість може бути оцінена за однією із двох моделей (рис. 10.2):

- 1) за справедливою вартістю;

2) за собівартістю (первісною вартістю).

Справедливу вартість інвестиційної нерухомості становить ціна, за якою можна обміняти цю нерухомість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

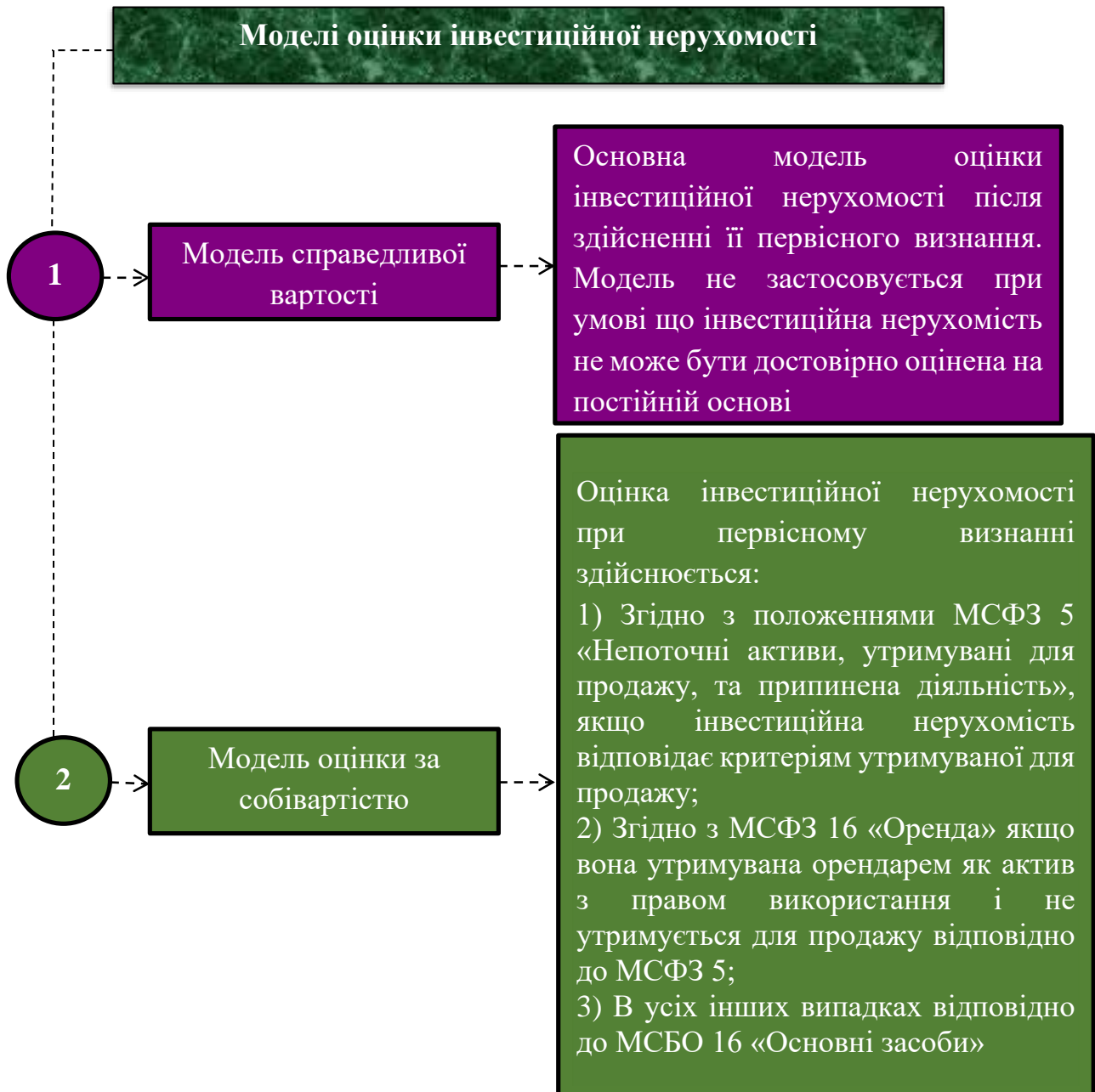


Рис. 10.2. Моделі оцінки інвестиційної нерухомості

Модель справедливої вартості. Оцінка інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю ґрунтується на цінах активного ринку в тій самій місцевості

в подібному стані та за подібних умов договорів оренди або інших контрактів на дату балансу й не враховує майбутніх витрат на поліпшення нерухомості та відповідних майбутніх вигод у зв'язку з подальшими витратами на поліпшення об'єктів інвестиційної нерухомості.

За відсутності активного ринку справедливу вартість визначають за:

- останньою ринковою ціною операції з такими активами;
- поточними ринковими цінами на нерухомість, яка може перебувати в різному стані, місцевості, орендних й інших контрактних умовах, скоригованих з урахуванням індивідуальних характеристик, особливостей щодо оцінюваної інвестиційної нерухомості;
- додатковими показниками, які характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість.

Якщо ж інформація про ринкові ціни на інвестиційну нерухомість відсутня, то її справедлива вартість визначається за теперішньою вартістю майбутніх чистих грошових надходжень від інвестиційної нерухомості.

При застосуванні **моделі оцінки за собівартістю** інвестиційна нерухомість оцінюється відповідно до положень МСБО 16 «Основні засоби».

10.2. Облік руху інвестиційної нерухомості

Включення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виключення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюють лише у випадку, коли змінюється спосіб використання нерухомості, що засвідчується певною подією (табл. 10.2).

Визнання інвестиційної нерухомості активом припиняється в таких випадках:

- у разі її продажу;
- коли інвестиційна нерухомість постійно виключається з використання і при цьому не очікується жодних економічних вигод від її продажу.



Таблиця 10.2

Зміна способу використання інвестиційної нерухомості

Подія	Переведення		МСБО
	Зі складу	До складу	
Початок зайняття нерухомості власником	Інвестиційної нерухомості	Нерухомості, зайнятої власником	МСБО 16
Початок забудови нерухомості з метою продажу	Інвестиційної нерухомості	Запасів	МСБО 2
Закінчення зайняття нерухомості власником	Нерухомості, зайнятої власником	Інвестиційної нерухомості	МСБО 16
Початок операційної оренди нерухомості іншою стороною	Запасів	Інвестиційної нерухомості	МСБО 40
Завершення будівництва або забудови нерухомості	Незавершеного будівництва	Інвестиційної нерухомості	МСБО 40

Продаж (списання) інвестиційної нерухомості та зменшення її корисності відображають в обліку аналогічно до продажу (списання) та зменшення корисності основних засобів.

Якщо об'єкт нерухомості вилучається зі складу інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, та включається до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, його собівартістю є справедлива вартість на дату зміни використання.

При переведенні об'єкта нерухомості, зайнятої власником, до складу інвестиційної нерухомості, що відобразатиметься за справедливою вартістю, до дати зміни використання даної нерухомості слід використовувати положення МСБО 16: на дату зміни використання нерухомості різниця між її балансовою та справедливою вартістю відображається відповідно як дооцінка або уцінка.

У випадку, коли об'єкт нерухомості вилучається зі складу запасів та переводиться до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою

вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю визнається як прибуток або збиток звітного періоду.

При завершенні будівництва або забудови інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що обліковується за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю визнається також як прибуток або збиток звітного періоду.



Необхідно знати!

На рис. 10.3-10.6. відображено модель бухгалтерських проведення пов'язаних із рухом інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за моделлю собівартості (первісної вартості).

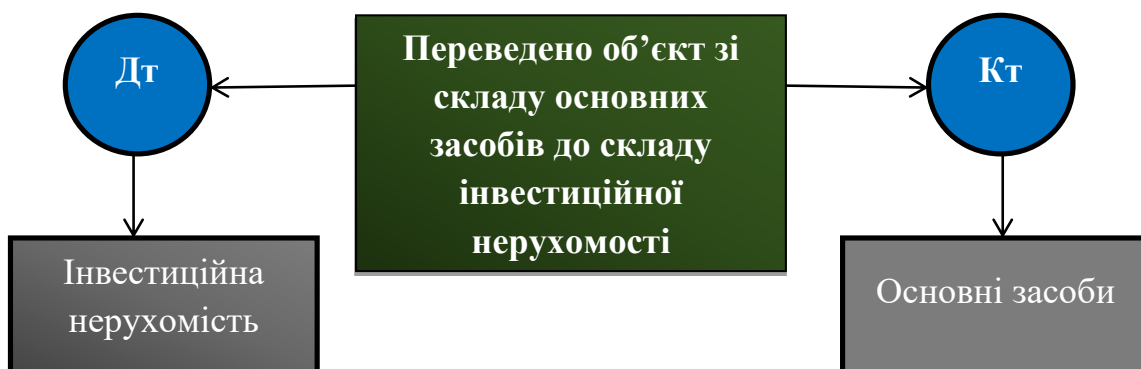


Рис. 10.3. Облік переведення об'єкту зі складу основних засобів до складу інвестиційної нерухомості

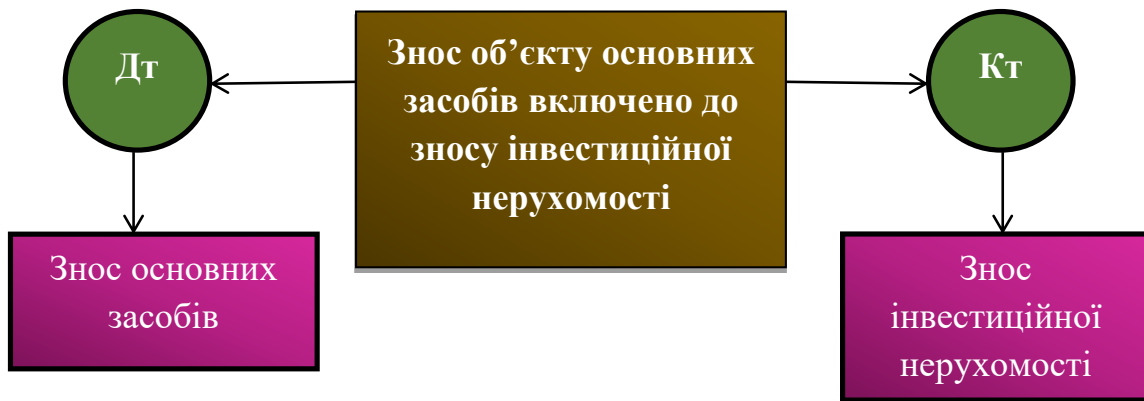


Рис. 10.4. Відображення в обліку включення зносу об'єкту основних засобів до зносу інвестиційної нерухомості



Рис. 10.5. Облік нарахування амортизації інвестиційної нерухомості

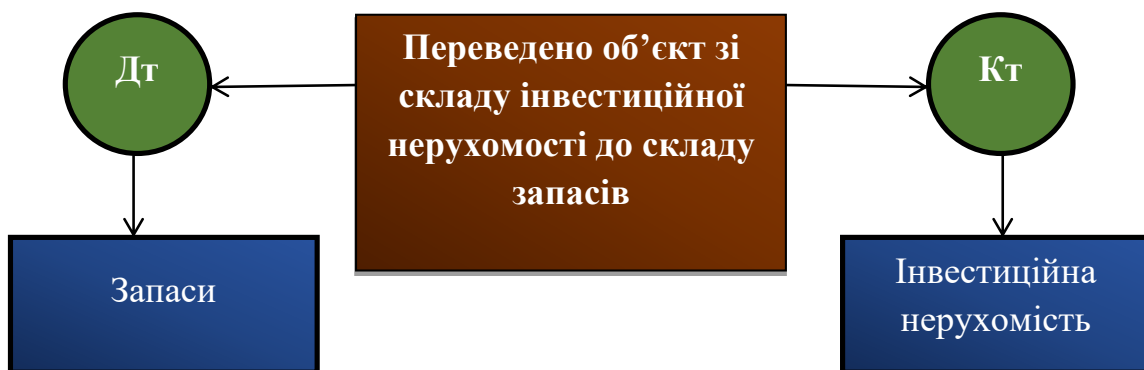


Рис. 10.6. Облік переведення об'єкту зі складу інвестиційної нерухомості до складу запасів (при його продажі)



Необхідно знати!

На рис. 10.7-10.10. відображено модель бухгалтерських проведення, пов'язаних із рухом інвестиційної нерухомості, яка оцінюється за моделлю справедливої вартості.



Рис. 10.7. Облік переведення об'єкту зі складу основних засобів до складу інвестиційної нерухомості

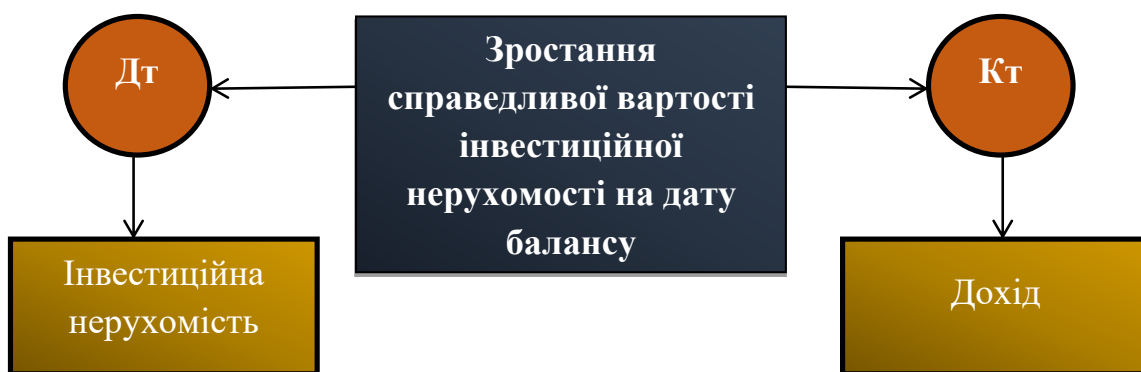


Рис. 10.8. Відображення в обліку зростання справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу



Рис. 10.9. Відображення в обліку зменшення справедливої вартості інвестиційної нерухомості на дату балансу

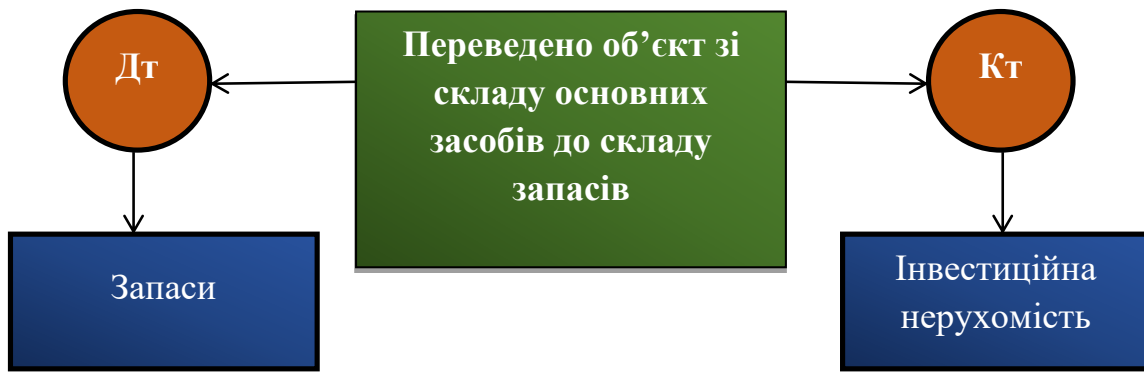


Рис. 10.10. Облік переведення об'єкту зі складу інвестиційної нерухомості до складу запасів при його продажу



Особливості обліку інвестиційної нерухомості пов'язані із моделлю оцінки інвестиційної нерухомості, яку обирає підприємство (модель собівартості, модель справедливої вартості). В цілому облік інвестиційної нерухомості за моделлю собівартості практично відповідає обліку основних засобів згідно з положеннями МСБО 16 «Основні засоби». Вибір моделі оцінки інвестиційної нерухомості впливає й на рівень деталізації інформації про інвестиційну нерухомість у фінансових звітах.

10.3. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість



У фінансових звітах підприємству слід розкривати наступну інформацію щодо інвестиційної нерухомості:

- 1) вибір моделей оцінки, які застосовуються на підприємстві;
- 2) критерії, що відрізняють інвестиційну нерухомість від нерухомості, яка зайнята підприємством для власних потреб або призначена для продажу у процесі звичайної діяльності;
- 3) методи, що застосовувалися при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;

- 4) доходи від здавання в оренду інвестиційної нерухомості;
- 5) прямі операційні витрати, пов'язані із здаванням в оренду інвестиційної нерухомості;
- 6) прямі операційні витрати, пов'язані із інвестиційною нерухомістю, що не генерує дохід у вигляді орендних платежів;
- 7) суми обмежень щодо можливості реалізації інвестиційної нерухомості або переведення доходів та надходжень від продажу;
- 8) суттєві контрактні зобов'язання щодо придбання, будівництва або розробки інвестиційної нерухомості чи ремонтів, її утримання та поліпшення.



Якщо підприємство використовує **модель справедливої вартості** для оцінки інвестиційної нерухомості, тоді розкривається наступна додаткова інформація:

1. Інформація про узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду:

- збільшення вартості внаслідок придбання та в результаті капіталізації подальших видатків, визнаних у балансовій вартості активу;
- збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання бізнесу;
- активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу або ж включені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що утримується для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;
- чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
- чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності в іншу валюту подання або при переведенні фінансової звітності закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
- переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником;
- інші зміни.

2. При суттєвому коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості для відображення у фінансовій звітності (наприклад, для уникнення подвійного

врахування активів або зобов'язань, що визнаються як окремі активи або зобов'язання) суб'єкт господарювання повинен розкривати узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансової звітності, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних за орендою зобов'язань, які були додані, і будь-які суттєві коригування.

3. Коли справедливу вартість інвестиційної нерухомості визначити неможливо, слід розкривати суми, пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю, окремо від сум, пов'язаних з іншою інвестиційною нерухомістю:

- опис інвестиційної нерухомості;
- пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
- якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно, перебуває справедлива вартість;

- при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю:

- a) той факт, що суб'єкт господарювання продав інвестиційну нерухомість, що не відображалася за справедливою вартістю;

- b) балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу;

- v) суму визнаних прибутків або збитків.



Якщо підприємство використовує **модель собівартості** для оцінки інвестиційної нерухомості, тоді розкривається наступна додаткова інформація:

- 1) застосовані методи амортизації;

- 2) строк корисного використання або ставки амортизації, що застосовуються;

- 3) валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;

- 4) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, що показує:

– збільшення, розкриваючи окремо ті збільшення, які виникають у результаті придбання, а також ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних як актив;

– збільшення, що виникають у результаті придбання внаслідок об'єднання бізнесу;

– активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу, або ж включені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що утримується для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;

– амортизацію;

– суму визнаних збитків від зменшення корисності і суму сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду згідно з МСБО 36;

– чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці в валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;

– переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником;

– інші зміни;

5) справедливу вартість інвестиційної нерухомості:

– опис інвестиційної нерухомості;

– пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно визначати;

– якщо це можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно перебуває справедлива вартість.

10.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»



Таблиця 10.3

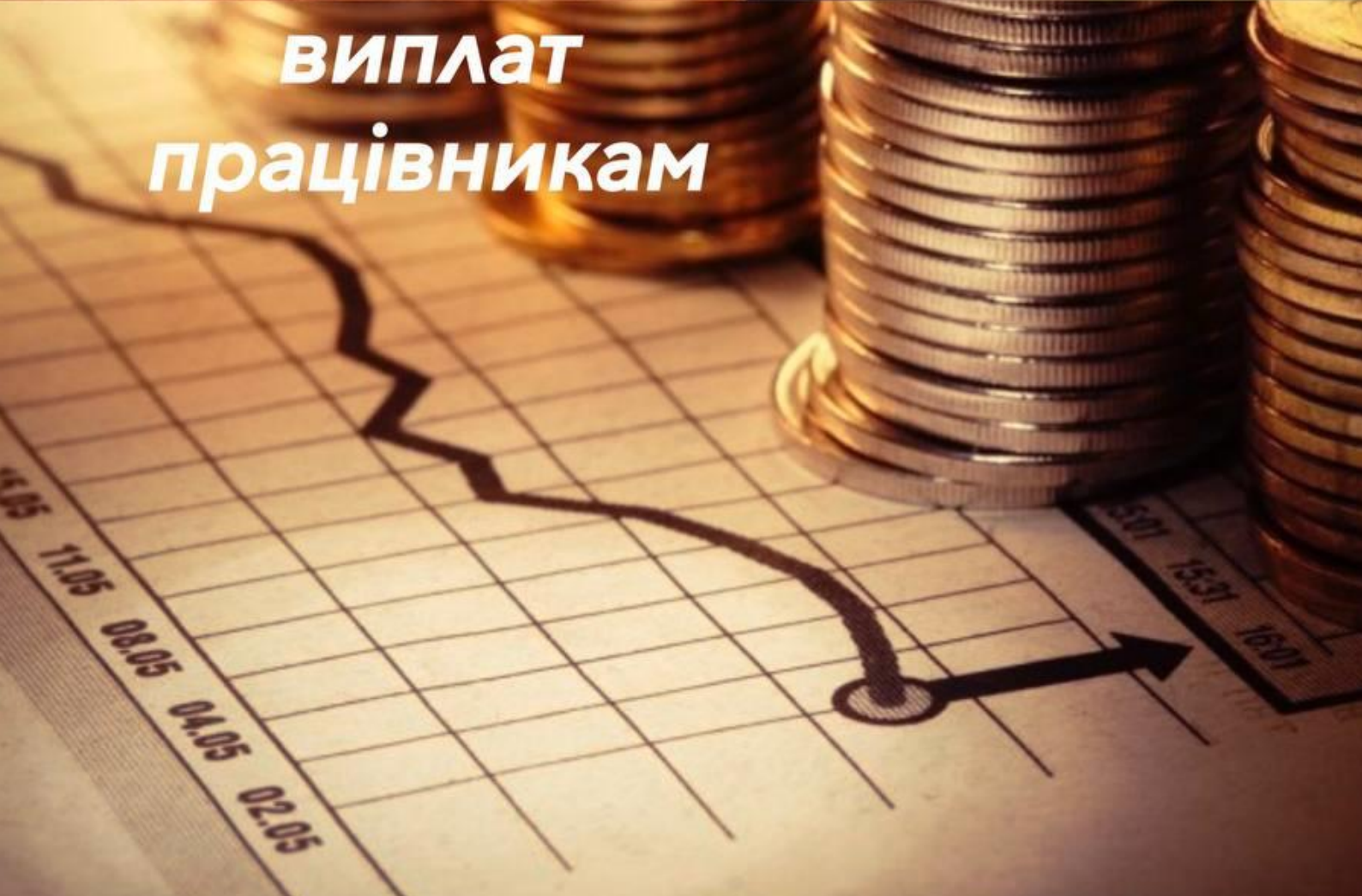
Порівняльна характеристика НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»

НП(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість»	МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»
1	2
Нерухомість, що використовується підприємством (власником)	
Операційна нерухомість	Нерухомість, зайнята власником
Альтернативний підхід до класифікації інвестиційної нерухомості	
Не передбачено	Нерухомість, яку орендар утримує на умовах операційної оренди, може бути класифікована та відображена в його обліку як інвестиційна за умови, що ця нерухомість відповідає визначенню інвестиційної й орендар використовує модель справедливої вартості, визначену МСБО 40
Земля, призначена для майбутнього, але ще не визначеного використання	
Спеціальні положення відсутні	Визнається інвестиційною нерухомістю (МСБО 40)
Незавершене будівництво інвестиційної нерухомості	
Заборонено визнавати актив на етапі будівництва як інвестиційну нерухомість	На етапі будівництва (поліпшення) визнається інвестиційною (МСБО 40)
Первісна оцінка при спорудженні або поліпшенні нерухомості	
Собівартість у повній сумі витрат на створення або поліпшення (НП(С)БО 32)	Собівартість не збільшується на суми понаднормативних витрат матеріалів, оплати праці та інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості (МСБО 40)

1	2
Наступна оцінка	
<p>1. За справедливою вартістю (якщо її можна достовірно визначити).</p> <p>2. За первісною вартістю за мінусом амортизації і втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення згідно з НП(С)БО 28 «Зменшення корисності активів»</p>	<p>1. За справедливою вартістю (якщо вона піддається достовірній оцінці).</p> <p>2. За собівартістю згідно з МСБО 16 «Основні засоби» (метод ідентичний до методу за первісною вартістю, наведеного в НП(С)БО 7 «Основні засоби») (МСБО 40)</p>
Наступний облік за моделлю справедливої вартості	
<p>НП(С)БО 32 вимагає припинити визнання за справедливою вартістю, якщо немає можливості її достовірної оцінки</p>	<p>Нерухомість необхідно продовжувати обліковувати за справедливою вартістю до моменту вибуття (або до того, коли вона стане такою, що займається власником, або почне поліпшуватися з метою продажу у звичайній діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними (МСБО 40)</p>
Облік як інвестиційної нерухомості сукупності об'єктів, що використовуються разом з нею	
<p>НП(С)БО 32 вимагає обліковувати стаціонарні об'єкти, що входять до комплексу (ліфти, кондиціонери), вартість яких враховано при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості, за балансом за первісною вартістю. Вартість інших активів, що використовуються разом з інвестиційною нерухомістю (меблі, офісна техніка), відображати в обліку як окремі об'єкти за методом первісної вартості згідно з НП(С)БО 7</p>	<p>МСБО вимагає уникати подвійного обліку активів або зобов'язань, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю. У зв'язку із цим компоненти, що входять до єдиного комплексу, який генерує грошовий потік, та враховані під час визначення його справедливої вартості, не можуть обліковуватись як окремий актив. Наприклад, якщо офісне приміщення здають в оренду разом із меблями, до справедливої вартості офісу зазвичай включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов'язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включають до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання не визнає їх як окремий актив (МСБО 40)</p>



**Облік
виплат
працівникам**



ТЕМА 11

ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

- 11.1. Виплати працівникам: сутність та класифікація
- 11.2. Облік розрахунків за виплатами працівникам
- 11.3. Розкриття інформації про виплати працівникам
- 11.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам»



11.1. Виплати працівникам: сутність та класифікація

Облік виплат працівникам та оприлюднення інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства регламентується МСБО 19 «Виплати працівникам» та МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення».



Слід запам'ятати!

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, які працедавець надає своїм працівникам в обмін на їхні послуги підприємству.

МСБО 19 визначає, що послуги можуть надаватися працівниками як на умовах повної зайнятості, так і періодичної, тимчасової, або на умовах неповного робочого дня. Щодо виплат працівникам, то їх підприємство може проводити як у грошовій формі, так і шляхом надання товарів або послуг. Одержувачами виплат є працівники підприємства, а в особливих випадках – їх дружина чи чоловік, діти або інші утриманці, а також інші особи.

Виділяють чотири види виплат працівникам (рис. 11.1):

- 1) короткострокові виплати – здійснюються у повному обсязі підприємством протягом року після закінчення звітного періоду;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності – здійснюються державою чи підприємством по закінченню трудової діяльності працівника;
- 3) інші довгострокові виплати працівникам – не підлягають сплаті у повному

обсязі протягом року після закінчення звітного періоду;

4) виплати при звільненні: здійснюються за рішенням підприємства звільнити працівника до виходу на пенсію або за рішенням працівника звільнитися за власним бажанням.

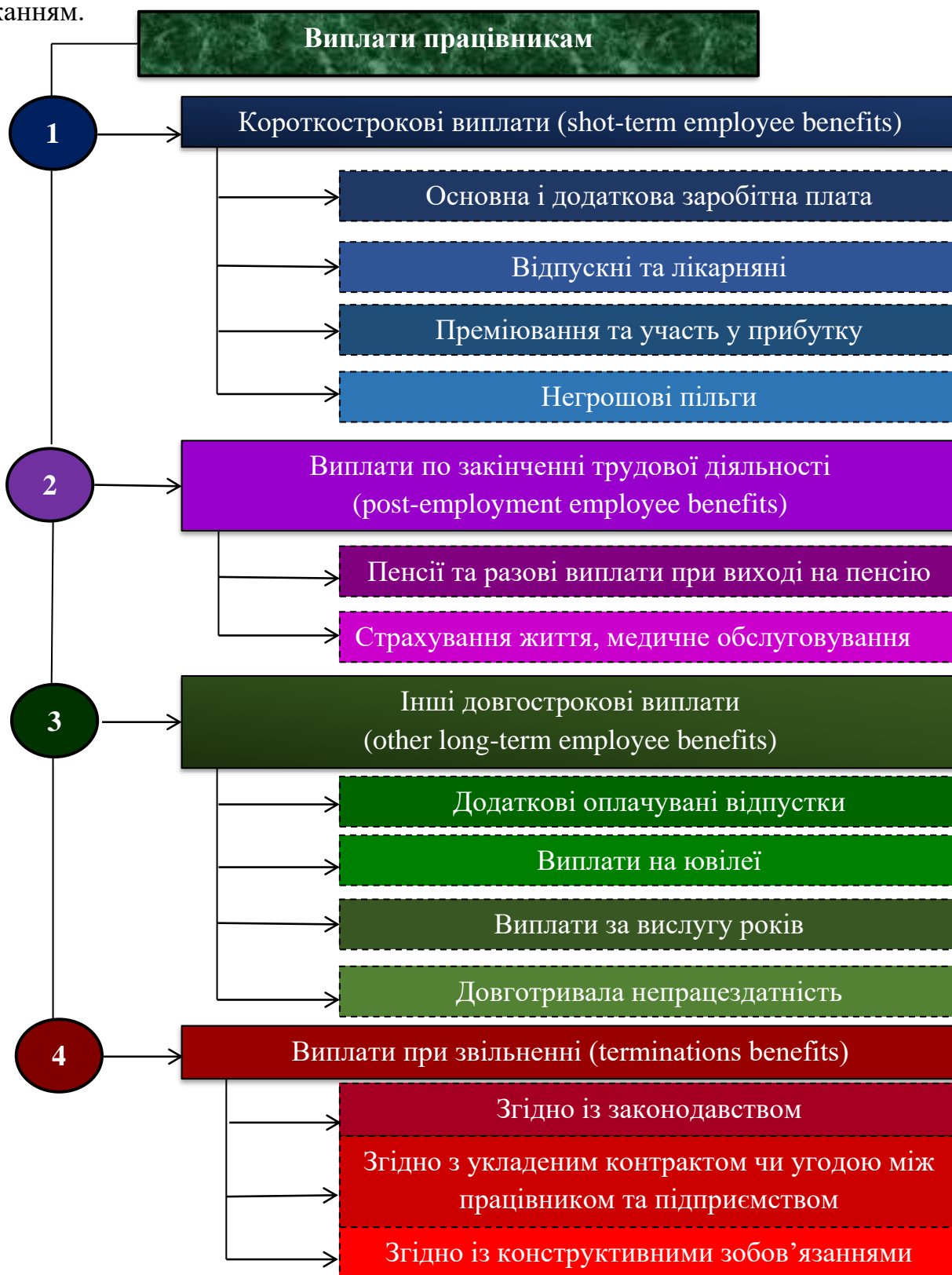


Рис. 11.1. Види виплат працівникам



Слід запам'ятати!

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні) у грошовому або негрошовому вигляді, які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Короткострокові виплати працівникам включають: основну й додаткову заробітну плату та інші заохочувальні та компенсаційні виплати (рис. 11.2).

Основна заробітна плата – це винагорода за виконану роботу в межах встановлених норм праці у вигляді тарифних ставок (окладів) та відрядних розцінок

Додаткова заробітна плата – це винагорода за працю понад встановлені норми, за трудові успіхи та винахідливість і за особливі умови праці

Інші заохочувальні та компенсаційні виплати – це виплати в формі винагороди за підсумками роботи за рік, премії за спеціальними системами і положеннями, компенсаційні й інші виплати, які не передбачені законодавством або які провадяться понад встановлені зазначеними актами норми

Рис. 11.2. Сутність основної та додаткової заробітної плати та інших заохочувальних та компенсаційних виплат

Окрім вищеперерахованих короткострокових виплат, підприємство здійснює компенсаційні виплати за відсутність працівника на роботі.



Слід запам'ятати!

Компенсаційні виплати (компенсації через відсутність) – виплати працівникам за відсутність на роботі з поважних причин.

Компенсаційні виплати поділяються на (рис. 11.3):

- накопичувані – потребують створення забезпечення;
- ненакопичувані – не потребують створення забезпечення і визнаються як поточні зобов'язання.

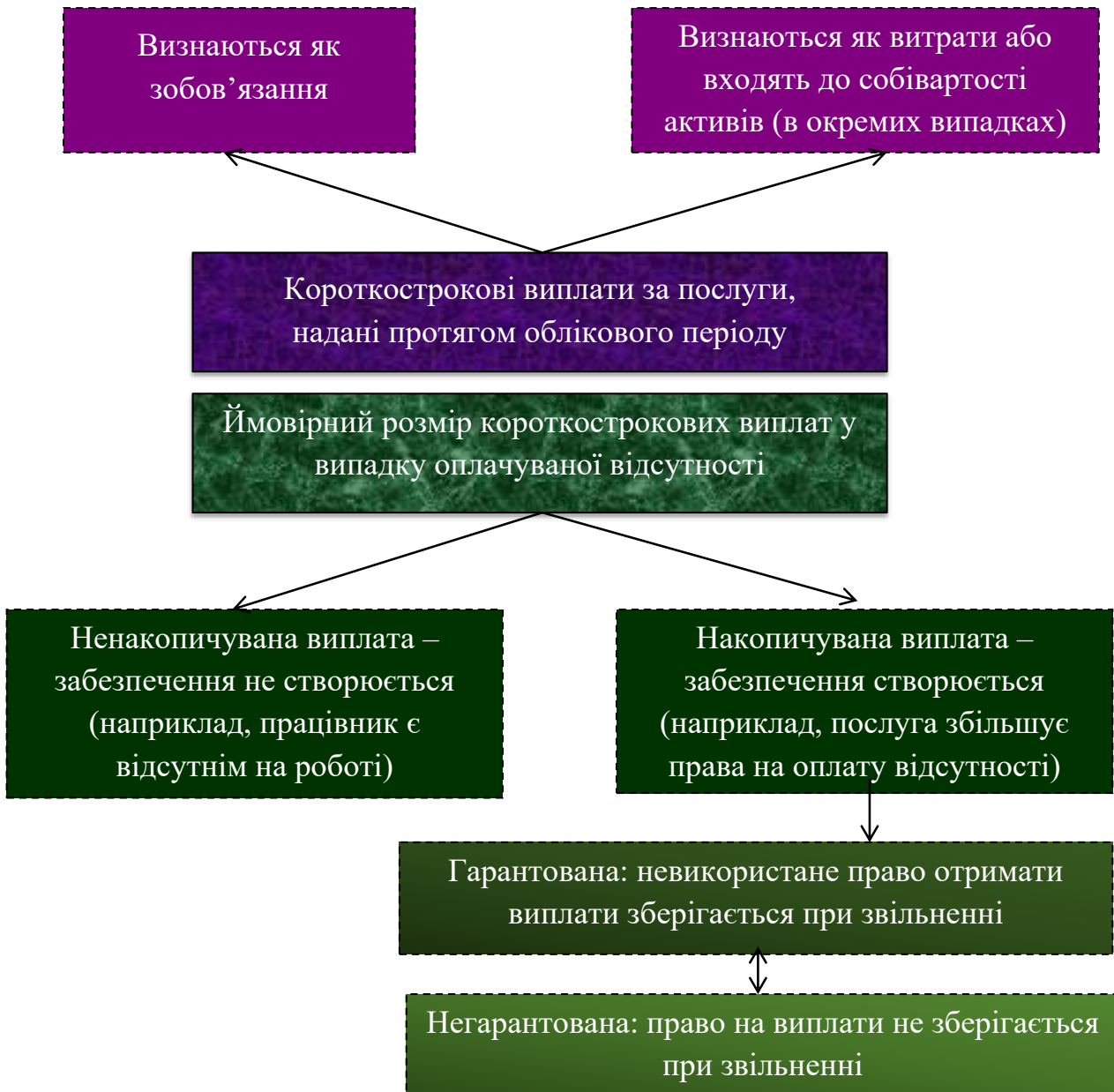


Рис. 11.3. Особливості визнання компенсаційних виплат працівникам

Сутність накопичуваних та ненакопичуваних виплат працівникам наведена на рис. 11.4.

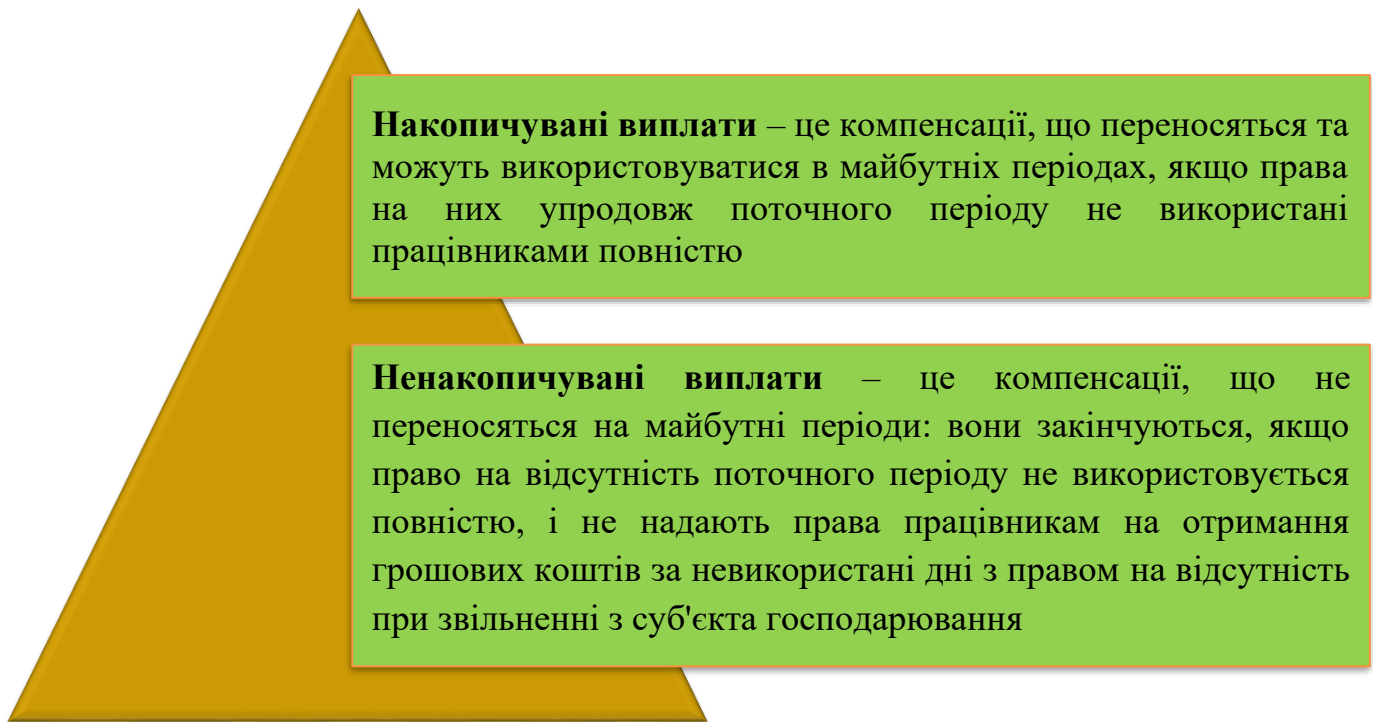


Рис. 11.4. Сутність накопичуваних та ненакопичуваних виплат працівникам

Накопичувані виплати можуть бути гарантовані та негарантовані, а їх сутність наведена на рис. 11.5.

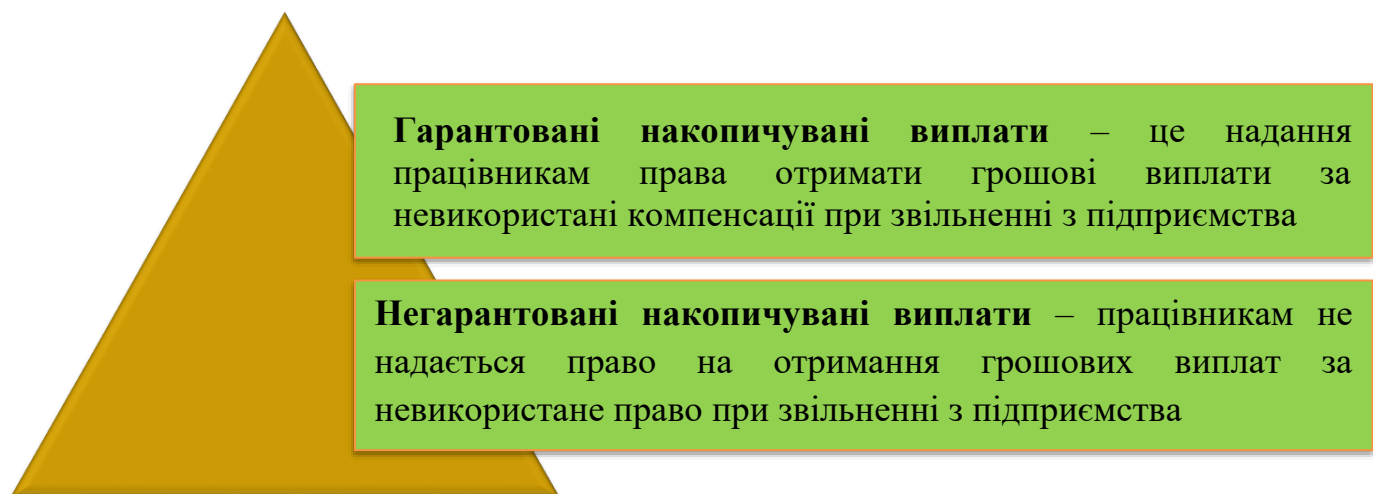


Рис. 11.5. Сутність гарантованих та негарантованих накопичуваних виплат працівникам

До компенсаційних виплат належать відпускні, виплати у зв'язку з хворобою та нетривалою непрацездатністю, виплати за декретними відпустками та інші. Серед цих виплат найбільш розповсюдженими є відпускні – витрати на оплату відпусток.

Згідно з нормами чинного законодавства, українські підприємства зобов'язані створювати забезпечення для оплати відпусток працівникам. Визнавати такі забезпечення разом із нарахуваннями необхідно щомісяця. Національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку чітко регламентують алгоритм розрахунку забезпечень на відпустки. В нормах міжнародних стандартів аналогічний алгоритм відсутній. За таких умов підприємства, що подають фінансову звітність за МСФЗ, можуть або використовувати рекомендації НП(С)БО, або керуватися нормами МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Сума забезпечення на оплату відпусток розраховується за формулою:

$$ЗВ = ЗПф \times (Вр : \text{ФОПр}) \times \text{КН}, \quad (11.1)$$

де

ЗВ – забезпечення на оплату відпускних;

ЗПф – фактична зарплата за місяць;

Вр – річна планова сума оплати відпусток у майбутньому році;

ФОПр – загальний запланований річний фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань ЄСВ, який розраховують за формулою:

$$\text{КН} = 1 + \text{С}_{\text{ЄСВ}} : 100 \%, \quad (11.2)$$

де

$\text{С}_{\text{ЄСВ}}$ – ставка ЄСВ, що діє у поточному році.

Для перевірки достовірності нарахованих забезпечень на кінець звітного року проводять інвентаризацію залишку забезпечення. Інформаційною базою для інвентаризації є дані кадрового обліку:

- кількість працівників підприємства;
- розміри посадових окладів;
- інформація про прийом на роботу та рух працівників;
- кількість днів відпустки, встановлених для різних працівників;

– середньоденний заробіток тощо.

Враховуючи вищенаведену інформацію, підприємство формує фонд заробітної плати, який необхідно зарезервувати під можливі виплати. Сума забезпечення на оплату відпусток персоналу складається із фонду заробітної плати та нарахувань на фонд. Розмір сформованого забезпечення визнається витратами періоду та коригується відповідно до використання працівниками підприємства відпусток.

Різновидом короткострокових виплат є премії та програми участі працівників у розподілі прибутку. Їх особливістю є те, що підприємство має право визнавати пов'язані з ними витрати при виконанні двох умов (рис. 11.6).

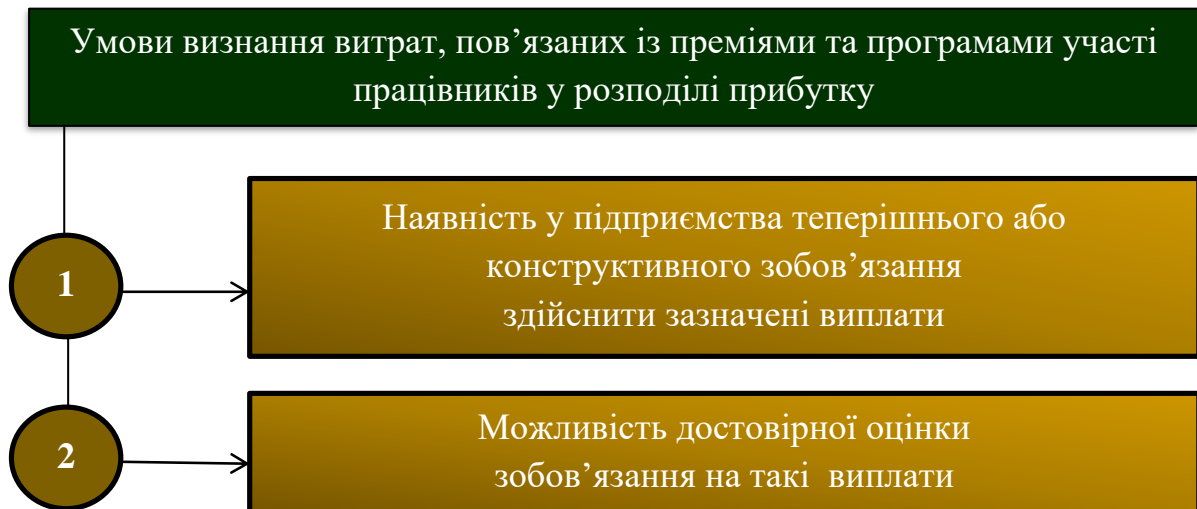


Рис. 11.6. Умови визнання витрат, пов'язаних із преміями та програмами участі працівників у розподілі прибутку

У випадку, якщо підприємство не може не здійснити у майбутньому виплати у вигляді премій чи програм участі у розподілі прибутку, то воно зобов'язане визнавати майбутні витрати на такі виплати.



Слід запам'ятати!

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності – це офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам. На практиці виплати за програмами пенсійного забезпечення може здійснювати:

- 1) безпосередньо держава (державні пенсії);
- 2) саме підприємство, що використовує найману працю (пенсії за рахунок підприємств, медичне обслуговування після виходу працівника на пенсію тощо).

Склад таких виплат наведено на рис. 11.7.



Рис. 11.7. Види виплат по закінченні трудової діяльності

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності (рис. 11.8).

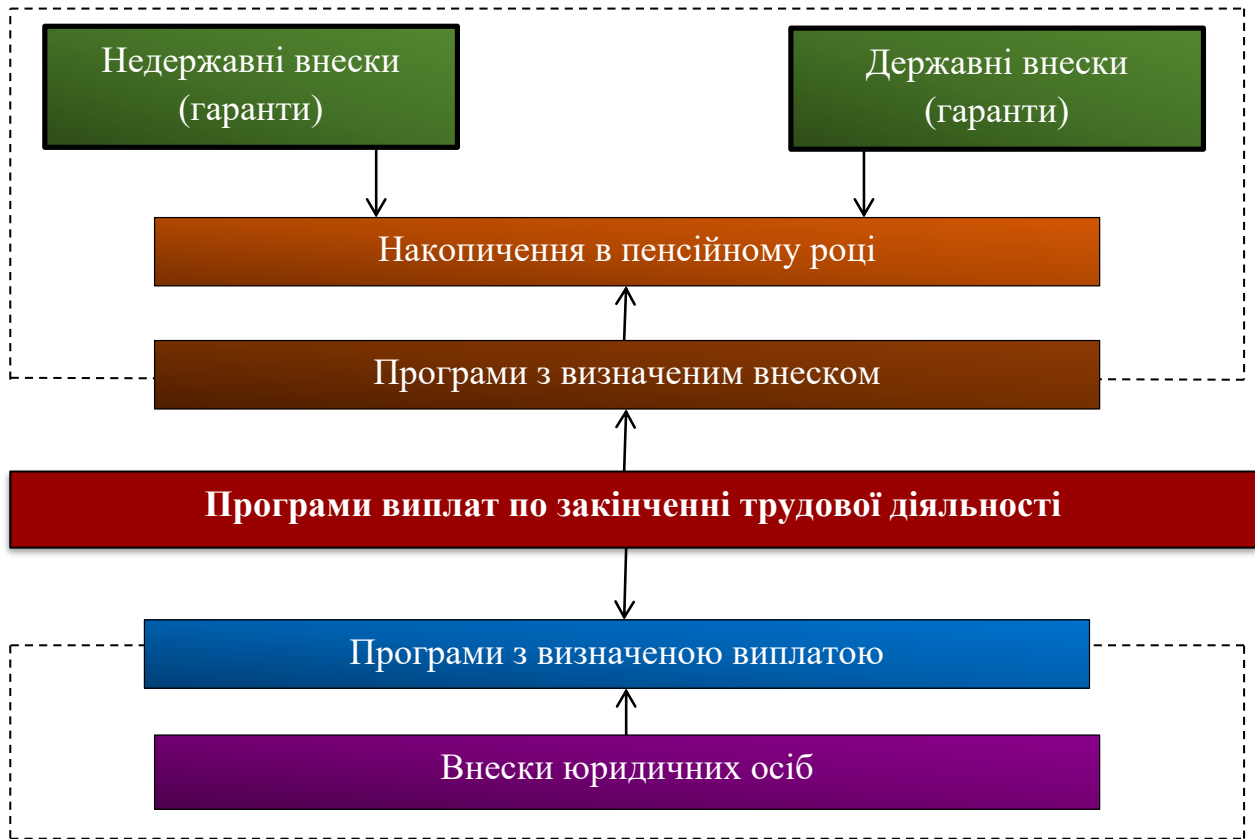
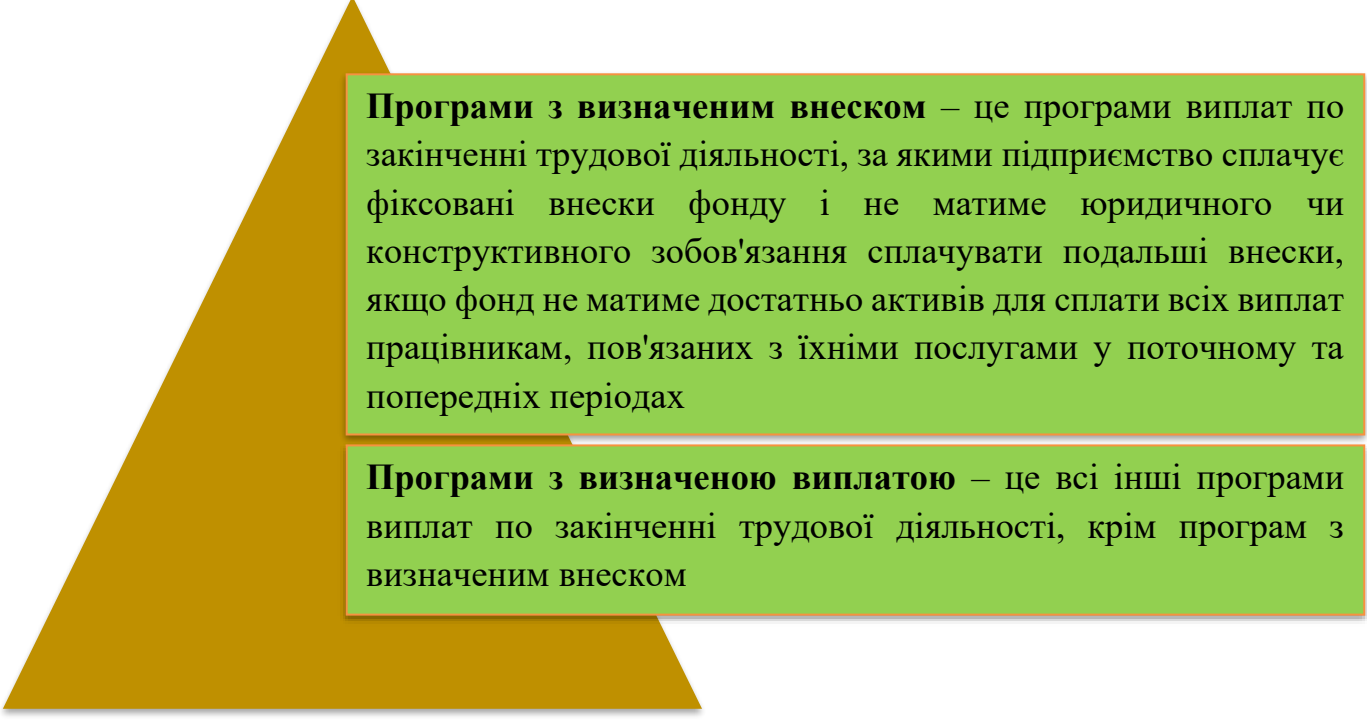


Рис. 11.8. Умови програм виплат по закінченні трудової діяльності

Програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою, сутність яких наведена на рис. 11.9.

Програми з визначеними внесками передбачають сплату підприємством фіксованих сум до окремого фонду. Згідно з такими програмами підприємство не несе ніякої відповідальності за брак коштів у фонді для здійснення виплат працівникам у майбутньому. За описаною схемою організовано сплату внесків до Пенсійного фонду України. Підприємства щомісяця разом із зобов'язаннями за заробітною платою

визнають і зобов'язання за внесками до Пенсійного фонду у вигляді ЄСВ, розрахованого відповідно до суми заробітної плати.



Програми з визначеним внеском – це програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує фіксовані внески фонду і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах

Програми з визначеною виплатою – це всі інші програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском

Рис. 11.9. Сутність програм з визначеним внеском та визначеною виплатою

Нарахування на фонд оплати праці є витратами того періоду, в якому працівник надав послугу підприємству. В певних ситуаціях такі суми включають до первісної вартості запасів чи основних засобів. Якщо внески не будуть погашені протягом дванадцяти місяців зі звітної дати, то вони підлягають дисконтуванню. У всіх інших випадках актуарних прибутків або збитків не виникає.

Щодо програм із визначеними виплатами, то їх застосування в Україні пов'язане із соціальними програмами окремих підприємств та пільговими пенсіями, які згідно із законодавством фінансуються підприємствами (рис. 11.10).

Соціальні програми, пов'язані із додатковими пенсіями в українській практиці не поширені, оскільки, з одного боку, є добровільними, а, з іншого, їх реалізація потребує значних фінансових витрат.

Пільгові пенсії, що пов'язані зі шкідливими умовами праці, є найбільш розповсюдженими, оскільки регламентовані законодавством та передбачають здійснення виплат за рахунок підприємств для окремих категорій працівників в залежності від умов праці та результатів атестації робочих місць.

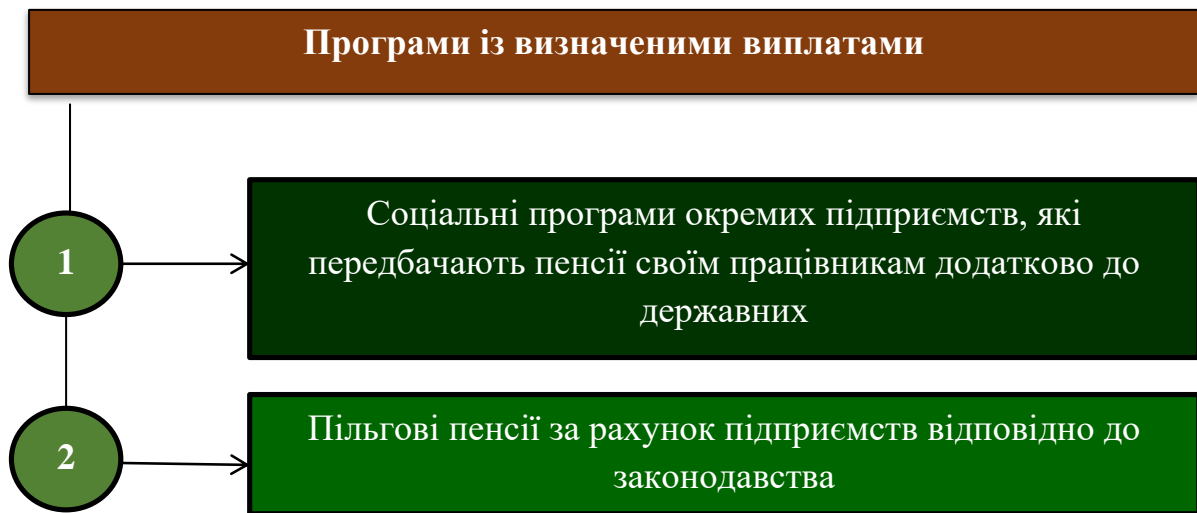


Рис. 11.10. Види програм із визначеними виплатами

Нормативна база чітко визначає перелік категорій працівників, яким призначаються пільгові пенсії. Підприємства з важкими умовами праці несуть витрати на виплату пільгових пенсій працівникам, зайнятим на таких роботах. Виплати розпочинають з моменту оформлення працівником пенсії і закінчують при досягненні ним загальновстановленого пенсійного віку. Виплату пенсій здійснює Пенсійний фонд, а витрати відшкодовуються за рахунок підприємств.

У контексті програм із визначеними виплатами підприємства мають схильність до:

- актуарних припущень – оцінка демографічної ситуації, плинності кадрів, ринку праці та інших факторів, що впливають на витрати підприємства;
- актуарних прибутків та збитків, які виникають із актуарних припущень щодо величини теперішньої вартості зобов'язань;
- актуарного ризику (виплати можуть бути меншими, ніж очікування);

– інвестиційного ризику (інвестованих коштів може бракувати для здійснення очікуваних виплат).



Слід запам'ятати!

Актуарні припущення – демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.

Актуарні прибутки (збитки) – прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень.

Склад актуарних припущень наведено на рис. 11.11.

Актуарні прибутки і збитки складаються з:

- коригування на основі набутого досвіду;
- зміни актуарних припущень.

Актуарні прибутки та збитки виникають у результаті зміни (збільшення або зменшення) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами або справедливої вартості відповідних активів програми.

Згідно з МСБО 19, підприємству слід визнавати частку чистих кумулятивних актуарних прибутків та збитків, які перевищують більшу з таких двох величин:

- 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами (до вирахування активів програми);
- 10% справедливої вартості активів програми.

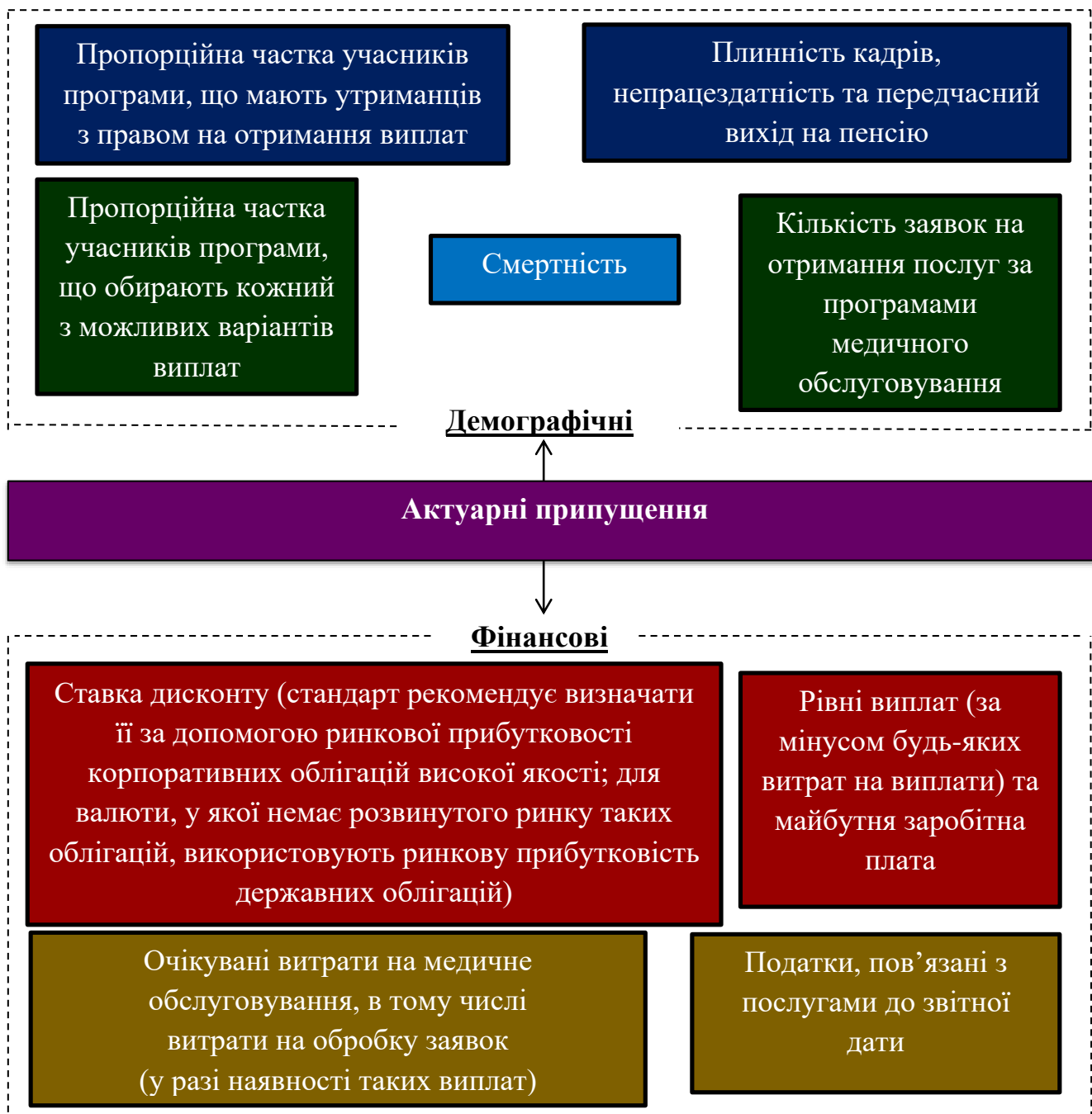


Рис. 11.11. Актуарні припущення

Частка актуарних прибутків та збитків, яка визнається для кожної програми з визначеною виплатою, є сумою перевищення вказаної 10-відсоткової межі на попередню звітну дату, поділеною на очікувані середні терміни трудової діяльності, що залишилися до виходу на пенсію працівників, які беруть участь у цій програмі.

МСБО 19 передбачає участь підприємств в спільних програмах з іншими суб'єктами (табл. 11.1).

Окремі види програми виплат по закінченні трудової діяльності

Програма	Особливості
Програми за участю кількох працедавців	<p>Передбачають існування активів для здійснення виплат працівникам, внесених різними підприємствами (спільного контролю немає). Може мати характеристики або програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою.</p> <p>Якщо підприємство має достатньо інформації (вірогідно знає свою пропорційну частину зобов'язань), то облікове відображення здійснюють як і за будь-якою іншою програмою з визначеними виплатами. А якщо такої інформації недостатньо, то облік ведуть так, ніби це програма з визначеним внеском</p>
Програма групового управління	<p>Це сукупність програм одного працедавця, об'єднаних задля інвестиційних цілей, а також для мінімізації адміністративних витрат та витрат на управління інвестиціями. При цьому вимоги різних підприємств розділені заради отримання виплат тільки їхніми працівниками. Актуарні ризики не виникають, інформація є доступною</p>
Державні програми	<p>Обліковують за аналогією з програмами за участю кількох працедавців. Управління зазначеними програмами – прерогатива національних або місцевих державних органів.</p> <p>Залежно від зобов'язань підприємства така програма може за своєю природою бути програмою як з визначеним внеском (найчастіше), так і з визначеною виплатою</p>

Такі програми мають властивості програм або з визначеними внесками, або з визначеними виплатами.



Слід запам'ятати!

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

До інших довгострокових виплат відносять:

- виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зароблені;
- компенсації за періоди відсутності.

Такі виплати пов'язані із заробітною платою, але в тому випадку, коли зобов'язання за ними характеризуються більшими термінами погашення, тобто їх здійснення не планується протягом найближчих 12 місяців.

У порівнянні із пенсійними програмами, інші довгострокові виплати характеризуються значно меншим ступенем невизначеності, тому для їх обліку застосовується спрощений підхід. Результати переоцінки таких сум не відображають в іншому сукупному прибутку, а здійснюється їх актуарна оцінка з визнанням актуарних прибутків або збитків. Підприємство визнає чистий підсумок за іншими довгостроковими виплатами, який містить вартість послуги, чистий відсоток за чистим зобов'язанням або активом та результат переоцінки.

Окремою складовою виплат працівникам згідно з МСБО 19 є виплати при звільненні.



Слід запам'ятати!

Виплати при звільненні – це компенсації працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію або добровільної згоди працівника на звільнення за умови такої виплати.

Зобов'язання щодо здійснення цих виплат виникають при звільненні працівника, а не при наданні ним послуг. Звільнення визнається у випадку, коли підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника до досягнення ним пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

Якщо звільнення працівників за власним бажанням здійснюватиметься за пропозицією підприємства, і при цьому у підприємства виникатиме зобов'язання здійснити відповідні виплати, то оцінка таких виплат здійснюється з огляду на кількість працівників, які приймуть пропозицію звільнення.

Одноразові виплати при звільненні є витратами того періоду, в якому працівника звільнено. В такій ситуації дисконтування виплат не здійснюють. Якщо виплати при звільненні не підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців після звітної дати, тобто допомога нарахована як зобов'язання з умовою поступового погашення протягом певного часу, то така сума дисконтується, а оцінка регулярно переглядається шляхом проведення актуарних розрахунків.

11.2. Облік розрахунків за виплатами працівникам

Облік виплат працівникам посідає одне з центральних місць в обліковій системі підприємства. Розмір нарахованої заробітної плати, своєчасність і повнота розрахунків з працівниками впливає на якість праці найманих працівників та суму витрат підприємства.



Необхідно знати!

Облік нарахування та виплати заробітної плати працівникам наведено на рис. 11.12 - 11.13.

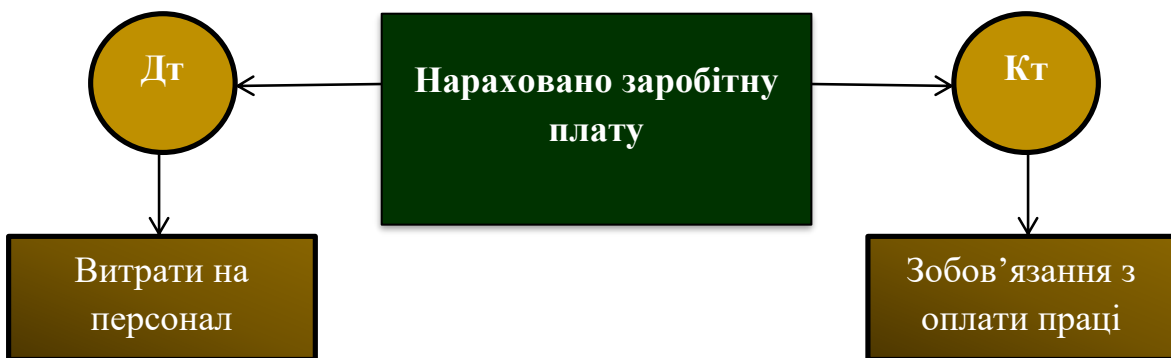


Рис. 11.12. Облік нарахування заробітної плати

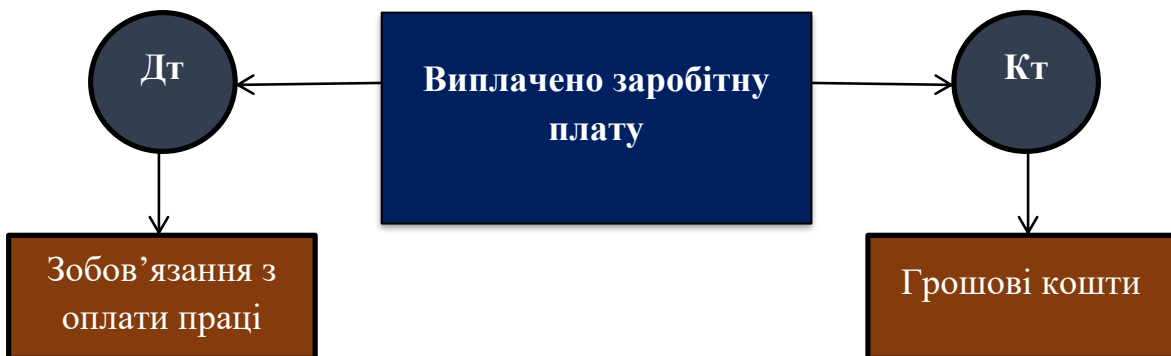


Рис. 11.13. Облік виплати заробітної плати працівникам



Необхідно знати!

В залежності від функціональних обов'язків працівників (працівники зайняті на виробництві, цеховий та адміністративний персонал, персонал відділу збуту тощо) облік нарахування заробітної плати на рахунках бухгалтерського обліку буде відображатися так – рис. 11.14 - 11.17.

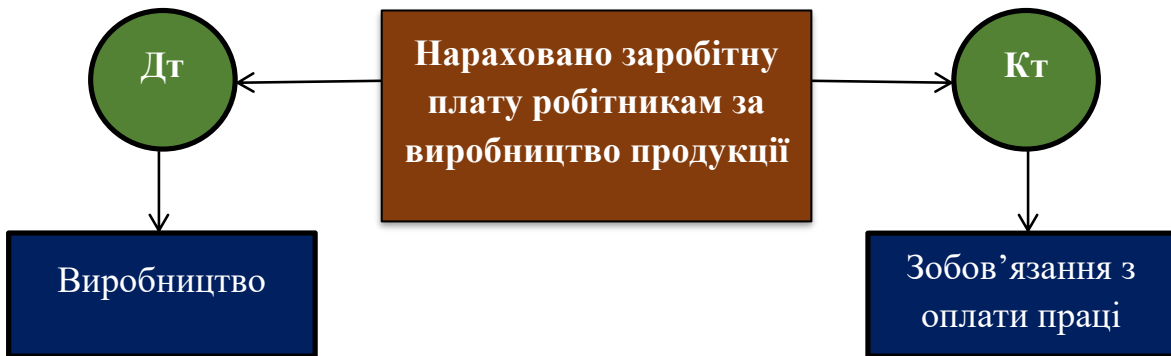


Рис. 11.14. Облік нарахування заробітної плати робітникам за виробництво продукції

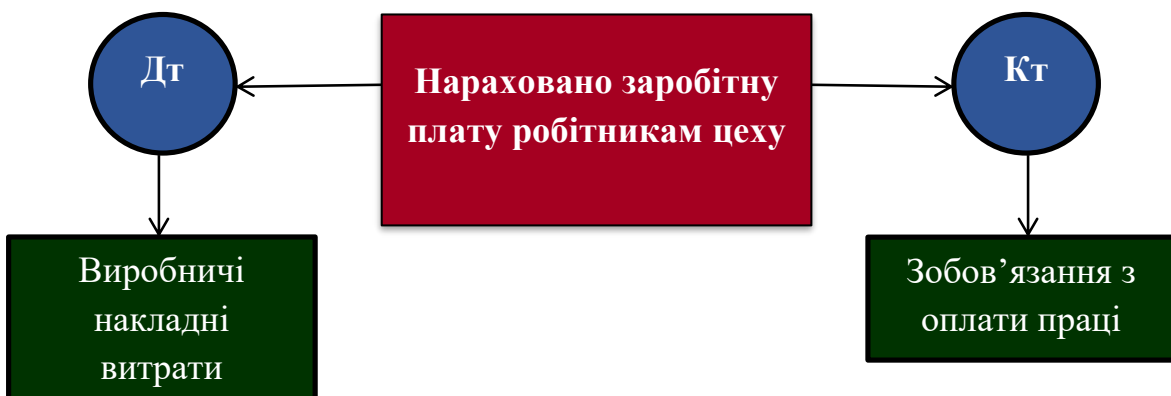


Рис. 11.15. Облік нарахування заробітної плати робітникам цеху



Рис. 11.16. Облік нарахування заробітної плати адміністративному персоналу

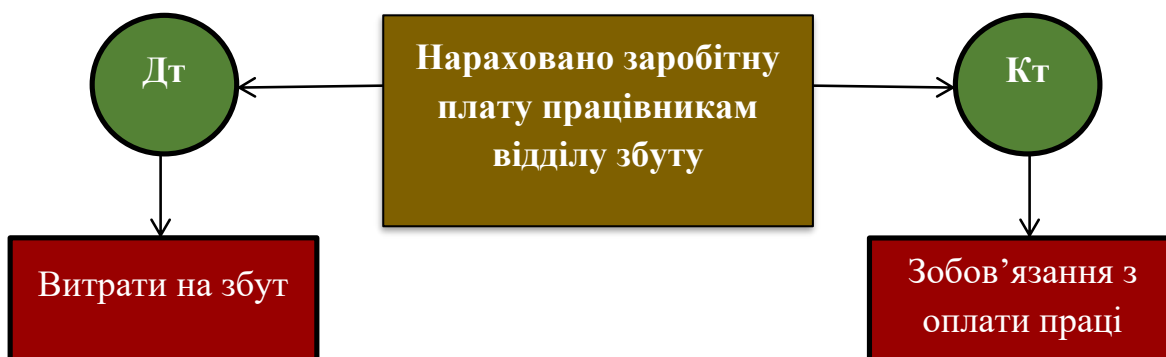


Рис. 11.17. Облік нарахування заробітної плати працівникам відділу збуту



Необхідно знати!

Облік нарахування на фонд оплати праці та облік утримань із заробітної плати відображено на рис. 11.18 - 11.19.



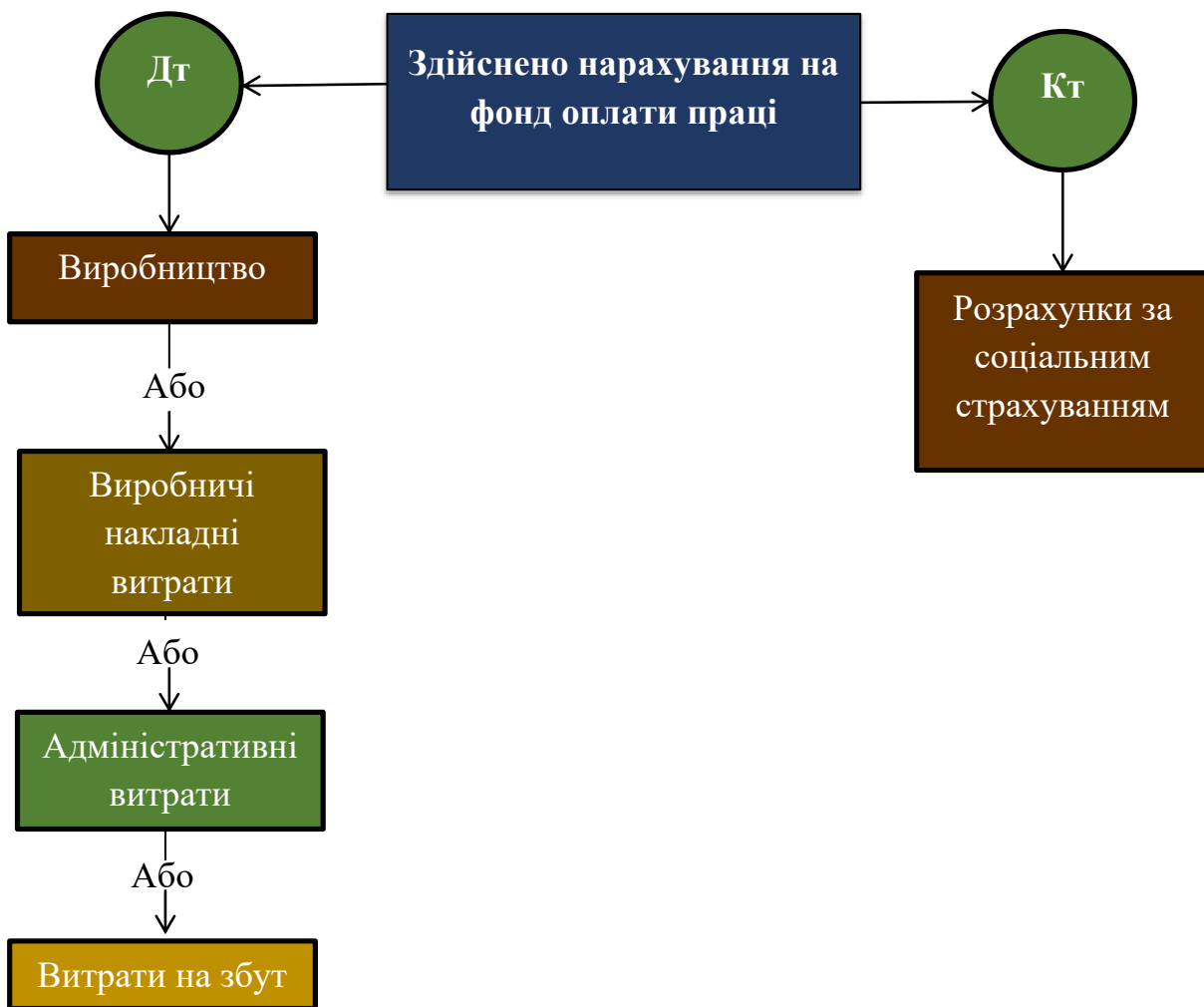


Рис. 11.18. Облік нарахування на фонд оплати праці

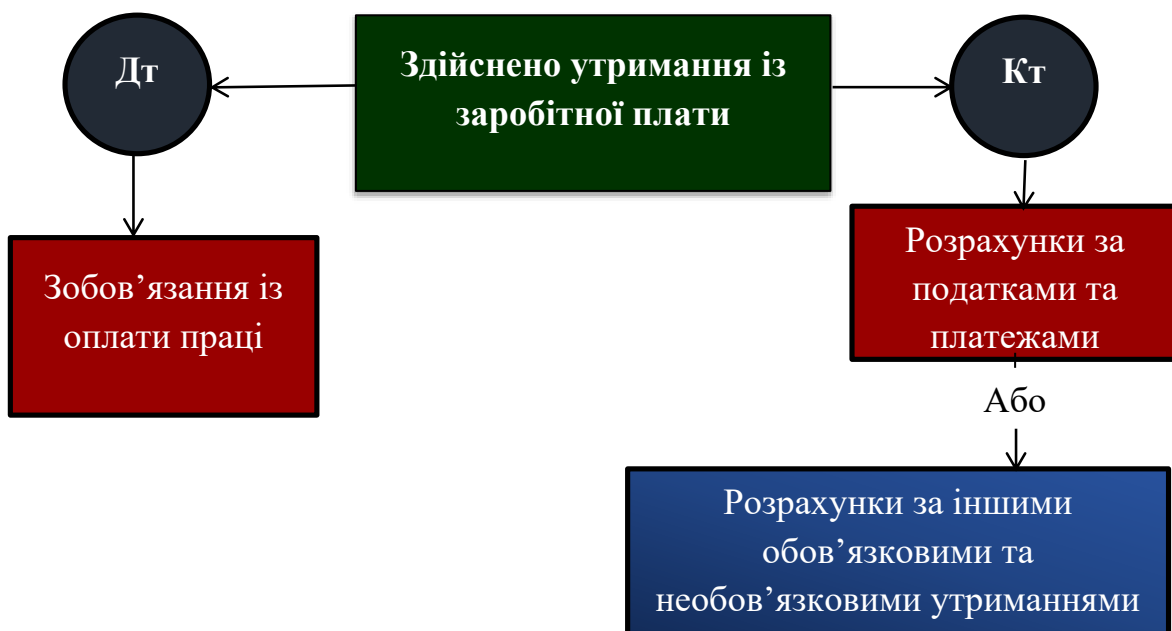


Рис. 11.19. Облік утримань із заробітної плати



Необхідно знати!

Облік компенсаційних виплат підприємства (облік нарахування заробітної плати за час відпустки) відображено на рис. 11.20.

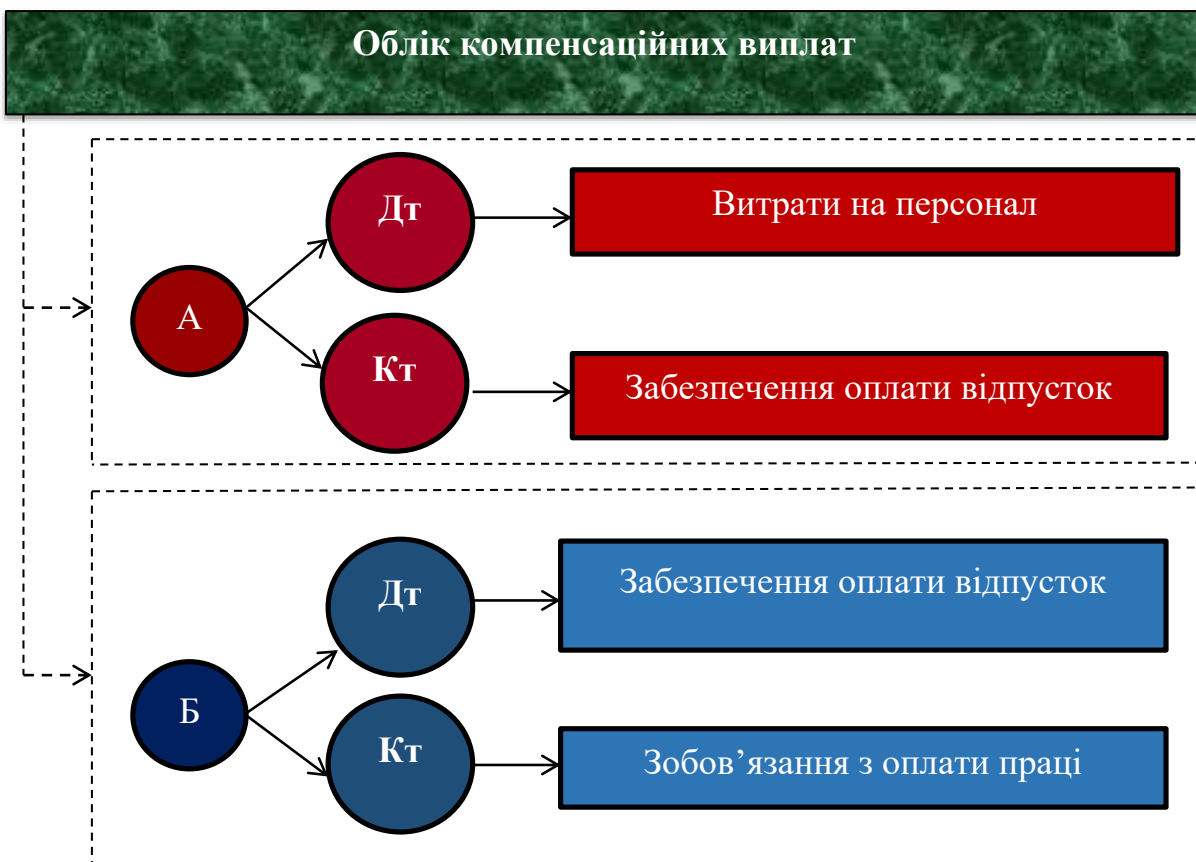


Рис. 11.20. Облік компенсаційних виплат (нарахування заробітної плати за час відпустки):

- а) облік створення забезпечення на оплату відпусток;**
- б) облік нарахування заробітної плати за час відпустки за рахунок створеного забезпечення**



Необхідно знати!

З метою зацікавленості працівників у результатах діяльності підприємства розробляють програми участі у прибутку, за якими певні категорії або всі працівники додатково отримують бонуси (або премії) до заробітної плати. Такі виплати не є розподілом капіталу, а тому відображаються у складі операційних витрат підприємства. Облік нарахування та виплати бонусів відображено на рис. 11.21.

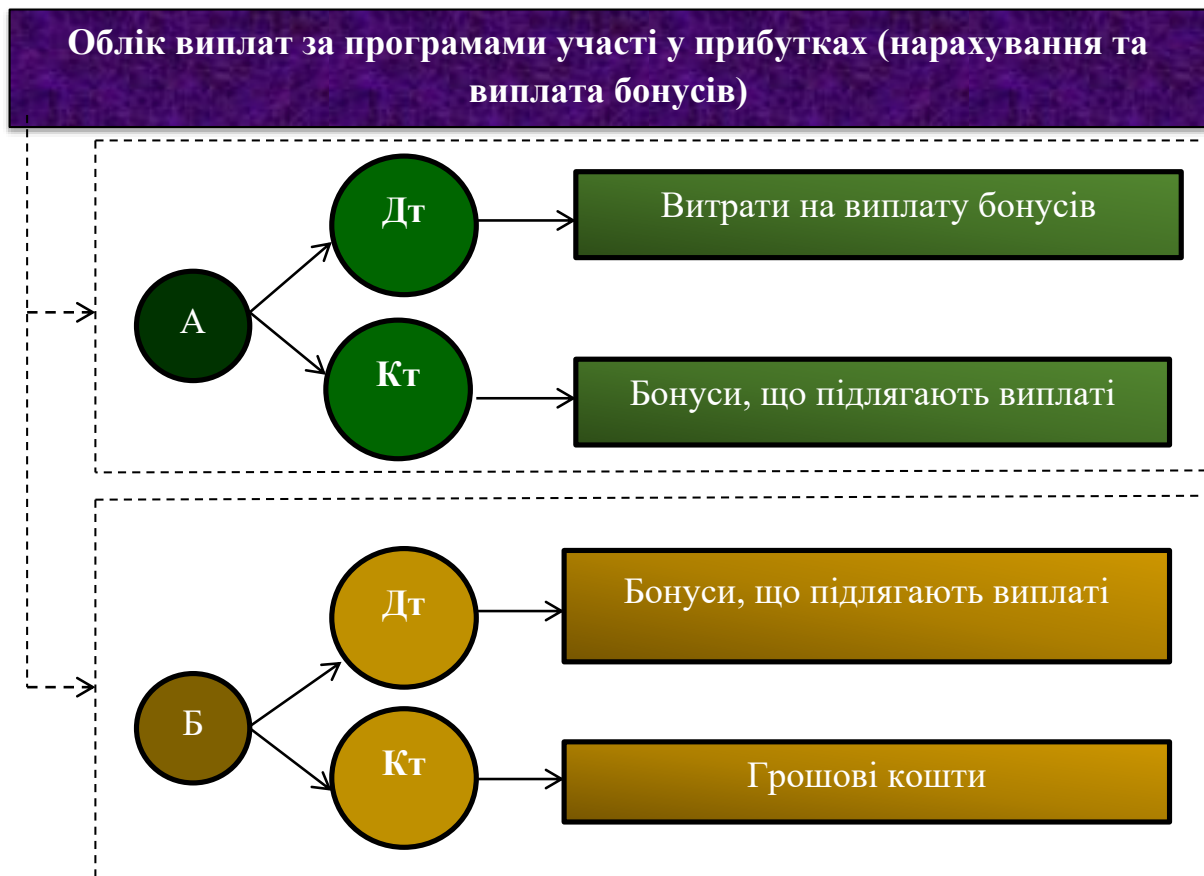


Рис. 11.21. Облік виплат за програмами участі у прибутках:

а) облік нарахування бонусів;

б) облік виплати бонусів



Необхідно знати!

Облік програм з визначеним внеском на рахунках бухгалтерського обліку відображено на рис. 11.22.

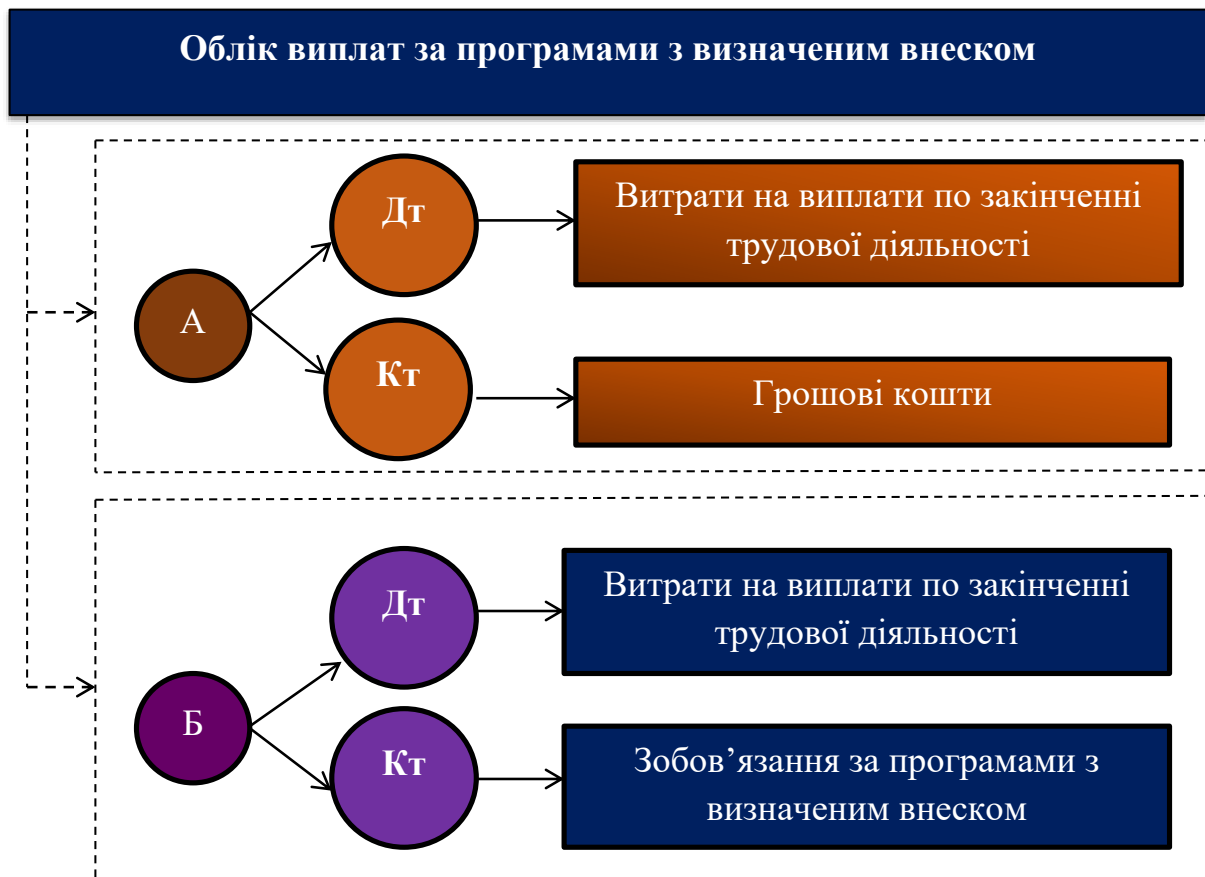


Рис. 11.22. Облік виплат за програмами з визначеним внеском:

- а) облік фактично здійснених виплат за програмою із визначеним внеском;**
- б) облік сум, що підлягають виплаті за програмою із визначеним внеском**

Облік програм з визначеними виплатами є найбільш складним у зв'язку з застосуванням актуарних припущень для оцінки зобов'язань та витрат. Визнані зобов'язання підлягають дисконтуванню, оскільки їх погашення планується через багато років. Витрати підприємства за такими програмами є довгостроковими зобов'язаннями, які потребують створення забезпечення з відображенням їх у звітності за теперішньою вартістю. Для визначення теперішньої вартості зобов'язання необхідно:

- використати метод нарахування прогнозованих одиниць;
- віднести виплати до відповідних періодів надання послуг;
- здійснити актуарні припущення.

Облік програм із визначеними виплатами здійснюється таким чином:

- 1) визначається сума виплат, зароблених працівниками в обмін на надані ними послуги у поточному та попередньому періодах;
- 2) дисконтуються визначені суми виплат;
- 3) визначається справедлива вартість активів програми;
- 4) знаходиться загальна сума актуарних прибутків і збитків та суми тих актуарних прибутків і збитків, які слід визнавати;
- 5) визначається кінцева вартість раніше наданих послуг, якщо програму впроваджують або змінюють;
- 6) формується кінцевий прибуток або збиток – в разі скорочення або остаточного розрахунку за програмою.

Порядок обліку програм з визначеними виплатами залежить від типів програм (табл. 11.2).

Облік програм з визначеними виплатами

Операція	Тип програми		
	Фінансована	Частково фінансована	Нефінансована
1. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Грошові кошти»	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Грошові кошти» К-т «Зобов'язання щодо непенсійних виплат»	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском»
2. Виплата пенсій	×	×	Д-т «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском» К-т «Грошові кошти»
3. Інші виплати	×	Д-т «Зобов'язання щодо непенсійних виплат» К-т «Грошові кошти»	×



Сума визнаного зобов'язання за визначеними виплатами відображається у звіті про фінансовий стан як чистий підсумок (рис. 11.23).



Рис. 11.23. Алгоритм визначення зобов'язання за програмами з визначеними виплатами

У звіті про прибутки і збитки визначається чистий підсумок витрат і доходів, пов'язаних з програмами визначених виплат (рис. 11.24).



Рис. 11.24. Алгоритм визначення чистих витрат і доходів за програмами з визначеними виплатами

У примітках до фінансової звітності розглядаються доходи від активів програми, алгоритм їх розрахунку відображено на рис. 11.25.



Рис. 11.25. Алгоритм визначення доходів від активів за програмами з визначеними виплатами

Оцінка інших довгострокових виплат здійснюється за спрощеним методом, за яким вся вартість раніше наданих послуг, а також актуарні прибутки та збитки визнаються негайно без обмежень. Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат відображається в звіті про фінансовий стан загальною чистою сумою за алгоритмом, наведеним на рис. 11.26.

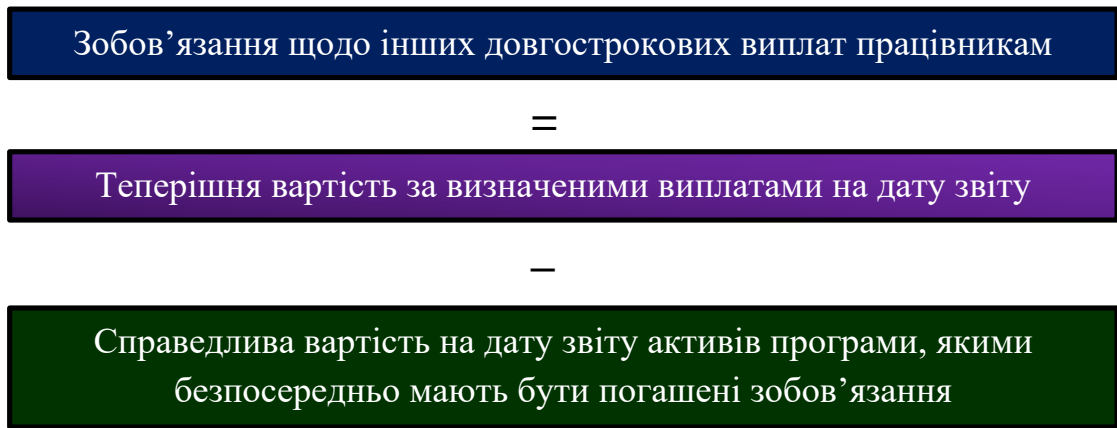


Рис. 11.26. Алгоритм визначення зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам

У звіті про прибутки та збитки витрати (або дохід), пов'язані з іншими довгостроковими виплатами, включаються до собівартості відповідних активів або відображаються як витрати періоду та розраховуються за алгоритмом, наведеним на рис. 11.27.



Рис. 11.27. Алгоритм визначення витрат (доходів) щодо інших довгострокових виплат працівникам



Необхідно знати!

Облік нарахування та оплати інших довгострокових виплат на рахунках бухгалтерського обліку відображається на рис. 11.28 - 11.29.

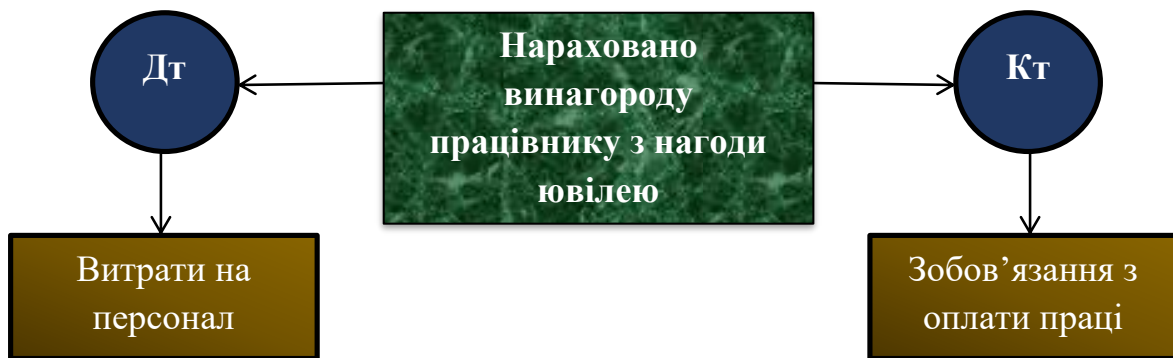


Рис. 11.28. Облік нарахування винагороду працівнику з нагоди ювілею

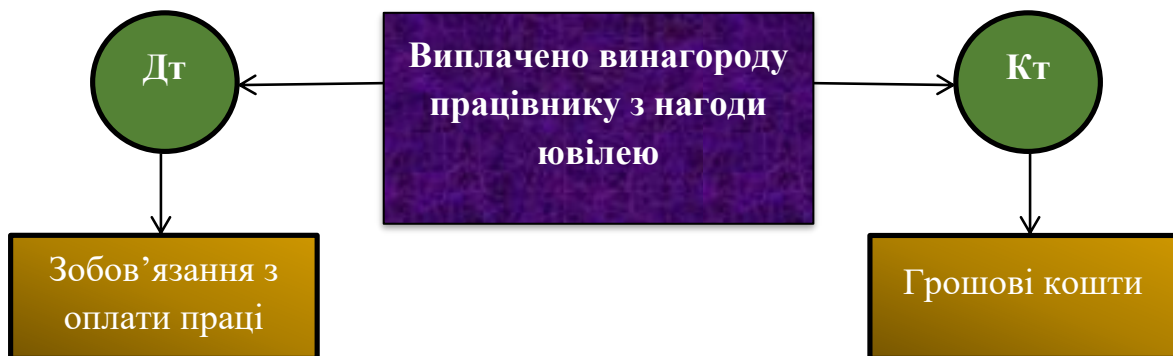


Рис. 11.29. Облік виплати винагороду працівнику з нагоди ювілею

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнаються при умові наявності у підприємства докладної офіційної програми звільнення працівників, яку неможливо скасувати.

Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті більше ніж через 12 місяців

з дати звіту про фінансовий стан, сума таких виплат підлягає дисконтуванню. Ставку дисконту визначають аналогічно до ставки для дисконтування зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.



Необхідно знати!

Облік зобов'язань щодо виплат при звільненні відображено на рис. 11.30 - 11.31.

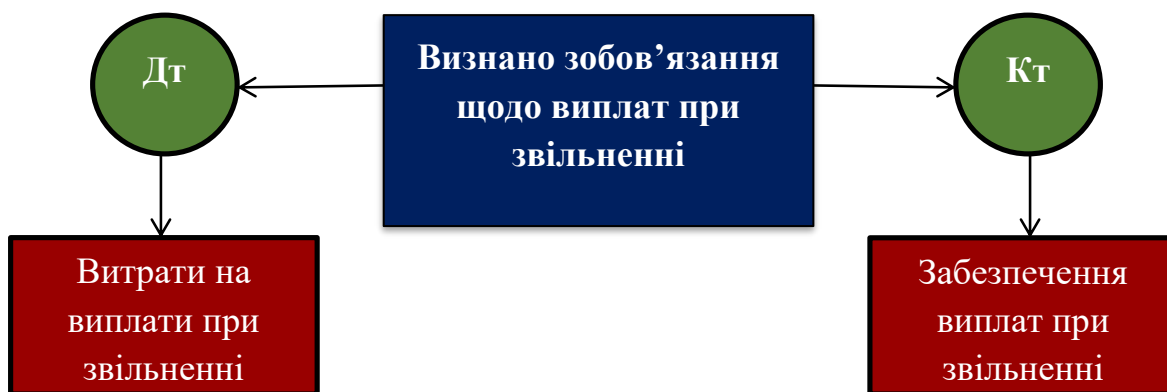


Рис. 11.30. Облік визнання зобов'язань щодо виплат при звільненні

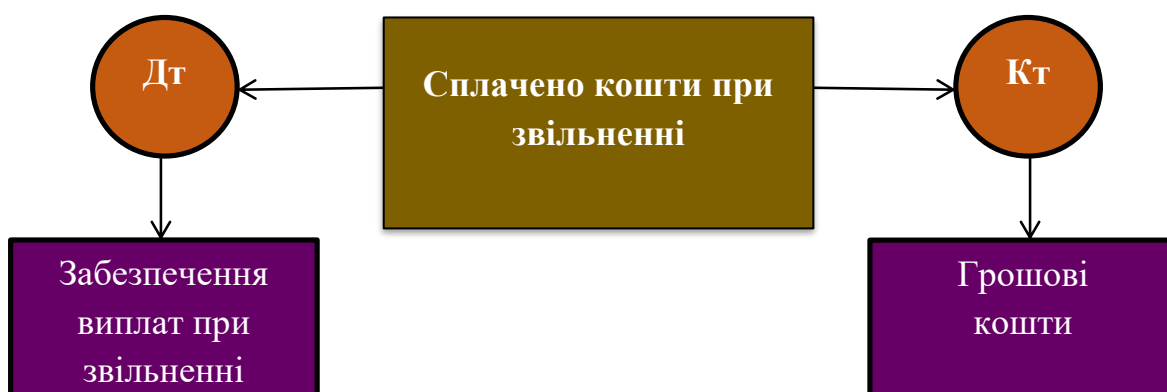


Рис. 11.31. Облік виплат при звільненні

11.3. Розкриття інформації про виплати працівникам

МСБО 19 не містить конкретних вимог щодо необхідності розкриття інформації про виплати працівникам. Проте оприлюднювати деяку інформацію необхідно. Зокрема, підприємство повинно:

- надати інформацію щодо виплат провідному управлінському персоналу (відповідно до вимог МСБО 24);
- розкрити інформацію про витрати на виплати працівникам (відповідно до вимог МСБО 1).

Для програм із визначеними виплатами підприємство визнає чисте зобов'язання (або актив) у звіті про фінансовий стан, а інформація, що підлягає оприлюдненню, є значно ширшою і включає:

- 1) пояснення змісту програм з визначеними виплатами та пов'язаних з ними ризиків (рис. 11.32);



Рис. 11.32. Пояснення змісту програм з визначеними виплатами та пов'язаних з ними ризиків

2) ідентифікація та інтерпретація показників фінансової звітності, що пов'язані з реалізацією програм з визначеними виплатами (рис. 11.33);

3) опис впливу програми з визначеними виплатами на вартість, час та невизначеність майбутніх грошових потоків підприємства (рис. 11.34).



Рис. 11.33. Ідентифікація та інтерпретація показників фінансової звітності, що пов'язані з реалізацією програм з визначеними виплатами



Рис. 11.34. Опис впливу програми з визначеними виплатами на вартість, час та невизначеність майбутніх грошових потоків підприємства

При розкритті інформації про пенсійні програми підприємство зазначає:

- 1) найважливіші аспекти облікової політики;
- 2) детальний зміст програм пенсійного забезпечення, що реалізуються, та можливі зміни у програмах протягом періоду;
- 3) зміни у вартості чистих активів, що передбачені для виплат.

МСБО 26 деталізує, що зміст програми можна розкривати або як частину фінансової звітності, або як окремий звіт з відображенням наступних показників:

- назви працедавців і груп працівників, охоплених програмою;
- кількість учасників;
- тип програми (з визначеним внеском або визначеною виплатою);

- примітки щодо наявності внесків зі сторони учасників програми;
- розміри пенсій;
- зміст будь-яких умов припинення програми.

11.4. Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам»



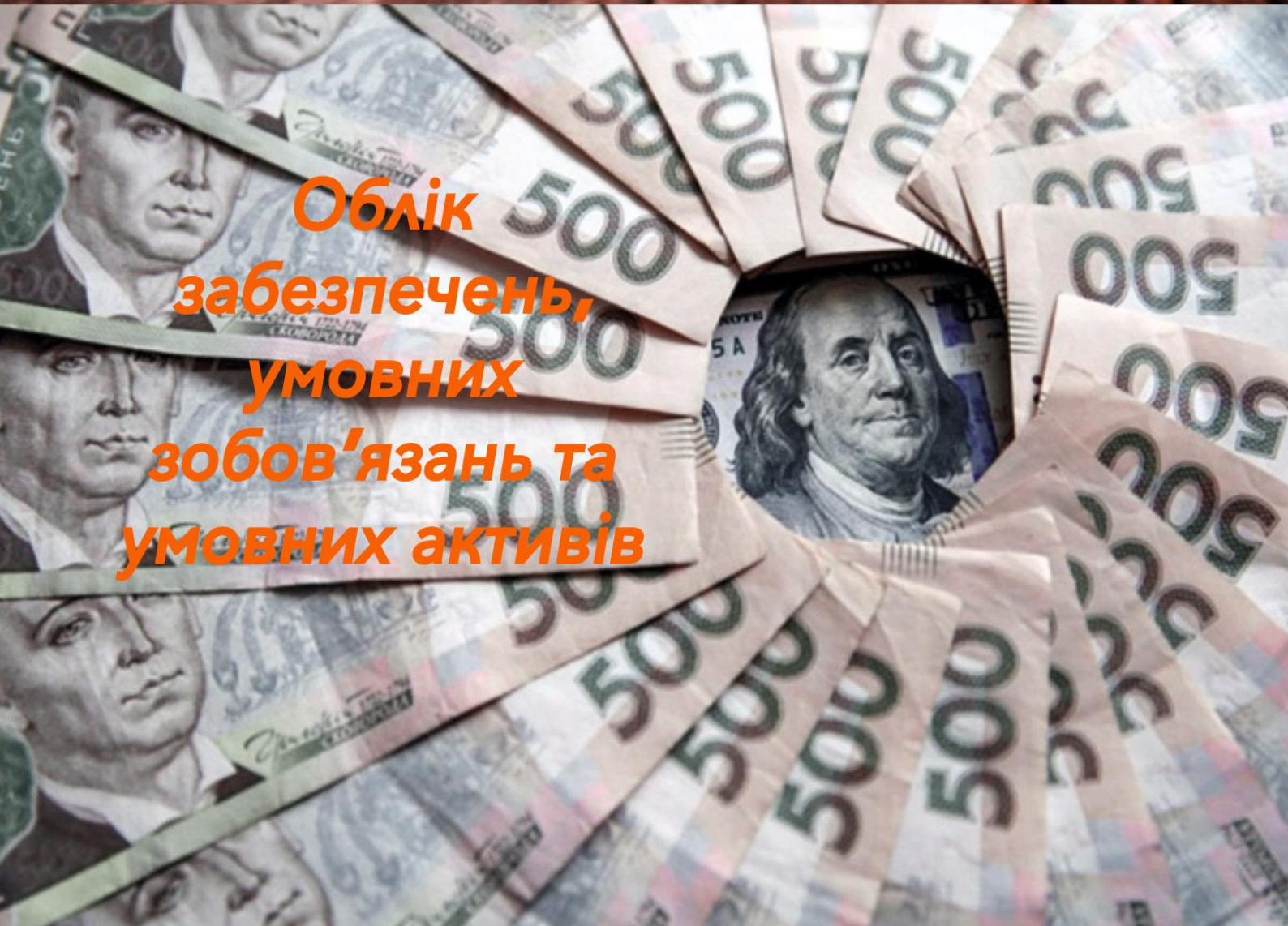
Для визначення особливостей виплат працівникам за національними та міжнародними стандартами, доцільно здійснити їх порівняльну характеристику (див. табл. 11.3).

Таблиця 11.3

Порівняльна характеристика НП(С)БО 26 «Виплати працівникам» та МСБО 19 «Виплати працівникам»

НП(С)БО 26	МСБО 19
1	2
Мета	
Визначає методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про виплати (у грошовій і негрошовій формах) за роботи, виконані працівниками, та її розкриття у фінансовій звітності	Визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам
Сфера застосування	
Застосовується роботодавцями – підприємствами, організаціями, іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ)	Застосовується роботодавцем для обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ (IAS) 2 «Платіж на основі акцій»
Склад виплат працівникам	
<ul style="list-style-type: none"> - поточні виплати; - виплати при звільненні; - виплати по закінченні трудової діяльності; - виплати інструментами власного капіталу підприємства; - інші довгострокові виплати працівникам 	<ul style="list-style-type: none"> - короткострокові виплати працівникам; - виплати по закінченні трудової діяльності, - інші довгострокові виплати; - виплати при звільненні

1	2
Склад короткострокових виплат працівникам	
<ul style="list-style-type: none"> - заробітна плата за окладами та тарифами; - інші нарахування з оплати праці; - виплати за невідпрацьований час (щорічні відпустки та інший оплачуваний невідпрацьований час); - премії та інші заохочувальні виплати 	<ul style="list-style-type: none"> - зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення; - короткострокові компенсації за відсутність (оплачена щорічна відпустка та оплачена відпустка у зв'язку з хворобою); - участь у прибутку та премії; - негрошові пільги (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників
Склад виплат, пов'язаних із закінченням трудової діяльності	
<ul style="list-style-type: none"> - різні види пенсійного забезпечення працівників (крім державного); - інші зобов'язання підприємства, які воно бере на себе щодо своїх колишніх працівників 	<ul style="list-style-type: none"> - пенсійне забезпечення; - страхування життя після закінчення трудової діяльності; - медичне обслуговування після закінчення трудової діяльності
Склад інших довгострокових виплат працівникам	
інші довгострокові виплати працівникам	<ul style="list-style-type: none"> - додаткова відпустка за вислугу років; - оплачувана академічна відпустка; - виплата до ювілеїв і за вислугу років; - виплати, пов'язані із тривалою непрацездатністю; - виплати частки прибутку та премії; - відстрочені компенсації



**Облік
забезпечень,
умовних
зобов'язань та
умовних активів**

ТЕМА 12

ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ, УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА УМОВНИХ АКТИВІВ

12.1. Сутність забезпечень та їх взаємозв'язок із зобов'язаннями

12.2. Визнання, оцінка та облік забезпечень

12.3. Особливості відображення умовних зобов'язань та умовних активів

12.4. Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

12.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»



12.1. Сутність забезпечень та їх взаємозв'язок із зобов'язаннями

Порядок визнання, оцінки та розкриття забезпечень, а також відображення умовних зобов'язань і активів визначає МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Положення МСБО 37 не застосовують до забезпечень, умовних зобов'язань та активів, які виникають в результаті контрактних зобов'язань, що підлягають виконанню (окрім обтяжливих контрактів). У випадках, коли вимоги щодо регулювання певних забезпечень містять інші стандарти, то замість МСБО 37 застосовують відповідний стандарт (рис. 12.1).

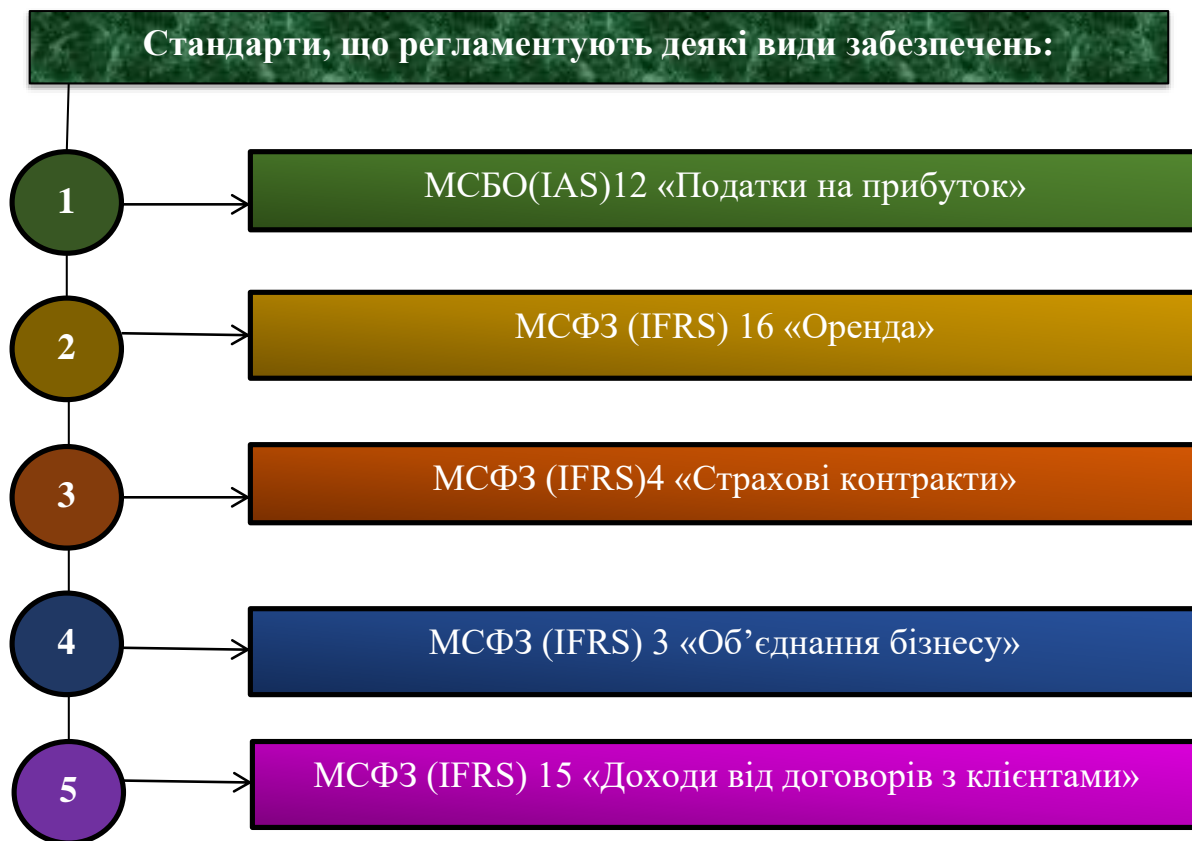


Рис. 12.1. Стандарти, що регламентують деякі види забезпечень



Слід запам'ятати!

МСБО 37 визначає **забезпечення** як зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Забезпечення виникають на підприємстві внаслідок здійснення різних господарських операцій (рис. 12.2)



Рис. 12.2. Господарські операції підприємства, внаслідок яких виникають забезпечення

При виникненні забезпечень та їх відображенні у фінансовій звітності важливо чітко відрізнити їх від зобов'язань. Забезпечення та зобов'язання співвідносяться між собою як частина і ціле. Забезпечення слід розглядати як зобов'язання, що пов'язані з фактором невизначеності (рис. 12.3).



Рис. 12.3. Співвідношення понять «забезпечення» та «зобов'язання»

В МСБО 37 як приклад відокремлення забезпечення від зобов'язання, розглянуто торговельну кредиторську заборгованість. Торговельна кредиторська заборгованість – це зобов'язання оплатити товари або послуги, отримані чи поставлені, і на які виставлено рахунки, узгоджені з постачальником. За наявності такої заборгованості питань, пов'язаних з невизначеністю, не виникає. У звітності такі види зобов'язання та забезпечення відображаються окремо.

Передумовою виникнення забезпечення і зобов'язання є подія, що зобов'язує.



Слід запам'ятати!

Подія, що зобов'язує – подія, внаслідок якої виникає юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до безальтернативності реального виконання зобов'язання.

Визначення сутності юридичних та конструктивних зобов'язань наведено на рис. 12.4.

Юридичне зобов'язання – зобов'язання, яке виникає внаслідок контракту (його явних чи неявних умов), законодавства або іншої дії закону

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 конкретною поточною заявою;

б) він створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що виконає ці зобов'язання

Рис. 12.4. Сутність юридичного та конструктивного зобов'язань

При виникненні конструктивного зобов'язання підприємство повинно самостійно повідомляти про його існування (суб'єкт господарювання гарантує контрагентам додаткове постачання товарів замість прострочених).

12.2. Визнання, оцінка та облік забезпечень

Для визнання забезпечення у фінансовій звітності необхідне виконання умов,

відображених на рис. 12.5.



Рис. 12.5. Умови визнання забезпечень у фінансовій звітності

При визнанні забезпечень важливо не ототожнювати їх з умовними зобов'язаннями, які потребують розкриття інформації у примітках до фінансових звітів, однак у самому звіті про фінансовий стан не визнаються, оскільки не відповідають критеріям, визначеним для зобов'язань та забезпечень (рис. 12.6).

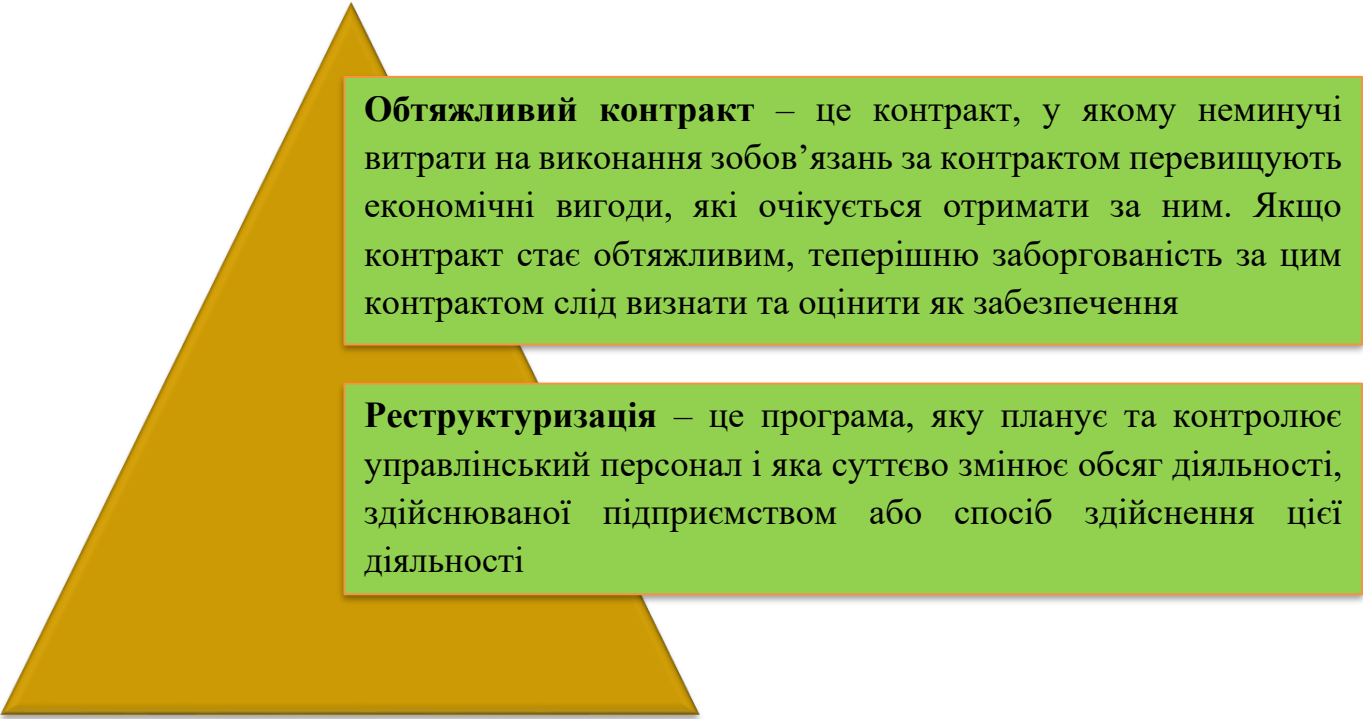


Рис. 12.6. Відмінності між забезпеченнями та умовними зобов'язаннями

Визнання забезпечень пов'язані із ймовірністю подій, що призводять до вибуття ресурсів. МСБО 37 визначає подію як ймовірну, якщо більш достовірно, що вона відбудеться, ніж не відбудеться. Найбільш популярними є забезпечення та умовні зобов'язання, пов'язані із судовими розглядами справ. У випадку, якщо є низька ймовірність програшу справи, зобов'язання вважається умовним. Якщо вірогідність перевищує п'ятдесят відсотків, то необхідно здійснити оцінку та визнати у складі зобов'язань деяку суму як забезпечення майбутніх витрат.

Підприємство може створювати та визнавати забезпечення в певних випадках, зокрема при існуванні обтяжливого контракту та реструктуризації.

Визначення сутності обтяжливого контракту та реструктуризації наведено на рис. 12.7.



Обтяжливий контракт – це контракт, у якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним. Якщо контракт стає обтяжливим, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнати та оцінити як забезпечення

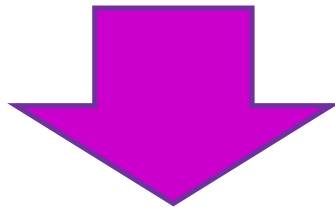
Реструктуризація – це програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює обсяг діяльності, здійснюваної підприємством або спосіб здійснення цієї діяльності

Рис. 12.7. Сутність обтяжливого контракту та реструктуризації

Забезпечення, пов'язані з процесом реструктуризації підприємства, повинні відповідати загальноприйнятим критеріям створення забезпечень із урахуванням особливостей самого процесу реструктуризації (рис. 12.8).

Дії при реструктуризації:

- ✓ зміни в структурі менеджменту підприємства;
- ✓ зміна напрямів діяльності підрозділу;
- ✓ продаж чи припинення напрямку бізнесу;
- ✓ закриття відділень бізнесу в країні (регіоні);
- ✓ переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) в іншу;
- ✓ значні реорганізації (мають суттєвий вплив на характер і напрями діяльності)



Умови виникнення конструктивного зобов'язання:

1. Наявність затвердженого детального плану реструктуризації із зазначенням:
 - ✓ виду діяльності, якої він стосується, та місця її здійснення;
 - ✓ місця розташування, функцій та кількості працівників, послуги яких стануть непотрібними;
 - ✓ очікуваних витратків та термінів їх здійснення.
2. Наявність обґрунтованого очікування щодо здійснення реструктуризації:
 - ✓ розпочато впровадження плану реструктуризації або оголошено його особливості тим працівникам, на яких він вплине

Рис. 12.8. Визнання забезпечень, пов'язаних із процесом реструктуризації підприємства

МСБО 37 чітко визначає вимоги щодо складу витрат, які входять до забезпечення на реструктуризацію (табл. 12.1).

Склад витрат на забезпечення, пов'язаних з реструктуризацією

Витрати, що входять до складу забезпечення	Витрати, що не входять до складу забезпечення
<p>Прямі витрати на реструктуризацію, які одночасно відповідають таким вимогам:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ виникають безпосередньо в процесі реструктуризації; ✓ не пов'язані з існуючими напрямками діяльності 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Витрати на перепідготовку чи переміщення працівників, що продовжують працювати. 2. Маркетинг. 3. Інвестиції в нові системи і мережі збуту

Витрати, які не входять до складу забезпечення, пов'язані із майбутньою діяльністю підприємства, тому не є зобов'язаннями процесу реструктуризації в кінці звітної періоду. При визнанні таких витрат застосовують аналогічні принципи, що й для витрат, які не пов'язані із процесом реструктуризації.

Після визнання забезпечень їх необхідно оцінити. Для цього застосовують найкращу оцінку видатків, необхідних для погашення наявного зобов'язання на кінець періоду.

**Слід запам'ятати!**

Найкраща оцінка – це реально обґрунтована сума, яку суб'єкт господарювання сплатив би для погашення зобов'язання або передав його третій стороні.

Оцінка забезпечення здійснюється на основі суджень менеджменту підприємства та доповнюється досвідом подібних операцій. В деяких випадках виникає необхідність у висновках незалежних експертів. Для отримання найкращої оцінки забезпечення підприємству необхідно враховувати ризики, здійснювати дисконтування очікуваних витрат, оцінювати суми компенсацій від третіх сторін

тощо (рис. 12.9).



Рис. 12.9. Умови здійснення найкращої оцінки забезпечень

Можливі наступні специфічні ситуації щодо оцінки забезпечень:

1) при суттєвому впливі вартості грошей у часі, забезпечення оцінюються за теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть необхідні для погашення зобов'язання;

2) у випадку, якщо оцінюване забезпечення охоплює велику кількість статей, зобов'язання оцінюється шляхом зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями (метод «очікуваної вартості»).

Основні правила оцінки забезпечень наведено на рис. 12.10.



Рис. 12.10. Основні правила оцінки забезпечень



Необхідно знати!

Порядок обліку забезпечень, пов'язаних із політикою гарантійних зобов'язань та відшкодування покупок незадоволених покупців, політикою підприємства щодо охорони навколишнього середовища, а також із процесом реструктуризації, наведено на рис. 12.11 - 12.13.

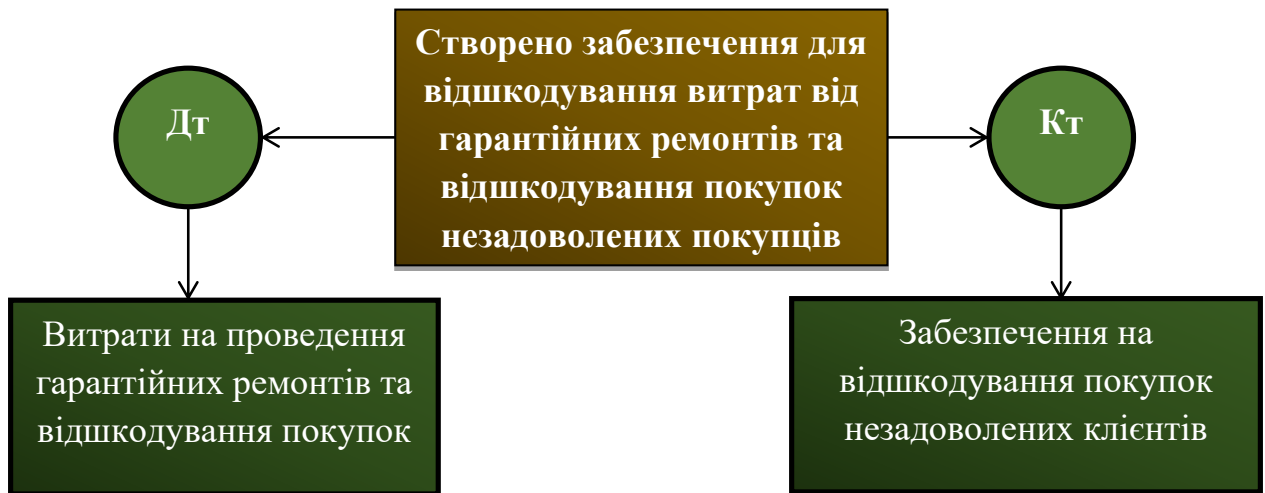


Рис. 12.11. Створено забезпечення для відшкодування витрат від гарантійних ремонтів та відшкодування покупок незадоволених покупців

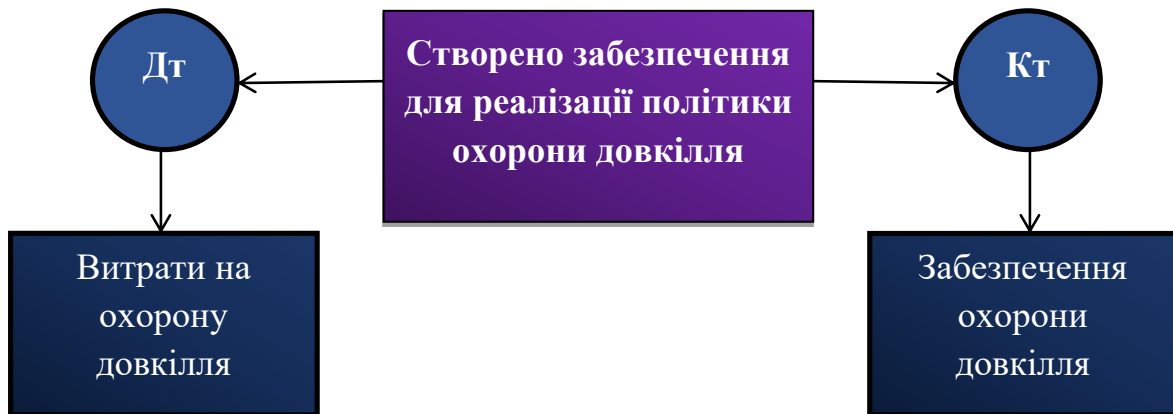


Рис. 12.12. Створено забезпечення для реалізації політики охорони довкілля

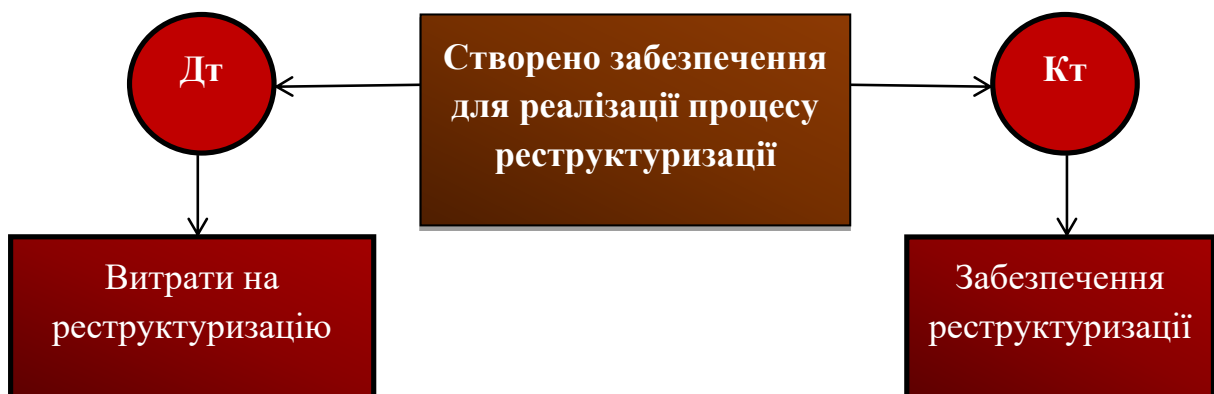


Рис. 12.13. Створено забезпечення для реалізації процесу реструктуризації



Необхідно знати!

Найбільш часто створюваним видом забезпечень підприємства є забезпечення на оплату відпусток. Таке забезпечення розраховують окремо для кожної категорії працівників (виробничого, адміністративного, збутового персоналу тощо). Облік забезпечень на оплату відпусток відображено на рис. 12.14 - 12.16.

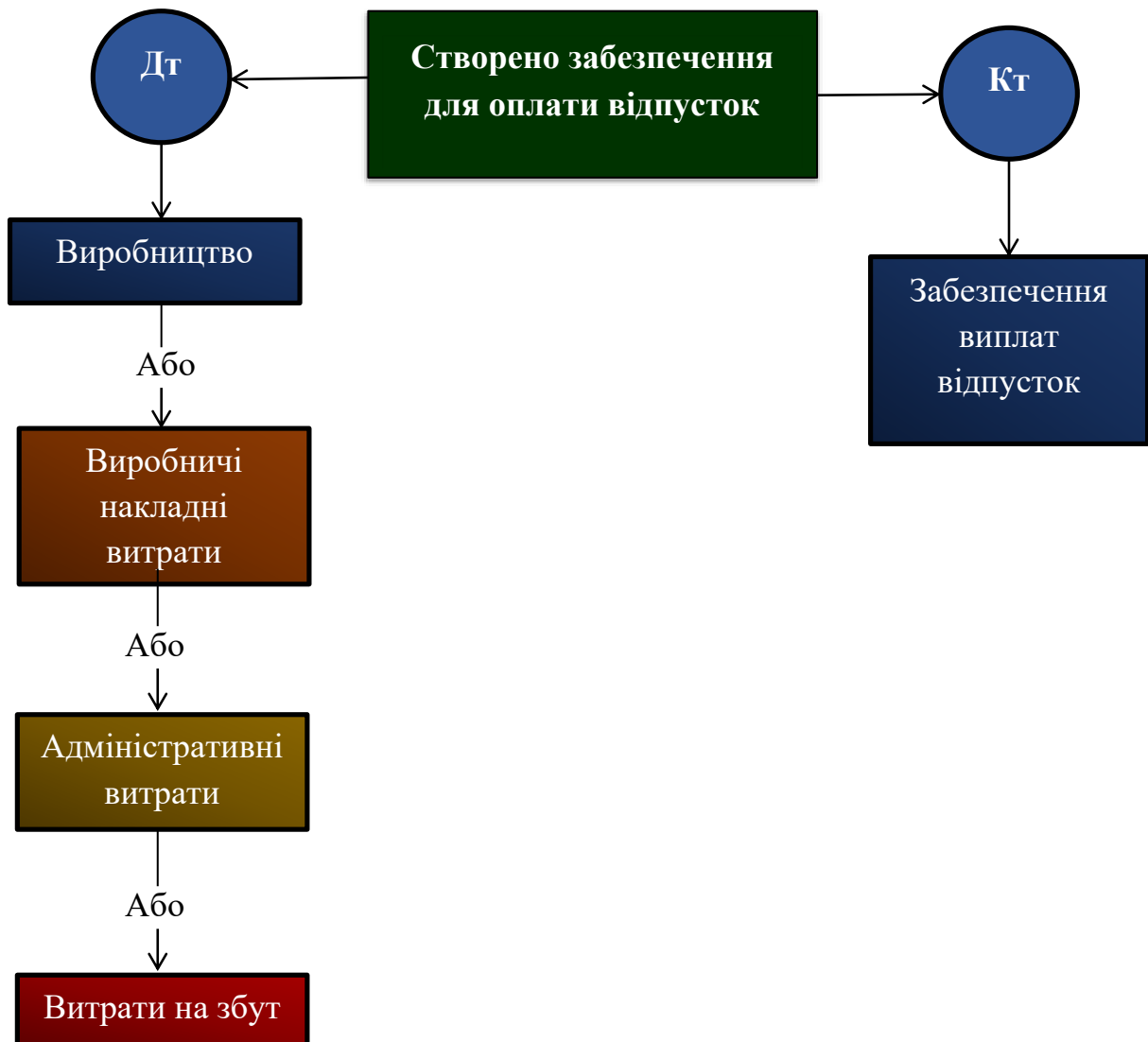


Рис. 12.14. Створено забезпечення для оплати відпусток

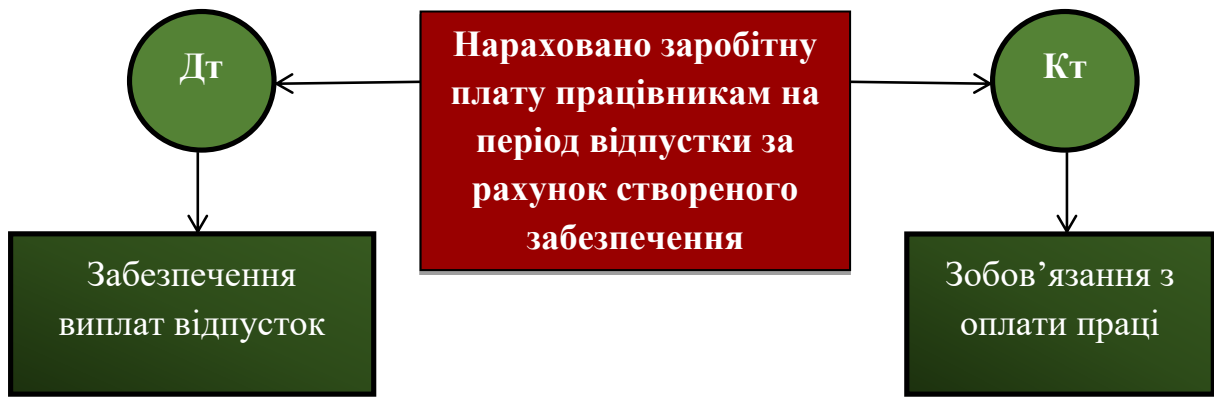


Рис. 12.15. Нараховано заробітну плату працівникам на період відпустки за рахунок створеного забезпечення

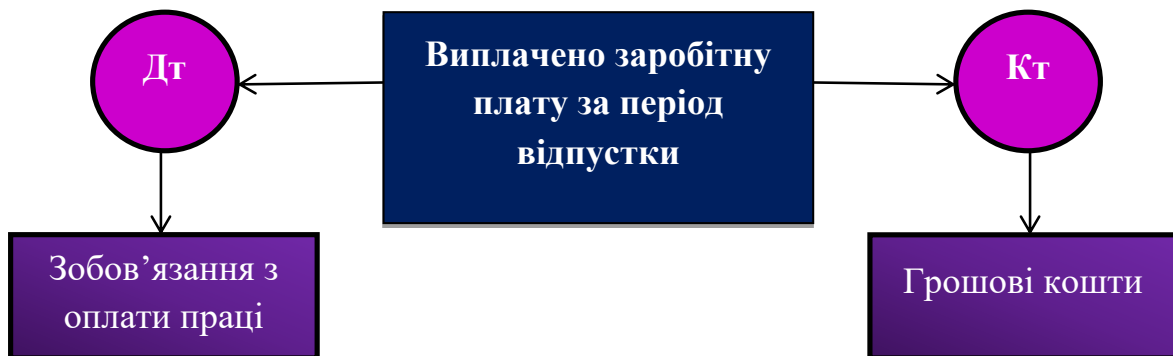


Рис. 12.16. Виплачено заробітну плату за період відпустки

12.3. Особливості відображення умовних зобов'язань та умовних активів

МСБО 37 визначає умовні зобов'язання як:

1) можливе зобов'язання, що 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;

2) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:

– немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні

вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання;

- суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Особливості відображення умовних зобов'язань та їх розкриття у звітності узагальнено у табл. 12.2.

Таблиця 12.2

Особливості визнання та відображення у звітності умовних зобов'язань

Теперішнє зобов'язання	Класифікація зобов'язання	Відображення у звітності
Ймовірне	Забезпечення	Визнається та розкривається
Можливе	Умовне зобов'язання	Не визнається, але розкривається
Віддалене	Умовне зобов'язання	Не визнається та не розкривається

При виникненні та визнанні забезпечень та умовних зобов'язань підприємства його контрагенти чи стейкхолдери (інша сторона зобов'язання), зазвичай, є отримувачами вигоди. Якщо ймовірність отримання зазначеної вигоди засвідчується договірними зобов'язаннями чи законодавством, у суб'єкта господарювання виникає умовний актив.



Слід запам'ятати!

Умовний актив – це можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

Умовні активи не визнають у фінансовій звітності, оскільки можуть призводити до визнання доходів, які ніколи не будуть отримані. Інформацію про такі активи розкривають у примітках, коли надходження економічних вигод є ймовірним.

Загальний підхід до відображення та розкриття інформації про умовні активи наведений у табл. 12.3.

Таблиця 12.3

Підходи до відображення умовних активів

Притік ресурсів	Класифікація	Відображення у фінансовій звітності
Фактично визнаний	Актив	Визнається
Ймовірний	Умовний актив	Не визнається, але розкривається
Можливий (або віддалений)	Умовний актив	Не визнається та не розкривається

12.4. Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Інформація, яку підприємство розкриває про кожний вид забезпечень, наведена на рис. 12.17.

Для кожного класу умовного зобов'язання на кінець періоду необхідно надати стислу інформацію про його сутність і, за можливістю, таку додаткову інформацію:

- наближену оцінку його фінансового впливу;
- невизначеність щодо суми або часу будь-якого вибуття;
- можливість будь-якої компенсації.

Щодо умовних активів, то необхідно враховувати наступне:

- 1) надходження економічних вигод має бути ймовірним;
- 2) при розкритті інформації про умовні активи слід уникати таких ознак імовірності отримання доходу, які вводять в оману;
- 3) слід розкрити сутність умовних активів та оцінку їх фінансового впливу (якщо неможливо – зазначити цей факт).

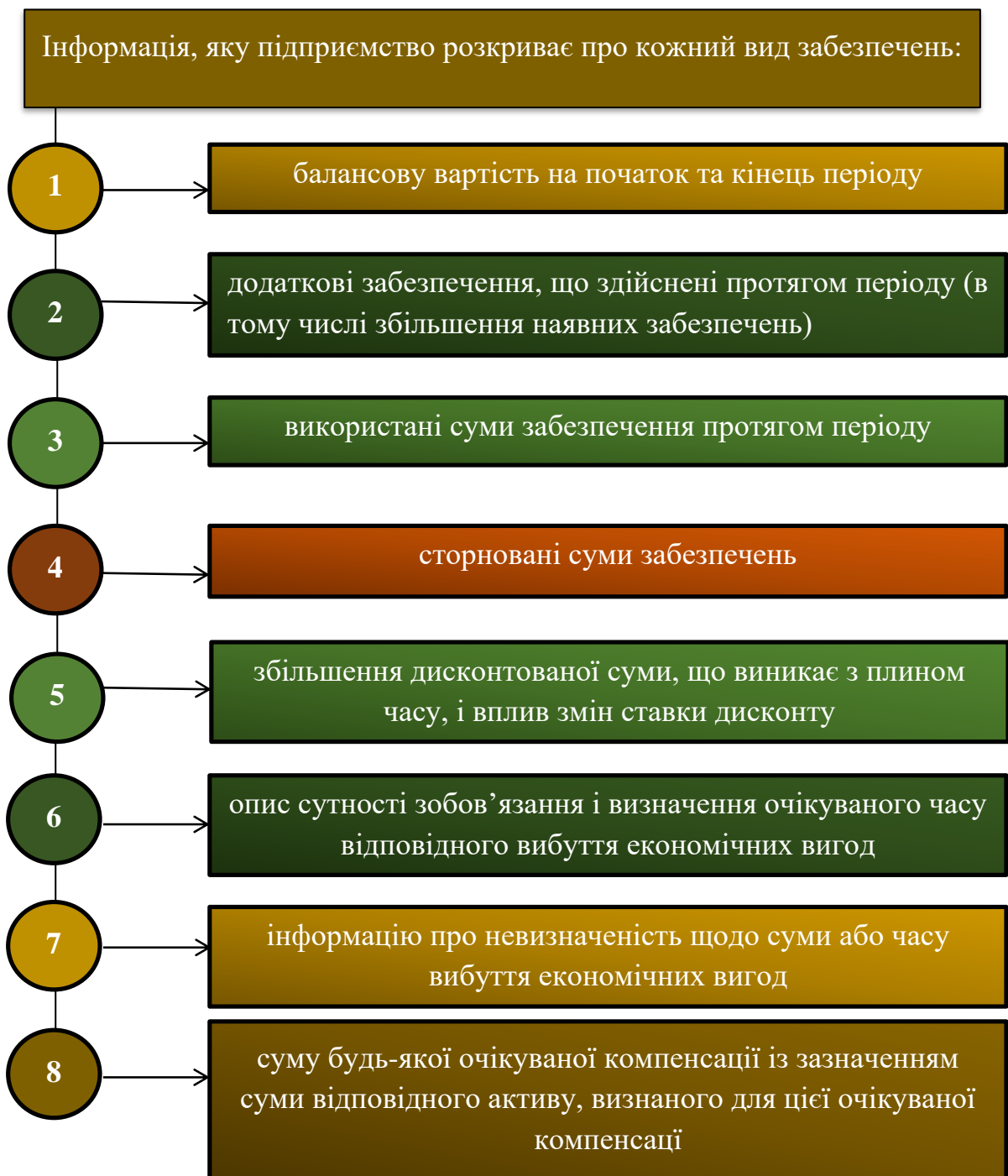


Рис. 12.17. Інформація, яку підприємство розкриває про кожний вид забезпечень

У дуже обмежених випадках МСБО 37 дозволяє не розкривати інформацію про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. Такий варіант можливий, коли відповідне розкриття інформації може завдати серйозної шкоди позиціям підприємства у судових позовах з контрагентами щодо предмету забезпечення,

умовного зобов'язання чи активу. Разом з тим обов'язково необхідно розкрити загальний характер суперечки, а також сам факт та причини нерозкриття інформації.

12.5. Порівняльна характеристика НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»



В системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку порядок обліку забезпечень, умовних зобов'язань та умовних активів підприємства здійснюється у відповідності до норм МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». Серед національних стандартів за аналогічну ділянку обліку відповідає НП(С)БО 11 «Зобов'язання». Для визначення особливостей визнання забезпечень, умовних активів та умовних зобов'язань за національними та міжнародними стандартами, доцільно здійснити їх порівняльну характеристику (див. табл. 12.4).

Таблиця 12.4

Порівняльна характеристика НП(С)БО 11 «Зобов'язання» та МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»

НП(С)БО 11	МСБО 37
1	2
Сфера застосування	
Норми положення застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами незалежно від форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за МСФЗ). Застосовується з урахуванням особливостей оцінки та розкриття інформації щодо зобов'язань, установлених іншими НП(С)БО	Застосовується всіма суб'єктами господарювання до обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих, які є результатом контрактів, що підлягають виконанню, крім випадків, коли контракт є обтяжливим, на які поширюється сфера застосування іншого стандарту. Застосовують до забезпечень реструктуризації (включаючи припинену діяльність)
Визначення поняття «забезпечення»	
Забезпечення – це зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу	

1	2
Визнання забезпечення	
<p>Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути достовірно визначена</p>	<p>Забезпечення слід визнавати, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> – суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події; – ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості; – можна достовірно оцінити суму заборгованості
Оцінка	
<p>Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває. Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості</p>	<p>Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу</p>
Зміни в забезпеченнях	
<p>Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується)</p>	<p>Забезпечення слід переглядати на кожну дату балансу та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки</p>
Використання забезпечень	
<p>Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства</p>	<p>Забезпечення слід використовувати лише для тих витрат, для яких забезпечення було первісно визнано. Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків</p>

1	2
Умовні зобов'язання	
<p>Умовне зобов'язання – це:</p> <ul style="list-style-type: none"> – зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; – теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки малоімовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити 	<p>Непередбачене зобов'язання це:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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; – теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки: <ul style="list-style-type: none"> ✓ немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання; ✓ суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно
Розкриття інформації	
<p>Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:</p> <ul style="list-style-type: none"> – цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення; – залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду; – збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань; – сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду 	<p>Для кожного класу забезпечення суб'єкту господарювання слід розкривати інформацію про:</p> <ul style="list-style-type: none"> – балансову вартість на початок і кінець періоду; – додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень; – суми, використані (тобто витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду; – невикористані суми, сторновані протягом періоду



**Облік
фінансових
інструментів**

ТЕМА 13

ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

- 13.1. Класифікація та визнання фінансових інструментів
- 13.2. Облік фінансових інструментів
- 13.3. Облік хеджування
- 13.4. Розкриття інформації про фінансові ризики та управління ними
- 13.5. Розкриття інформації про фінансові інструменти
- 13.6. Порівняльна характеристика обліку фінансових інструментів в системі національних та міжнародних стандартів



13.1. Класифікація та визнання фінансових інструментів

Питання класифікації, визнання, оцінки, принципи фінансового звітування про фінансові інструменти та розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентуються МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» (табл. 13.1).

Таблиця 13.1

Регулювання фінансових інструментів у межах міжнародних стандартів

Стандарт	Сфера регулювання
1	2
МСБО 32	<i>«Фінансові інструменти: подання»</i> : принципи для подання ФІ як зобов'язань або власного капіталу і для згортання ФА і ФЗ; класифікація ФІ як ФА, ФЗ та ІВК; класифікація пов'язаних з ФІ відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також ідентифікація обставин, за яких слід згортати ФА і ФЗ
МСБО 39	<i>«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»</i> : визначення принципів визнання та оцінювання ФА, ФЗ та деяких контрактів на придбання чи продаж нефінансових статей

1	2
МСФЗ 7	<p><i>«Фінансові інструменти: розкриття інформації»</i>: ідентифікація вимог до СГ щодо розкриття інформації у обсязі, достатньому для оцінки:</p> <ul style="list-style-type: none"> ✓ значимості ФІ для фінансового стану і результатів діяльності; ✓ характеру та рівня ризиків, що виникають унаслідок використання фінансових інструментів
МСФЗ 9	<p><i>«Фінансові інструменти»</i>: принципи фінансового звітування про ФА і ФЗ, які надаватимуть доречну та корисну інформацію користувачам для оцінки обсягів, часу та невизначеності майбутніх грошових потоків підприємства</p>

*ФІ – фінансовий інструмент

*ФА – фінансовий актив

*ФЗ – фінансове зобов'язання

*ІВК – інструмент власного капіталу

*СГ – суб'єкт господарювання



Слід запам'ятати!

Фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу одного підприємства й фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого (рис 13.1).

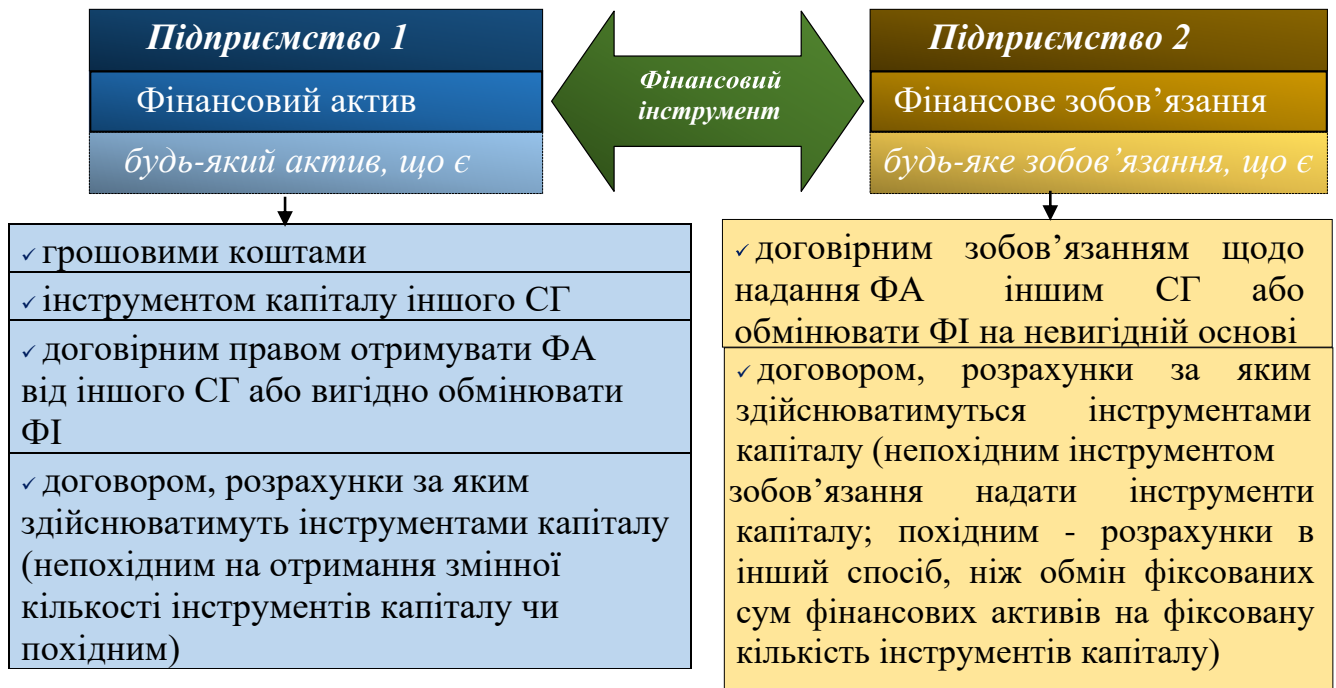


Рис. 13.1. Визнання фінансового інструменту

Фінансові інструменти з позицій обліку і управління та у відповідності до МСФЗ поділяються на (рис. 13.2; 13.3):

- 1) фінансові активи;
- 2) фінансові зобов'язання;
- 3) інструменти власного капіталу;
- 4) похідні фінансові інструменти.



Рис. 13.2. Класифікація фінансових інструментів з позицій обліку і управління



Для фінансових інструментів притаманні певні характеристики, а саме:

- ✓ термін обігу – відрізок часу від його появи на фінансовому ринку до кінцевого погашення;
- ✓ ризикованість – невизначеність з часом і величиною доходу за конкретним інструментом у майбутньому;
- ✓ дохідність – зіставлення доходів та витрат (тобто річна % ставка);
- ✓ ліквідність – швидке перетворення на готівку без значних втрат;
- ✓ подільність – його мінімальний розмір при купівлі і продажі на ринку;
- ✓ конвертованість – перетворення одного фінансового активу на інший.



Рис 13.3. Класифікація фінансових інструментів у відповідності до МСФЗ



Слід запам'ятати!

Фінансовий актив – це будь-який із таких активів і грошових коштів, чи контракт на отримання грошових коштів або інших фінансових активів, чи контракт, що надає право обміняти фінансові інструменти на вигідних умовах, або інструмент власного капіталу іншого підприємства.



Під поняттям «**фінансовий актив**» слід розуміти:

- ✓ грошові кошти та їх еквіваленти (гроші в касі, банках, чеках, акредитивах, векселі, облігації);
- ✓ інструмент капіталу іншого підприємства (акції);
- ✓ договір, що надає право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства (дебіторська заборгованість за продукцію, яка підлягає погашенню грошовими коштами або іншими фінансовими активами контрагентів);
- ✓ договір, що надає право обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством на потенційно вигідних умов (дебіторська заборгованість, пов'язана з придбанням інструментів капіталу інших підприємств, свопами, варантами);
- ✓ фінансовий лізинг;
- ✓ інші фінансові активи.



Слід запам'ятати!

Фінансове зобов'язання – це контрактне зобов'язання, яке дозволяє передавати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншим підприємствам або обмінюватися з ними фінансовими інструментами на потенційно швидких умовах.

Фінансові зобов'язання поділяються на дві категорії:

1) фінансові зобов'язання, утримувані для продажу (кредиторська заборгованість постачальникам, кредиторська заборгованість за позиками та фінансовою орендою, кредиторська заборгованість за випущеними та переданими покупцям акціями підприємства);

2) інші фінансові зобов'язання (привілейовані акції, які підлягають обов'язковому викупу; умовні зобов'язання за гарантіями; векселі до сплати; облігації; позики до сплати).



Слід запам'ятати!

Інструмент власного капіталу — це контракт, який підтверджує право на активи підприємства, що залишаються після вирахування усіх його зобов'язань.

Під інструментом власного капіталу за МСФЗ розуміють будь-який договір, що підтверджує залишкову частку в чистих активах іншого суб'єкта господарювання.

Відображення інструментів капіталу в обліку та звітності інвестора визначається сутністю інвестиції та можливістю впливати на об'єкт інвестування (рис. 13.4).

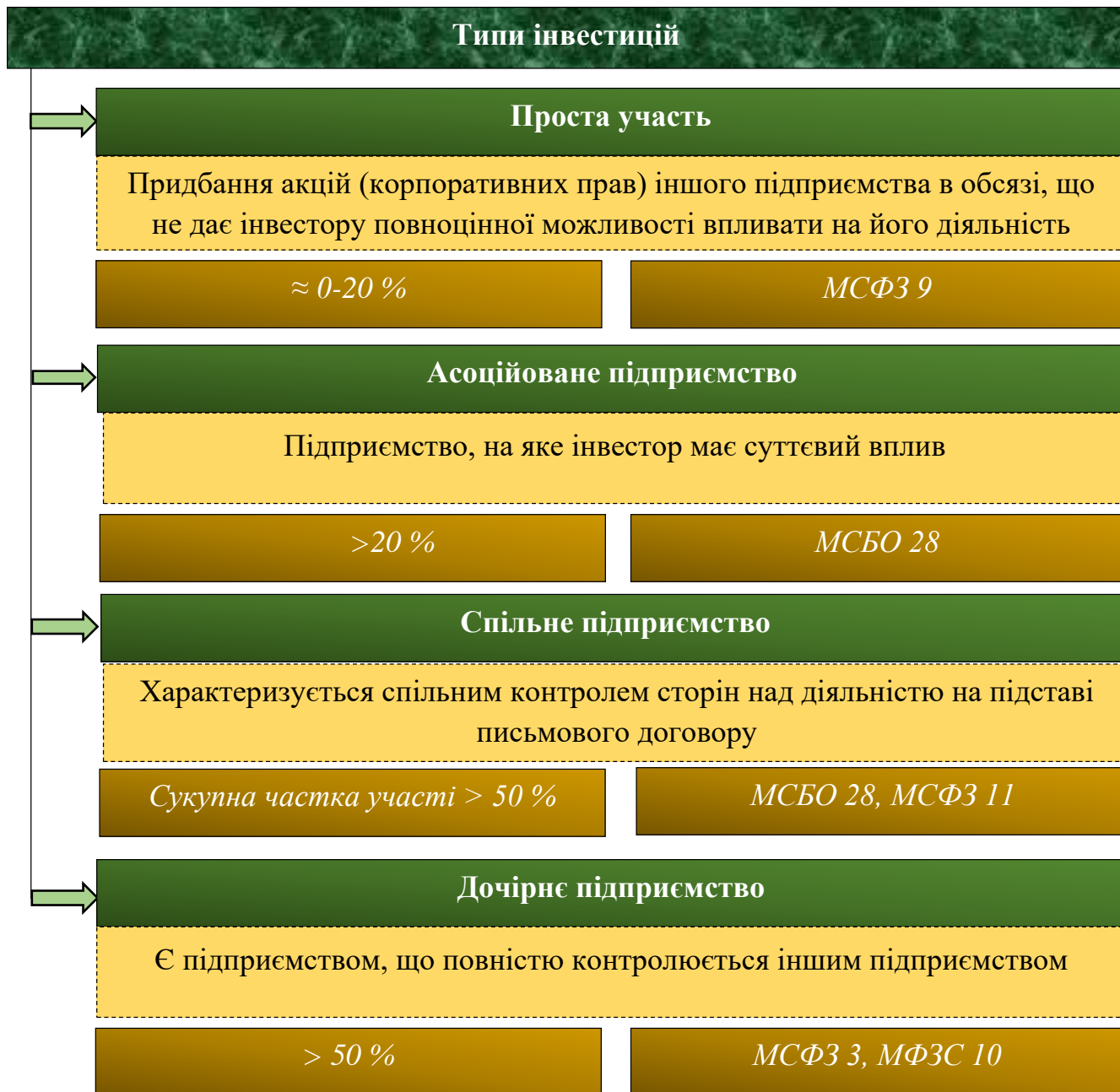


Рис. 13.4. Типи фінансових інвестицій в інструменти власного капіталу

Якщо в результаті придбання інвестиції отримується право *суттєвого впливу* (частка інвестора в статутному капіталі досягає 20 % і більше прав голосу), то в такому разі інвестор зобов'язаний обліковувати інвестиції *за методом участі в капіталі* відповідно до МСБО (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні

підприємства» та МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».



Слід запам'ятати!

Похідний фінансовий інструмент – 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.

Особливої уваги заслуговують фінансові інструменти, що знаходяться в обігу у вигляді строкових контрактів, що одночасно є похідними (деривативами) (рис. 13.5).



Рис. 13.5. Класифікація похідних фінансових інструментів

Для похідного фінансового інструменту притаманні наступні властивості:

- його вартість коливається залежно від зміни вартості базового інструменту (процентної ставки, обмінного курсу валюти, ціни фінансового інструменту, ціни біржового товару тощо);

- він вимагає нульових або незначних початкових інвестицій порівняно з іншими інструментами, які залежать від ринкових умов;
- він буде виконаний в майбутньому.

Варто також зазначити, що не всі строкові фінансові інструменти є похідними. Аналогічно, не кожна строкова угода є деривативом. Наприклад, продаж товарів у кредит не є похідним інструментом, а депозитна розписка, відзивні облігації, конвертовані облігації є похідними інструментами, однак до строкових інструментів не належать.



Слід запам'ятати!

Форвард (згідно з МСФЗ) – це строковий контракт на купівлю-продаж реальних активів з поставкою у строки, вказані у контракті, за цінами, погодженими в момент укладання угоди.

Форвардний контракт – це контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць за попередньо визначеною ціною на майбутню дату (даним контрактом торгують за індивідуальною домовленістю).

Форварди не є деривативами. Форвардами можна вважати будь-який контракт, у якому ціна погоджується в момент його укладання, а постачання товару відбудеться в обумовлені строки.

Ці контракти прийнято називати форвард (forward) через відстрочене постачання товару або фінансового інструменту. Даний контракт, як правило, зобов'язує внесення авансу (наприклад, поставка зерна фермерів за форвардами у Держрезерв України передбачає 50% передоплату).

Вищезазначений і наступні приклади базуються на зарубіжній практиці з використанням мір ваги та об'ємів, прийнятих для стандартизованих та інших міжнародних контрактів. У США один контракт на зернові культури складає 5000 бушелів - залізничний вагон. Якщо заповнити цей об'єм пшеницею і зважити, такий контракт матиме вагу 136,1 тонн.



Приклад!

У квітні фермер уклав з елеваторником форвардну угоду на продаж 30 000 бушелів пшениці з постачанням у липні (після збирання врожаю) за погодженою ціною \$3 за бушель. Собівартість вирощування зерна у фермера складала 2,5 долара за бушель. Розглянемо результати укладеної угоди, якщо власником елеватора було внесено аванс у сумі 50 % вартості пшениці, за двох можливих цінових сценаріїв на ринку.

Перший сценарій: на момент збирання врожаю спотові (ціни на пшеницю з негайною поставкою – базові ринкові ціни на конкретне число місяця) становили \$2,5. Тобто, збереглася тенденція до падіння цін. Високі врожаї призвели до суттєвого перевищення пропозиції над попитом. Однак наш фермер захистив себе від такого розвитку подій через укладання форварду з погодженою ціною у 3 долара за бушель, що його повністю влаштовує. Власник елеватора змушений виконати умови контракту. Згідно з контрактом, власник елеватора доплачує 50% суми, а саме 45 тис. доларів, та отримує 30000 бушелів пшениці. Як бачимо, у першому випадку виграш отримав фермер ($\$0,5 \times 30\,000 = \$15\,000$).

У другому випадку, а саме, коли ціни на ринку в липні навпаки виростуть до 3,5 доларів за бушель, втрачена вигода також склала \$15 000. Відповідно, виграш отримав власник елеватора. Ми не кажемо, що у другому випадку фермер отримав прямі збитки, адже укладаючи у квітні форвардну угоду за ціною \$3 за бушель, обидві сторони вважали її оптимальною, оскільки кожен враховував власну собівартість, однак показуємо можливість недоотримання вигоди кожною із сторін контракту, що, в свою чергу, свідчить про високі ризики контрагентів при укладанні форвардів.

Форвардні та ф'ючерсні контракти – це фінансові інструменти, які дозволяють учасникам ринку компенсувати або взяти на себе ризик зміни ціни активу з часом.



Слід запам'ятати!

Ф'ючерсний контракт – це контракт-зобов'язання щодо купівлі або продажу визначеної кількості одиниць за ціною, погодженою в момент його укладання (даним контрактом торгують на біржі).

Ф'ючерсний контракт відрізняється від форвардного контракту двома важливими характеристиками: по-перше, ф'ючерсний контракт є юридично обов'язковою угодою про купівлю або продаж стандартизованого активу на певну дату або протягом певного місяця. По-друге, цій операції сприяє ф'ючерсна біржа. Той факт, що ф'ючерсні контракти стандартизовані та торгуються на біржі, робить ці інструменти необхідними для товаровиробників, споживачів, торговців та інвесторів.

Ф'ючерс або ф'ючерсний контракт – це виключно стандартизований біржовий контракт-зобов'язання, в якому детально описано товар (валюту, цінні папери, інші фінансові інструменти, сировину) за встановленими стандартними параметрами.

Основною метою ф'ючерсної торгівлі є не купівля-продаж товару, головне її призначення полягає у нейтралізації (страхуванні або, як прийнято у біржовій термінології, хеджуванні) цінових ризиків.

Ф'ючерсний контракт, що торгується на біржі, визначає якість, кількість, фізичний час доставки та місцезнаходження даного товару. Такий контракт-зобов'язання (купити або продати) може бути сільськогосподарським товаром, наприклад 5000 бушелів кукурудзи (127 тонн), або фінансовим активом, наприклад, 62 500 фунтів стерлінгів за курсом відносно долара США.

Специфікації контракту однакові для всіх учасників. Ця характеристика ф'ючерсних контрактів дозволяє покупцеві або продавцю легко передати право власності на контракт іншій стороні шляхом торгівлі. З огляду на стандартизацію контрактних специфікацій, єдиною змінною контракту є ціна. Ціна визначається

шляхом торгів і пропозицій, також відомих як котирування, доки не відбудеться збіг цін покупців та продавців або сам процес торгівлі.

Ф'ючерсні контракти – це продукти, створені на регульованих біржах. Тому біржа відповідає за стандартизацію специфікацій кожного контракту. Біржа також гарантує, що контракт буде виконаний, виключаючи ризик контрагента. Кожен ф'ючерсний контракт, що торгується на біржі, здійснюється централізовано. Це означає, що коли ф'ючерсний контракт купується або продається, біржа стає покупцем для кожного продавця, а продавцем для кожного покупця. Це значно зменшує кредитний ризик, пов'язаний із невиконанням зобов'язань або покупця, або продавця.

Таким чином, біржа виключає ризик контрагента і, на відміну від ринку форвардних контрактів, забезпечує анонімність учасників ф'ючерсного ринку.

Об'єднуючи покупців та продавців на одній торговельній платформі, біржа дозволяє учасникам легко входити та виходити з ринку, роблячи ф'ючерсні ринки високоліквідними та оптимальними для виявлення ціни.



Актуальна інформація!

Ефективне управління ризиками на чорноморських ринках зерна та олійних культур CME Group (Світовий біржовий холдинг - Чикаго, США) пропонує ф'ючерси та опціони на чорноморську пшеницю та кукурудзу та ф'ючерси на соняшникову олію як доповнення до існуючого переліку ф'ючерсів на кукурудзу, м'яку червону озиму пшеницю (SRW), тверду червону озиму пшеницю (HRW), австралійську пшеницю FOB (Platts), контрактів на соєву олію Soyoil та сиру пальмову олію Crude Palmoil.

Чорноморські контракти FOB (Platts) з пшеницею, кукурудзою та соняшnikовою олією тісно відстежують відповідні реальні ринки та дають можливість фірмам управляти ціновим ризиком на чорноморських ринках пшениці, кукурудзи та соняшnikової олії (на цих ринках активно торгують Україна, Росія, Казахстан).

Ф'ючерний контракт на чорноморську пшеницю FOB (Platts) базується на щоденній оцінці 12,5% ціни на біржових платформах Росії (Platfor Russian Wheat FOB Новоросійськ). Ф'ючерний контракт на чорноморську кукурудзу FOB (Platts) базується на щоденній оцінці цін в українських портах Platts Ukrainian Corn FOB Black Sea Panama, а чорноморська соняшникова олія FOB (Platts) – на базі Platts Ukrainian Raw Sunflower Oil FOB Чорноморськ.

<https://www.cmegroup.com/trading/agricultural/grain-and-oilseed/black-sea-wheat-corn-and-sunflower-oil-fob-platts-futures.html?redirect=/bsw>.

На світовому біржовому холдингу CMEGROUP активно торгуються ф'ючерси на українську пшеницю, кукурудзу та соняшкову олію, що дає змогу вітчизняним агрохолдингам хеджувати свої ризики, що актуалізує вивчення обліку і звітності цих операцій.

На високоліквідних біржових ринках дистанція між цінами пропозиції покупців (bids) та продавців (offers) називається спредом (spread), вона зменшується завдяки конкуренції. Мінімальний розмір зміни ціни встановлює біржа. Він називається тіком (tick or minimum fluctuation) або пунктом. Покупець ф'ючерсного контракту називається стороною, що займає довгу (long), продавець – коротку (short) позиції. При падінні цін виграють продавці, при зростанні – покупці.

Кожен торговець (учасник, клієнт) ф'ючерсного ринку вносить початковий вклад – депозит/початкову маржу (*original margin or initial margin*), який змінюється щоденно, залежно від зміни цін на контракти. Згідно з Правилами біржової торгівлі, депозит повинен становити від 2 до 10 відсотків вартості товару, вказаного в контракті. В останні роки світові біржі визначають розмір маржі і публікують його на своїх офіційних сайтах. Крім депозитів, що вносяться при укладанні контракту, небажані зміни цін повинні компенсуватися щоденними гарантійними внесками, що називаються варіаційною маржею (*variation margin*). Якщо клієнт відкриває контракт на купівлю товару, а ціна на нього потім падає, він зобов'язаний заплатити своєму брокерові маржу, щоб відшкодувати втрати.

Розглянемо реальний приклад торгівлі ф'ючерсами на пшеницю на Чиказькій товарній біржі (CBOT), що входить до світового біржового холдингу CMEGROUP.

Ф'ючерсні контракти та опціонні контракти СВОТ забезпечують доступ до світового ринку пшениці. Контракти на чиказьку пшеницю (Chicago Wheat) та пшеницю біржі у Канзасіті (КС Wheat) є світовими галузевими стандартами щодо управління ціновим ризиком на пшеницю, тоді як нові контракти на чорноморську пшеницю (Україна, Росія, Казахстан) та австралійську пшеницю забезпечують виявлення цін та можливості торгівлі на цих нових для західних інвесторів ринках зерна у всьому світі.



Приклад!

18 грудня 2020 року брокер (представляє інтереси українського агрохолдингу) відкрив позицію *short* на 5 липневих ф'ючерсних контрактів на чорноморську пшеницю за ціною 227 центів за бушель. Для цього внесено депозит у розмірі 2% вартості контрактів. $D = 227 * 5000 * 5 * 0,02 = \$ 1135$

Позиція *short* означає, що він продав 5 контрактів з пшеницею з поставкою її з нового врожаю, який буде збирати у липні 2021 року. На світовому ринку спостерігається чітка тенденція до падіння цін. Ф'ючерси на березневу поставку мають ціну 250 центів за бушель.

Нехай його прогнози справдилися, і в липні 2021 року ціна на пшеницю впала до 200 центів за бушель. Власне за такою ціною буде продаватися пшениця на реальних ринках, зокрема експортуватися.

Але 15 липня 2021 року, закриваючи 5 контрактів, наш брокер (виповуючи його з ринку за новою ціною 200 центів) отримав виграти 27 центів на кожному бушелі.

Розрахунок: $1135 + (227-200)*5000*5 = 1135+6750!$ – комісійні брокеру при укладанні контракту і його ліквідації. 1135 доларів депозиту (маржі) повертаються і додатково отримується дохід.

Якщо цей брокер представляв фермера, то він на біржі отримує статус хеджера, що, в свою чергу, дає йому право вносити меншу суму маржі та сплачувати податки за меншими ставками.

Іншим, достатньо широко використовуваним фінансовим інструментом, є опціон, що одночасно має характеристики строковості та похідності. Опціони називають угодами з преміями. Вони можуть укладатися як на біржах, так і на позабіржовому ринку.

Особливістю опціону є надання покупцеві права, але не обов'язку, здійснювати купівлю або продаж за фіксованою ціною. Ціна опціону – це плата за право вибору купити або продати актив із вказанням ймовірної дати виконання угоди.



Варто зауважити!

Розглянемо різні інтерпретації визначення опціону (рис. 13.6).

Опціон – це право купити або продати визначену цінність (товар, цінний папір, ф'ючерсний контракт) на особливих умовах – в обмін на виплату винагороди – премії (premium)

Опціон – це право, але не зобов'язання, купити (у випадку опціону на купівлю) або продати (у випадку опціону на продаж) обумовлений в опціоні об'єкт за встановленою ціною у визначений строк або протягом цього строку в обмін на виплату премії

Опціон – це форвардний або ф'ючерсний контракт, який можна перервати до вказаного строку за власною ініціативою однієї із сторін (пріоритет має покупець опціону)

Рис. 13.6. Інтерпретації визначення опціону



Слід запам'ятати!

Опціон за МСФЗ – це контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання, придбати чи продати певну кількість одиниць за визначеною ціною впродовж означеного періоду. Опціони визначаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладання договору між покупцем та продавцем.

Об'єктом опціону може бути реальний товар – сировина, цінні папери, валюта та ф'ючерсні контракти на вказані активи.

За технологією виконання розрізняють три види опціонів: опціон з правом купівлі (option call); опціон з правом продажу (option put); подвійний опціон (double option; put and call option) (рис. 13.7).



Рис. 13.7. Види опціонів

Подвійний опціон – «кол» і «пут» активно котувався в минулому столітті, сьогодні він зберігся на біржах Великобританії.

Ціна, за якою покупець «кола» зможе купити, а покупець «пута» продати ф'ючерсний контракт, називається базисною ціною (basis price), ціною виконання (exercise price) або ціною зіткнення (strike price). Суттєва відмінність біржових опціонів від позабіржових полягає у їх стандартизації. Визначаються певні стандартизовані ціни основного ринку, за якими укладаються та виконуються опціонні контракти. Крім того, визначаються дати, до яких може діяти опціон – вони також стандартизовані.

Опціони бувають двох видів – європейські та американські. Європейські опціони можуть використовуватися тільки у день закінчення строку дії, американські – будь-коли до дати кінцевого строку дії або в останній день строку дії. Строк дії американського опціону та його виконання не збігаються. Строк дії базується на строках поставки за ф'ючерсними контрактами. У Лондоні на опціони припадає 5 % обсягів з ф'ючерсними операціями (наприклад, з алюмінієм), тоді як у США – до 30 % (з валютою, державними цінними паперами).

На ранніх біржових ринках використовувалися опціони з реальним товаром. Після заборони у 30-х роках в США торгівля опціонами відновлюється лише у 1974 році, на опціони із ф'ючерсними контрактами – тільки з 1982 року. Опціонні угоди з реальним товаром називаються дилерськими опціонами (укладаються в основному з коштовними металами і поза біржами).

Покупець опціону (holder), сплативши продавцеві обумовлену премію, більше не робить депозитних внесків до Розрахункової (Клірингової) палати біржі. Після реалізації опціон стає ф'ючерсним контрактом і вимагає внесення звичайного депозиту. Якщо ж покупець вирішує не реалізовувати опціон, він не робить більше нічого. Його втрати обмежуються розміром премії.

Продавець опціону (writer) отримує премію від покупця опціону, однак згідно з правилами біржової торгівлі опціонами, він має зробити гарантійний депозитний внесок, причому значно більший за розмірами, ніж при відкритті позиції за ф'ючерсними контрактами. Його можливі втрати не обмежені, тоді як прибуток

обмежений розміром премії. Позабіржові опціони не мають такого механізму страхування ризику невиконання контракту, тому є надзвичайно ризиковими.

Зауважимо ще один аспект, відображений у специфічній термінології – це співвідношення страйкової ціни опціонної угоди і ринкової ціни основного ф'ючерсного контракту. Опціон, що дає його покупцеві прибуток від своєї реалізації, називається «опціоном в грошах» (in the money), або грошовим, або виграшним опціоном.



Приклад!

Якщо золото за ф'ючерсним контрактом котирується за ціною \$1090 за унцію, а опціон «кол» дає право його покупцеві купити золото за \$1000, то опціон виграшний. Для опціону «пут» страйкова ціна повинна бути вищою за ринкову. Наприклад, право продати золото за \$1390 при ринковій ціні ф'ючерсного контракту \$1370. Якщо ціни ф'ючерсних контрактів збігаються зі страйковими, то такий опціон називається нульовим, паритетним, або опціоном «при своїх», або «опціоном на грошах» (at-the money). Опціон, від реалізації якого нема прибутку, називається програшним опціоном, або опціоном «без грошей» (out-of-the money). Це стається за умови, коли страйкова ціна опціону «кол» вища від ринкової ціни ф'ючерсного контракту або нижча за умови купівлі опціону «пут».

Головна перевага, яку використовують торговці опціонами, полягає в обмеженому ризикові тримати довгі або короткі позиції. Ця альтернатива унікальна, оскільки наявність ризику обмежується премією початкового опціону. З іншого боку, потенціал прибутку не обмежується, як при прямій ф'ючерсній позиції.

Наведемо приклади застосування опціонів.



Приклад!

Інвестор купив 5 опціонів call з акціями компанії А. Страйкова ціна становить \$50 за акцію, премія \$4, ринковий курс \$55. Опціон строком дії 3 місяці. Визначити дохід або втрати інвестора, якщо через три місяці курс акцій на ринку становив: а) \$80; б) \$30.

Розв'язок: Інвестор є ПОКУПЦЕМ опціонів, тому він одразу вносить премію продавцеві: $4 \times 5 \times 100 = \2000 . При зростанні цін на ринку до \$80 інвестор має право виконати опціон, тобто купити акції $50 \times 500 = \$25000$, якщо вони йому не потрібні, продати їх за $80 \times 500 = 40000!$, отримавши суттєвий дохід, оскільки ціна акції разом з опціоном для інвестора коштує по 54 долари, а на ринку уже за них дають 80!

Якщо ж ціна акцій впала до 30 доларів, покупець опціону відмовляється купувати акції, втративши лише 2000 доларів, які заплатив за опціон.



Слід запам'ятати!

Своп – це контракт на обмін одного набору грошових надходжень на інший, зокрема: відсоткові ставки валюти, базові ставки або будь-які їх комбінації (не завжди фінансові за сутністю) на майбутню дату.

Специфікою свопових контрактів є те, що їх можна застосовувати до потреб протилежної сторони контракту. Свопи бувають відсотковими, валютними, товарними, кредитними, дефолтними тощо. Наприклад, валютний своп (swap) – це валютна операція на купівлю-продаж двох валют з умовою негайної їх поставки, і одночасно контр-угода протягом визначеного строку за участю цих же валют. Саме комбінація двох конверсійних угод, які є протилежними на однакову суму з різними датами проведення валютування, і називається валютний своп. Датою валютування

називають дату, в якій виконується більш близька угода. Дату зворотної угоди, яка більш віддалена за терміном, називають часом закінчення свопу. Валютний своп може укладатися шляхом прямих перемовин між двома сторонами або через банк, який буде виступати одночасно посередником й іншою стороною для кожного учасника угоди.



Приклад!

Позичальник А придбав зобов'язання у фунтах стерлінгів, продає їх за долари США з метою купівлі там нерухомості. Позичальник Б має кращий доступ до американського ринку позикового капіталу. Він бере у борг долари США, продає їх, щоб придбати активи у Великобританії. Обом загрожує валютний ризик, оскільки у них активи у одній валюті, а пасиви – в іншій.

Перший отримає збитки при зростанні курсу фунта, другий – долара. Згідно з угодою, своп позичальник А умовно бере на себе зобов'язання виплачувати проценти та основну суму боргу шляхом виплати доларових виплат позичальнику Б через банк, а позичальник Б бере на себе обслуговування боргу позичальника А у фунтах. Банк у цьому своєму бері на себе ризик збитків при несплаті боргу однієї із сторін.

13.2. Облік фінансових інструментів

Фінансові інструменти первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за їхньою справедливою вартістю, до якої додаються або віднімаються (за винятком торгівельної дебіторської заборгованості) витрати на операцію.



Слід запам'ятати!

Справедливою вартістю фінансового інструменту є сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість у ході операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Амортизована вартість – це вартість, за якою оцінюються фінансовий актив, фінансове зобов'язання, та яка складається із собівартості придбання, зменшеної на суму погашення основної суми боргу, збільшеної (зменшеної) на суму накопиченої амортизації будь-якої різниці між первісною вартістю та вартістю погашення, розрахованої з використанням ефективної ставки процента, зменшеної на суму часткового списання внаслідок зменшення корисності.

Витрати на операцію – це додаткові витрати, які пов'язані з надходженням і вибуттям фінансового активу чи зобов'язання. До них відносяться: сплата комісійних; сплата обов'язкових зборів і платежів при передачі цінних паперів.

Первісна оцінка фінансових активів залежить від моделі їх подальшого обліку (рис. 13.8).

Амортизована собівартість	Справедлива вартість через прибутки чи збитки	Справедлива вартість через ІСП
↓	↓	↓
справедлива вартість	Справедлива вартість	справедлива вартість
+/-		+/-
витрати на операцію		витрати на операцію
Витрати на операцію		
Включають		Не включають
<ul style="list-style-type: none"> ✓ гонорари та комісійні, сплачені агентам (в тому числі працівникам, що є агентами з продажу), радникам, брокерам та дилерам; ✓ збори регулювальних органів і фондових бірж; ✓ податки і збори на передачу 		<ul style="list-style-type: none"> ✓ премії та знижки за борговим інструментом; ✓ фінансові витрати; ✓ внутрішньо адміністративні чи холдингові витрати

Рис. 13.8. Первісна оцінка фінансових активів



Варто зауважити!

- Торгова дебіторська заборгованість є своєрідним винятком та первісно оцінюється за ціною операції згідно з МСФЗ 15.
- Якщо фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через прибуток/збиток, то витрати на операцію не враховуються.

Щодо справедливої вартості, то оптимальною основою для її визначення традиційно вважають цінові котирування на активному ринку. При цьому справедлива вартість фінансових інструментів залежить від низки факторів, найважливішими з яких є такі:

- вартість грошей у часі;
- кредитний ризик;
- котирування іноземних валют;
- ціни на біржові товари;
- котирування дольових цінних паперів.

Оцінка фінансових інструментів здійснюється на підставі двох **основних критеріїв**:

- природа договірних грошових потоків (чи є вони тільки виплатою основної суми боргу та відсотків);
- бізнес-модель, що ідентифікує мету утримання активів (для погашення чи для продажу).

Класифікація активів залежно від результату застосування цих критеріїв наведена на рис. 13.9.

Грошові потоки від фінансування інструменту – це лише погашення основної суми та відсотків?



Рис. 13.9. Модель оцінки фінансових активів

Стосовно фінансових активів стратегії можуть бути різними і, зокрема, компанія може:

- купити і утримувати фінансові активи для отримання фінансового доходу у вигляді відсотків і дивідендів;
- придбати фінансові активи з метою їх майбутнього продажу та отримання доходу від перепродажу у вигляді коливань ціни (отримання спекулятивного доходу);
- купити, щоб знизити ризики для забезпечення збалансованого інвестиційного портфелю, або управління ліквідністю, або хеджування;
- придбати, щоб поєднати усі вище перелічені цілі в різних комбінаціях.

При здійсненні первісної оцінки фінансові активи (згідно з МСФЗ 9) повинні в подальшому обліковуватися за наступними методами:

- за амортизованою вартістю;
- за справедливою вартістю через прибуток або збиток;
- за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.

Фінансовий актив оцінюють за амортизованою собівартістю, якщо виконуються обидві такі умови:

- а) актив утримують в рамках моделі бізнесу, мета якої – утримання активів задля одержання договірних грошових потоків;

б) договірні умови фінансового активу генерують у певні дати надходження грошових потоків, які є лише погашенням основної суми та сплатою відсотків на непогашену основну суму. Відсоток – це компенсація часової вартості грошей і кредитного ризику, пов'язаного з непогашеною основною сумою, протягом певного періоду часу.

Слід зазначити, що оцінені за амортизованою собівартістю фінансові активи є окремими категоріями активів одних підприємств і відповідних їм фінансових зобов'язань інших підприємств. До фінансових активів, які оцінені за амортизованою собівартістю, відносяться фінансові активи, що утримуються до погашення, тобто містять граничний термін погашення. До них належать:

- позики видані;
- векселі отримані;
- облігації придбані;
- торговельна дебіторська заборгованість;
- факторинг.

Сьогодні популярністю користується інструмент факторингу. Факторинг – це купівля боргу, в якій всі ризики і вигоди від дебіторської заборгованості передаються фактору (що фактично є продажем такої заборгованості). Якщо використання факторингу є лише засобом управління проблемною заборгованістю, то бізнес-модель відповідає оцінці за амортизованою вартістю. А якщо у факторинг регулярно передається так звана якісна дебіторська заборгованість, то бізнес-модель відповідає оцінці за справедливою вартістю.

Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового активу наведена на рис. 13.10.

Сума, за якою фінансовий актив оцінювали при первісному визнанні

=

Сума виплаченої основної суми боргу

-

Накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою і сумою погашення

-

Часткове списання активу на зменшення корисності або неможливість інкасації

Рис. 13.10. Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового активу

До фінансових активів, які оцінені за справедливою вартістю через прибуток/збиток, відносять фінансові активи, утримані для продажу. Дані активи використовуються з метою отримання прибутку від короткострокових коливань ціни або маржі дилера. Тобто, у відповідності до МСФЗ, до таких активів належать:

✓ фінансові інструменти, які утримуються з метою отримання прибутку внаслідок короткострокових коливань цін, котирувань, курсів;

✓ перепродажу протягом року.

До фінансових активів, які оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний прибуток, належать фінансові активи, які мають намір утримуватися більше одного року. Дані активи придбають з метою збільшення їх справедливої вартості в довгостроковій перспективі і утримують для одержання дивідендів та подальшого отримання прибутку.

Фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через інший сукупний прибуток у разі одночасного дотримання обох зазначених нижче умов:

● фінансовий актив утримується в рамках бізнес-моделі, мета якої досягається як шляхом одержання договірних грошових потоків, так і шляхом продажу фінансових активів;

- договірні умови фінансового активу генерують у певні дати у грошові потоки, які є суто виплатами основної суми та процентів на непогашену частку основної суми.

МСФЗ 9 зазначає, що знецінення фінансових активів повинно здійснюватися не на основі завданих збитків (як було згідно з МСБО 39), а з використанням моделі очікуваних кредитних збитків.

Вимоги до оцінки знецінення (зменшення корисності) МСФЗ 9 застосовуються не для всіх фінансових активів, а лише до боргових активів, що оцінюються за амортизованою вартістю та за справедливою вартістю через інший сукупний дохід.

МСФЗ 9 рекомендує створення резерву під збитки (резерв під очікувані кредитні збитки), тобто збитки від знецінення, які можуть статися в майбутньому. Очікувані кредитні збитки мають бути більше нуля. В результаті цього резерв під кредитні збитки створюється з моменту первісного визнання активу і, таким чином, збільшує суму резервів порівняно з поточним обліком.



У МСФЗ 9 встановлено, що модель знецінення може застосовуватися до:

- фінансових активів, які оцінюються за амортизованою вартістю;
- фінансових активів, які оцінюються за справедливою вартістю із віднесенням змін до іншого сукупного доходу;
- зобов'язань з надання кредитів (за винятком тих, які оцінюються за справедливою вартістю через прибутки та збитки);
- договорів фінансової гарантії;
- дебіторської заборгованості за лізинговими договорами;
- активів за договорами.

Згідно з загальним підходом, очікувані збитки за кредитами мають бути виміряні через втрати за позиками у сумі, що дорівнює:

- дванадцятимісячним очікуваним збиткам за кредитами;
- повного терміну дії очікуваних кредитних збитків.

У відповідності до вимог МСФЗ 9, фінансовий актив вважається таким, що кредитно знецінився, якщо сталася одна або декілька подій, які мають значний вплив на очікувані майбутні грошові потоки за фінансовим активом. До числа таких подій у свою чергу відносяться події:

- суттєві фінансові труднощі емітента;
- фактичне порушення умов договору;
- висока ймовірність банкрутства або фінансової реорганізації емітента;
- зниження активного ринку для конкретного фінансового активу через фінансові труднощі;
- аналіз термінів погашення дебіторської заборгованості, який показує, що всю суму дебіторської заборгованості отримати не вдасться;
- суттєві труднощі у розрахунках інших боржників за подібними контрактами через зміни умов діяльності.

Припинення визнання фінансових активів відбувається за чітко визначених умов (рис. 13.11).



Рис 13.11. Припинення визнання фінансових інструментів



Варто зауважити!

Згортання фінансового активу не здійснюється, якщо:

- кілька різних фінансових активів застосовуються для виконання функцій синтетичного інструменту, тобто одного фінансового інструменту;

- фінансові активи виникають від фінансових інструментів, які однаково піддаються первісному ризику (наприклад, активи у портфелі форвардних контрактів або інших фінансових інструментів), але пов'язані з різними партнерами;
- фінансові або інші активи передаються як застава для гарантії фінансових зобов'язань без права регресу;
- фінансові активи передаються в довірче управління дебітором для виконання зобов'язань, без прийняття кредитором цих активів з метою погашення заборгованості (наприклад, створення фонду погашення).



Необхідно знати!

Облік фінансових активів на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином:



А) Облік цінних паперів (рис. 13.12; 13.13; 13.14; 13.15):



Рис. 13.12. Придбання акцій підприємства з метою перепродажу

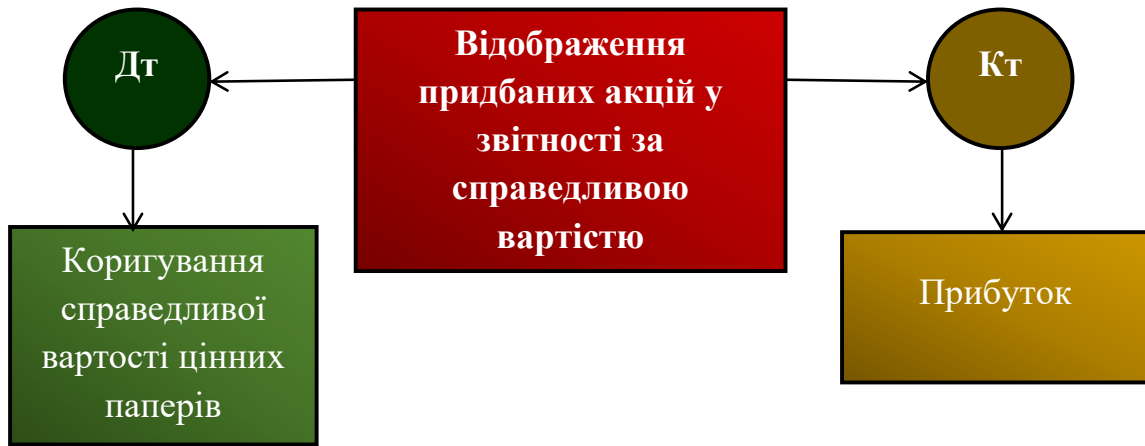


Рис. 13.13. Відображення придбаних акцій підприємства у звітності за справедливою вартістю

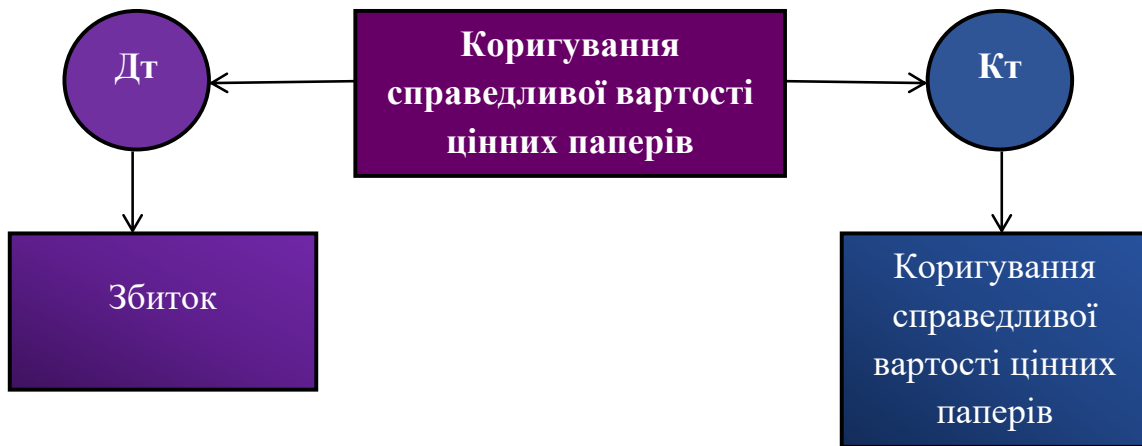


Рис 13.14. Коригування справедливої вартості цінних паперів

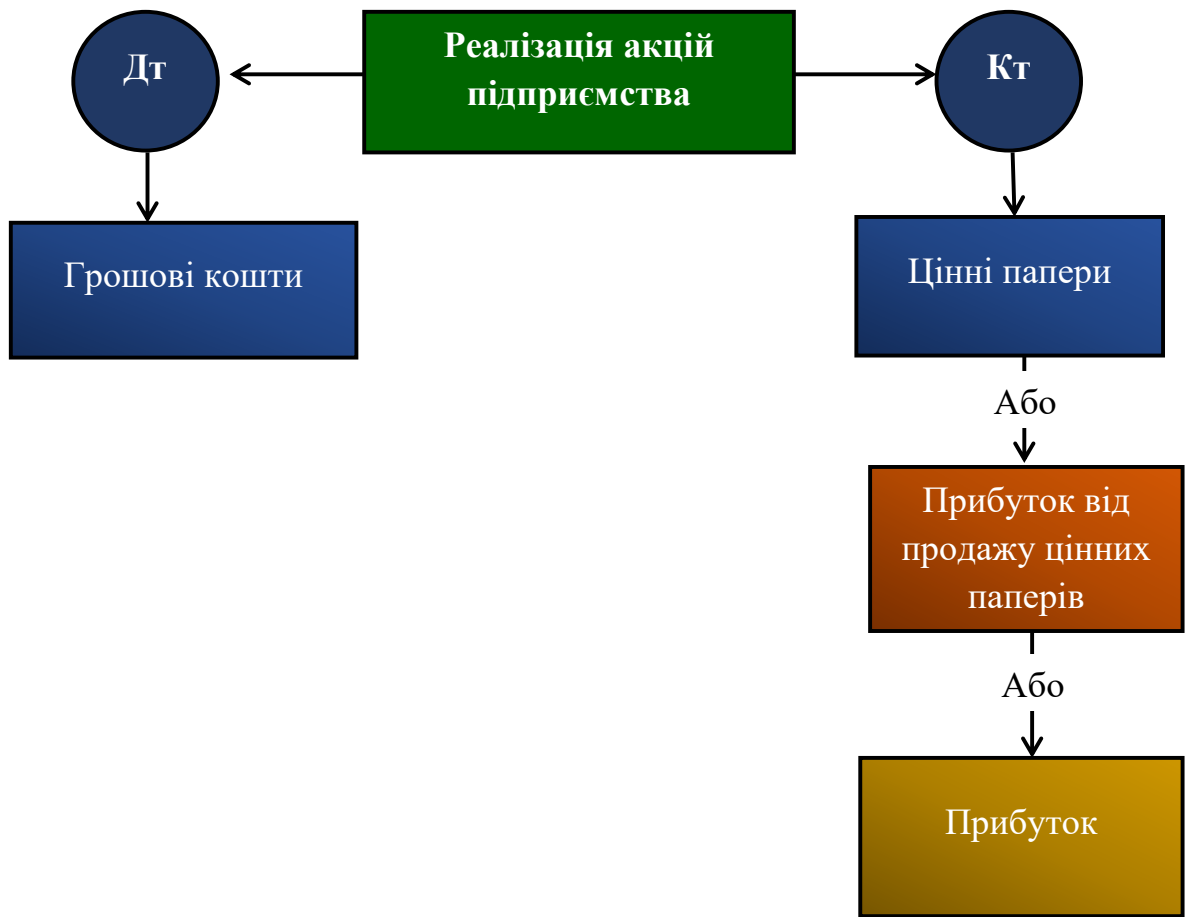


Рис.13.15. Реалізація акцій підприємства



Б) Інвестування в цінні папери, що надають право власності (рис 13.16; 13.17; 13.18; 13.19):



Рис 13.16. Придбання акцій з метою продажу

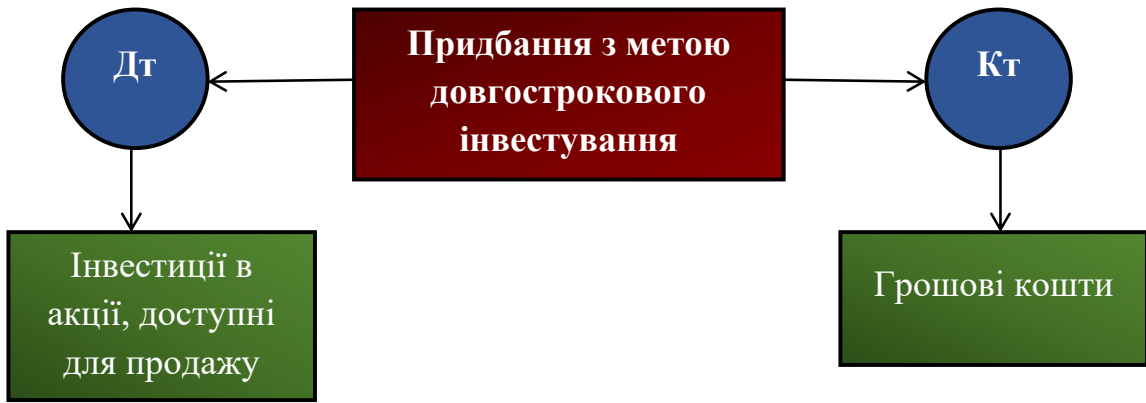


Рис. 13.17. Придбання акцій з метою довгострокового інвестування

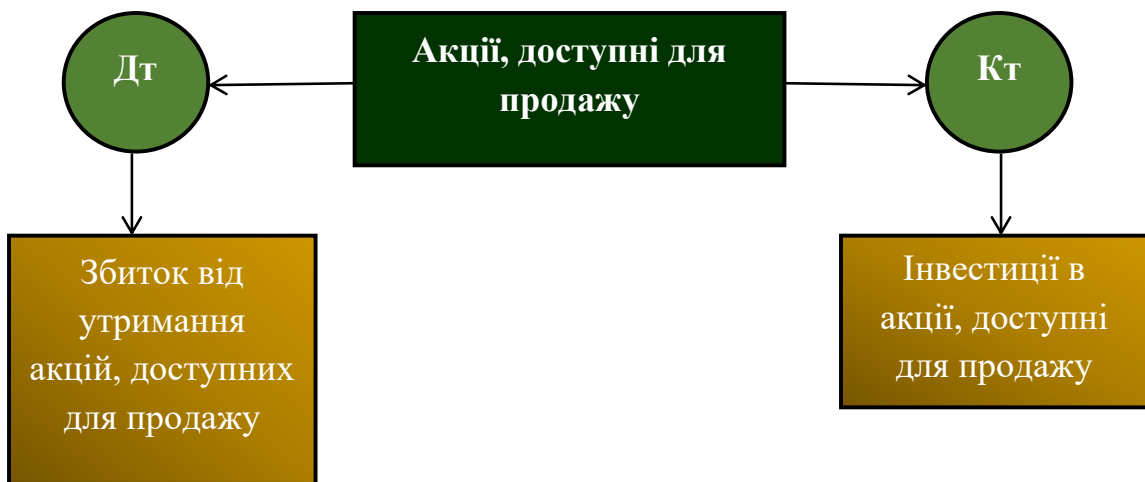


Рис 13.18. Облік акцій, доступних для продажу



Рис. 13.19. Коригування вартості «портфельних» інвестицій з урахуванням зміни цін

Таким чином, зміна вартості «портфельних» інвестицій, утримуваних для продажу, визнається як прибуток, тоді як зміна вартості інвестицій у акції, доступні для продажу, відображається прямо у складі акціонерного капіталу (у Звіті про зміни в капіталі);



В) Облік дебіторської заборгованості (рис. 13.20; 13.21):

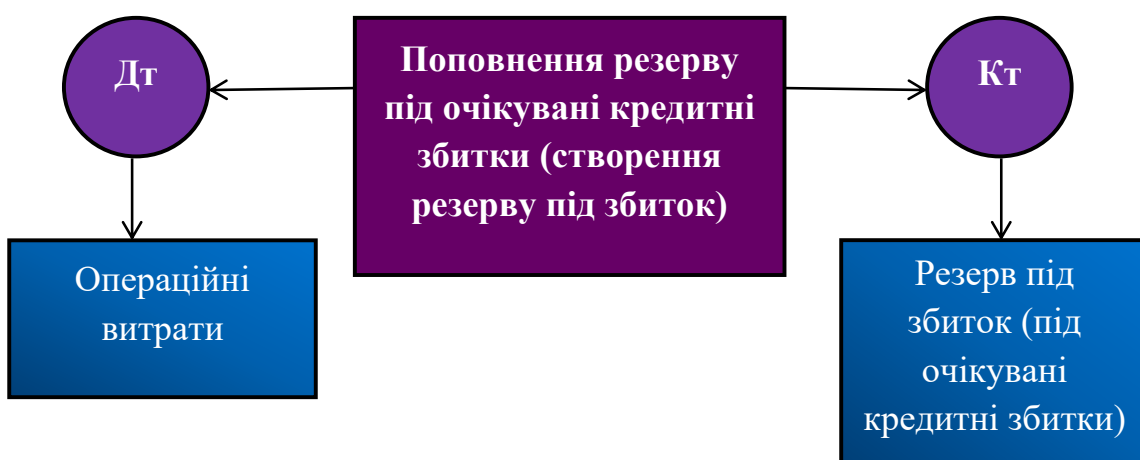


Рис. 13.20. Облік створення резерву під збиток

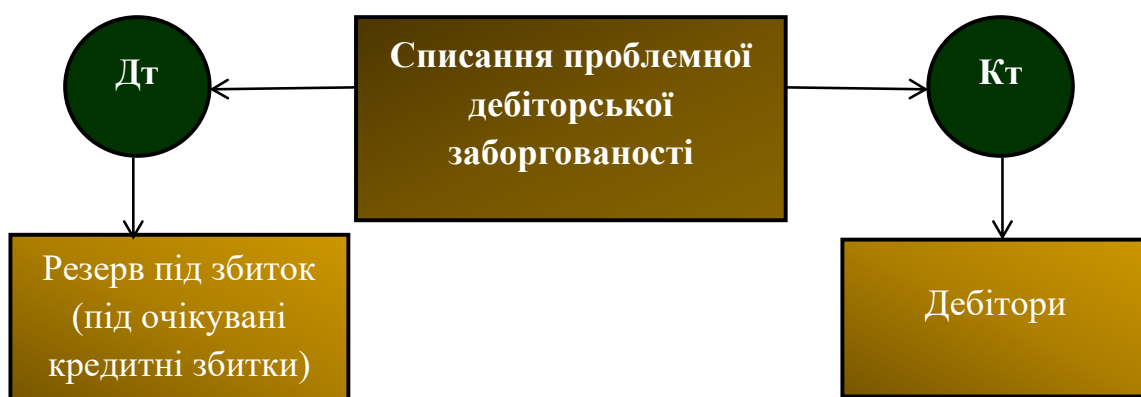


Рис. 13.21. Облік списання проблемної дебіторської заборгованості



Облік операцій із знецінення фінансових активів на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином (рис. 13.22; 13.23):

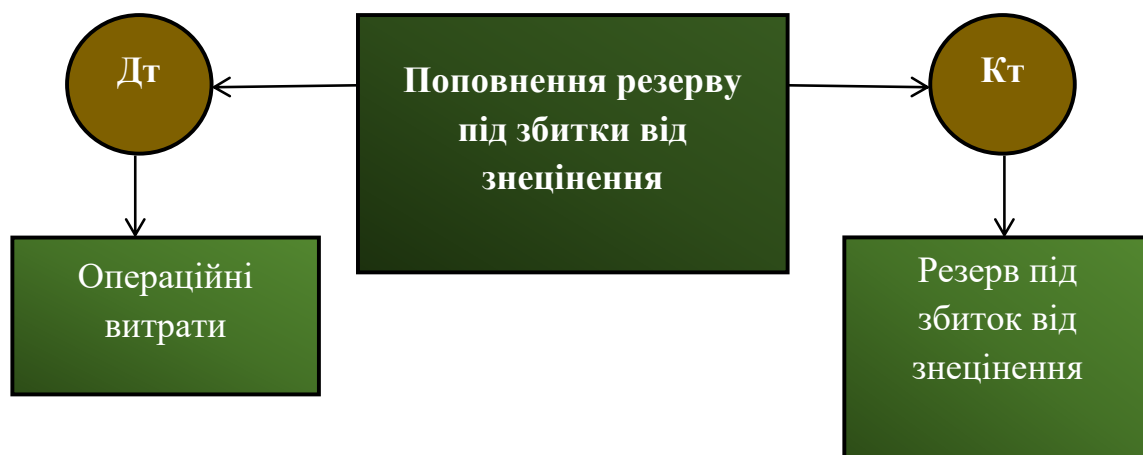


Рис. 13.22. Відображення в обліку створення резерву під збитки від знецінення



Рис. 13.23. Відображення в обліку втрат від знецінення корисності фінансового активу



Фінансові зобов'язання в подальшому оцінюються за амортизованою вартістю, окрім винятків. До них належать:

✓ фінансові зобов'язання, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток;

✓ фінансові зобов'язання, які виникають у разі передачі фінансового активу, не відповідають критеріям для припинення визнання або коли застосовується підхід подальшої участі;

✓ договори фінансової гарантії (суми резерву під збитки);

✓ зобов'язання надати позику за відсотковою ставкою, нижчою ніж ринкова;

✓ умовна компенсація (при об'єднанні бізнесу).

В усіх вище перерахованих випадках фінансові зобов'язання оцінюються за справедливою вартістю.

Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового зобов'язання наведена на рис. 13.24.

Сума, за якою фінансовий актив оцінювали при первісному визнанні

=

Сума виплаченої основної суми боргу

-

Накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою і сумою погашення

-

Часткове списання активу на зменшення корисності або неможливість інкасації

Рис. 13.24. Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового зобов'язання

Фінансове зобов'язання оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату через прибуток/збиток при виконанні хоча б одної з наступних умов:

- зобов'язання відповідає критерію «утримуване для продажу»;
- зобов'язання, що первісно оцінено за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку;
- зобов'язання, яке в подальшому буде оцінено за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

До основних причин коригування справедливої вартості фінансового зобов'язання та визнання його через прибуток або збиток належить зміна:

- базової ставки відсотка;
- товарної ціни;
- валютного курсу;
- індексу цін;
- ставок, які спостерігаються на ринку.

МСФЗ 9 передбачає, що інформацію про фінансове зобов'язання, яке оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, підприємство, з метою відображення результату його переоцінки, відображає прибуток/збиток наступним чином:

- зміну величини справедливої вартості фінансового зобов'язання, яке відноситься на зміну кредитного ризику такого зобов'язання, відображають в іншому сукупному доході;
- іншу зміну величини справедливої вартості зобов'язання відображають у прибутку або збитку.

Припинення визнання фінансових зобов'язань відбуваються за чітко визначених умов (рис. 13.25).



Рис. 13.25. Припинення визнання фінансових зобов'язань

Згортання фінансового зобов'язання не здійснюється, якщо:

- кілька різних фінансових активів застосовуються для виконання функцій синтетичного інструменту, тобто одного фінансового інструменту;
- очікується, що зобов'язання, які виникають внаслідок подій, що призводять до збитків, будуть відшкодовані третьою стороною в результаті висування вимог відповідно до умов страхового поліса.



Варто зауважити!

Інструменти власного капіталу в подальшому оцінюються за амортизованою вартістю у тому випадку, коли вони є:

- борговими інструментами (при цьому бізнес-модель компанії орієнтована на утримання даного активу для цілей отримання контрактних грошових потоків);
- платежами за основною сумою і відсотками.

Якщо підприємство-інвестор має незначну частку прав голосу та не має ані контролю, ані суттєвого впливу на об'єкт інвестування, то воно обліковує свої інвестиції за справедливою вартістю згідно з МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Проте наявність 20 % і більше корпоративних прав має принципово інші наслідки для обліку і звітності.

При складанні окремої фінансової звітності підприємству слід обліковувати інвестиції у дочірні, спільні та асоційовані підприємства з використанням таких методів:

- а) за собівартістю;
- б) відповідно до МСФЗ 9;
- в) за методом участі в капіталі згідно з вимогами МСБО 28.

Решту інвестицій в інші суб'єкти господарювання обліковують відповідно до МСФЗ 9, тобто за справедливою вартістю.

Варто зазначити, що в умовах певної складності визначення справедливої вартості МСФЗ 9 дозволяє здійснити оцінку за собівартістю. Основна умова – собівартість має відображати найкращу оцінку справедливої вартості на дату придбання. Тобто, собівартість деякий час відповідає справедливій вартості.

При подальшій оцінці необхідно враховувати характер бізнес-моделі та очікувані договірні грошові потоки. Якщо інструмент капіталу купують з метою подальшого перепродажу, то зміни справедливої вартості традиційно відображають у прибутках/збитках. Підприємства можуть використовувати й альтернативний варіант (рис. 13.26).



Рис 13.26. Особливості подальшої оцінки інвестицій в інструменти капіталу

З метою пом'якшення впливу інвестицій на фінансовий результат дозволено замість прибутку/збитку відображати такі переоцінки через інший сукупний дохід. Рішення проводити переоцінку через інший сукупний дохід для конкретного інструменту в подальшому не може бути переглянутим і зміненим. При застосуванні даного методу слід враховувати, що інвестиція в інструмент капіталу не має бути призначеною для продажу і не може бути умовною компенсацією в операціях з об'єднання бізнесу.

Незалежно від способу відображення переоцінки, дивіденди від фінансових інвестицій визнають через прибутки/збитки при дотриманні таких умов:

- існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з дивідендами, будуть отримані підприємством;
- сума до отримання може бути достовірно оцінена;
- право підприємства на одержання виплат є ідентифікованим.



Варто зауважити!

Слід звернути увагу на наступні особливості обліку за методом участі в капіталі (рис. 13.27):

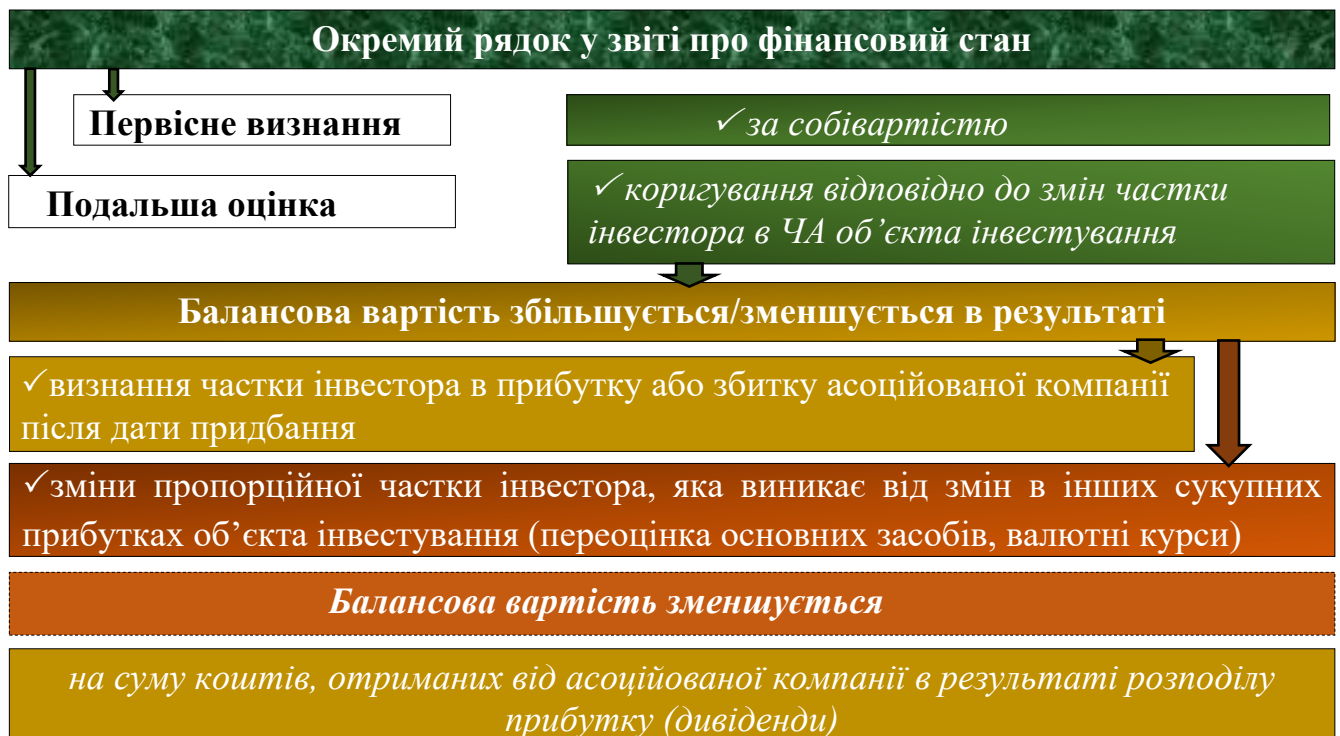


Рис. 13.27. Алгоритм обліку за методом участі в капіталі



Необхідно знати!

Облік фінансових зобов'язань на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином (рис. 13.28; 13.29; 13.30; 13.31; 13.32; 13.33):

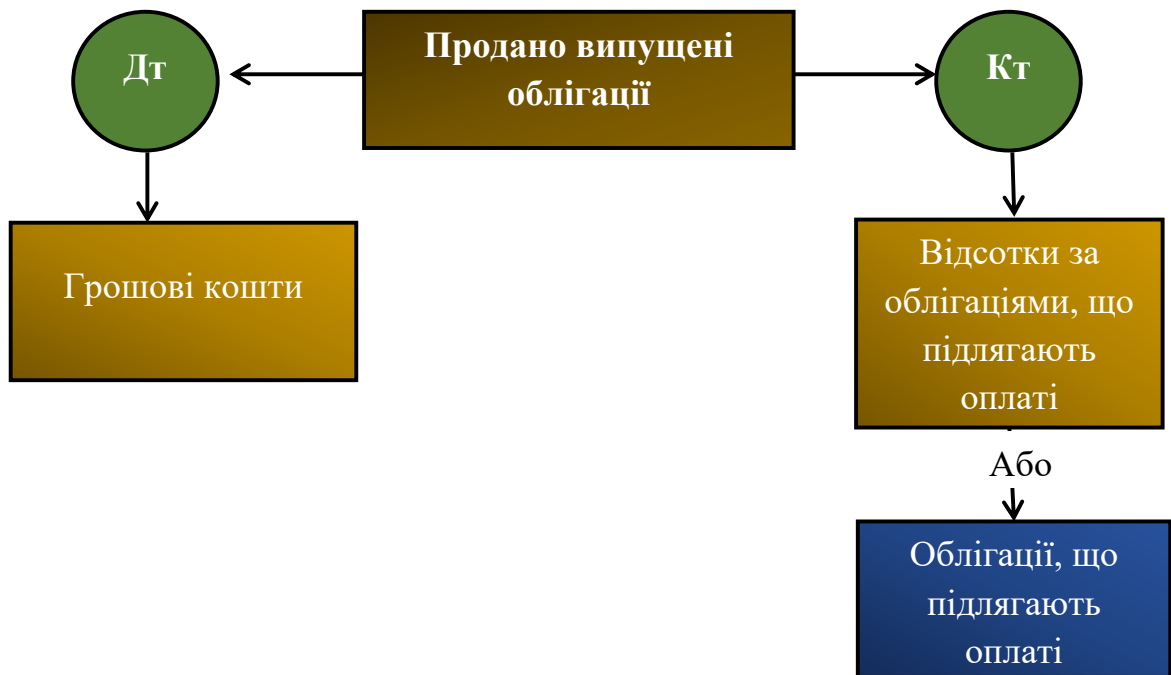


Рис. 13.28. Облік продажу випущених облігацій



Рис. 13.29. Відображення суми сплачених відсотків за облігаціями

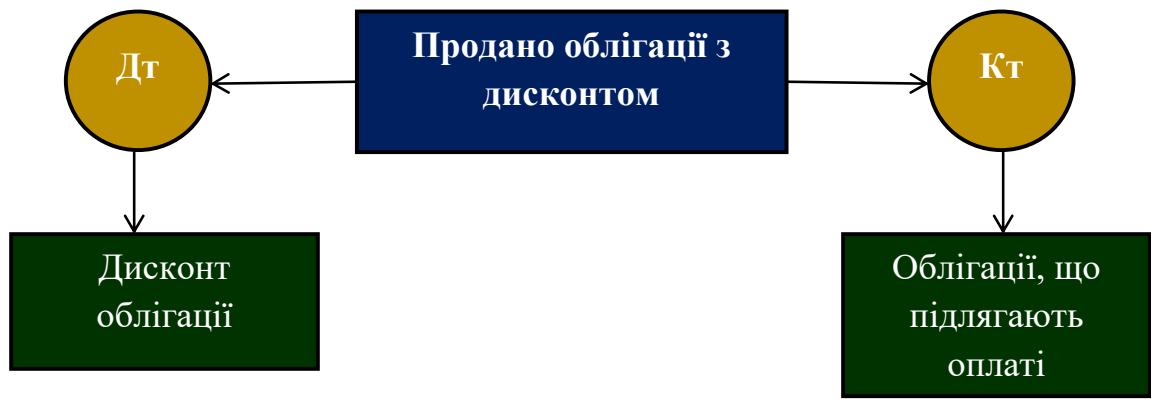


Рис. 13.30. Відображення в обліку продажу облігацій з дисконтом



Рис. 13.31. Відображення в обліку продажу облігацій з премією

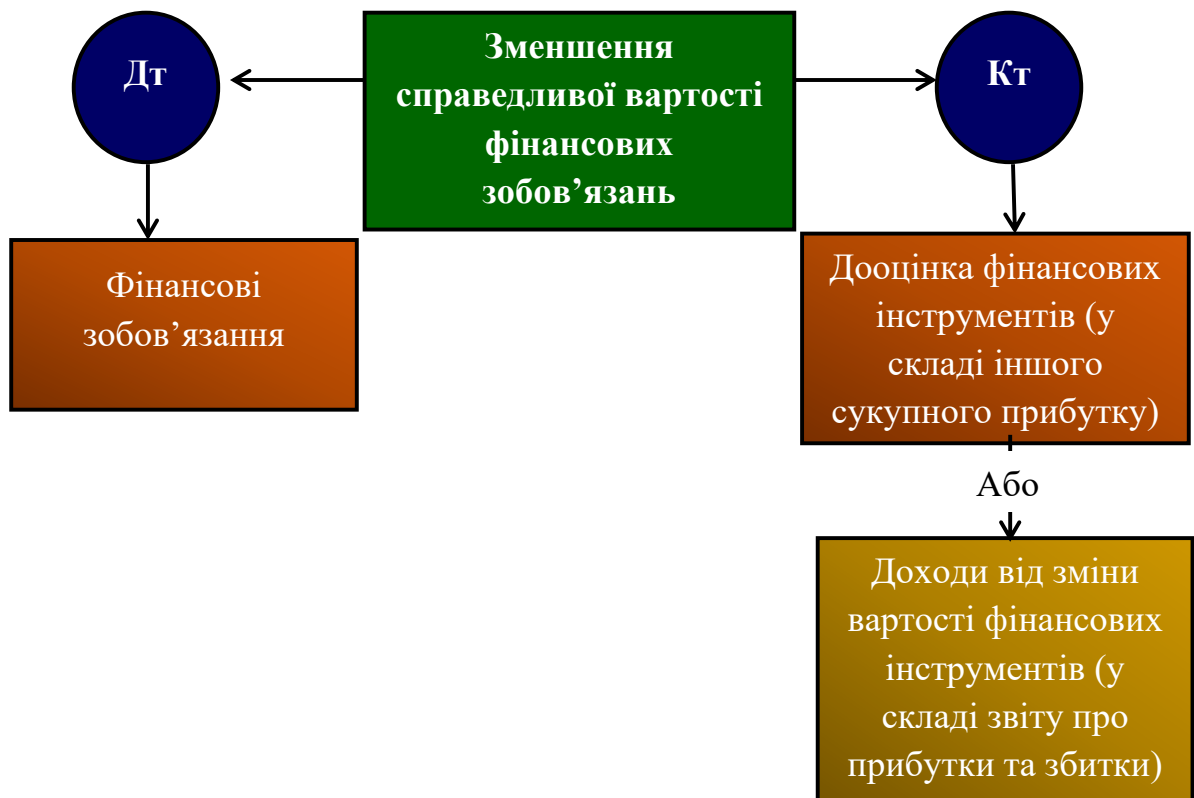


Рис. 13.32. Облік зменшення справедливої вартості фінансових зобов'язань

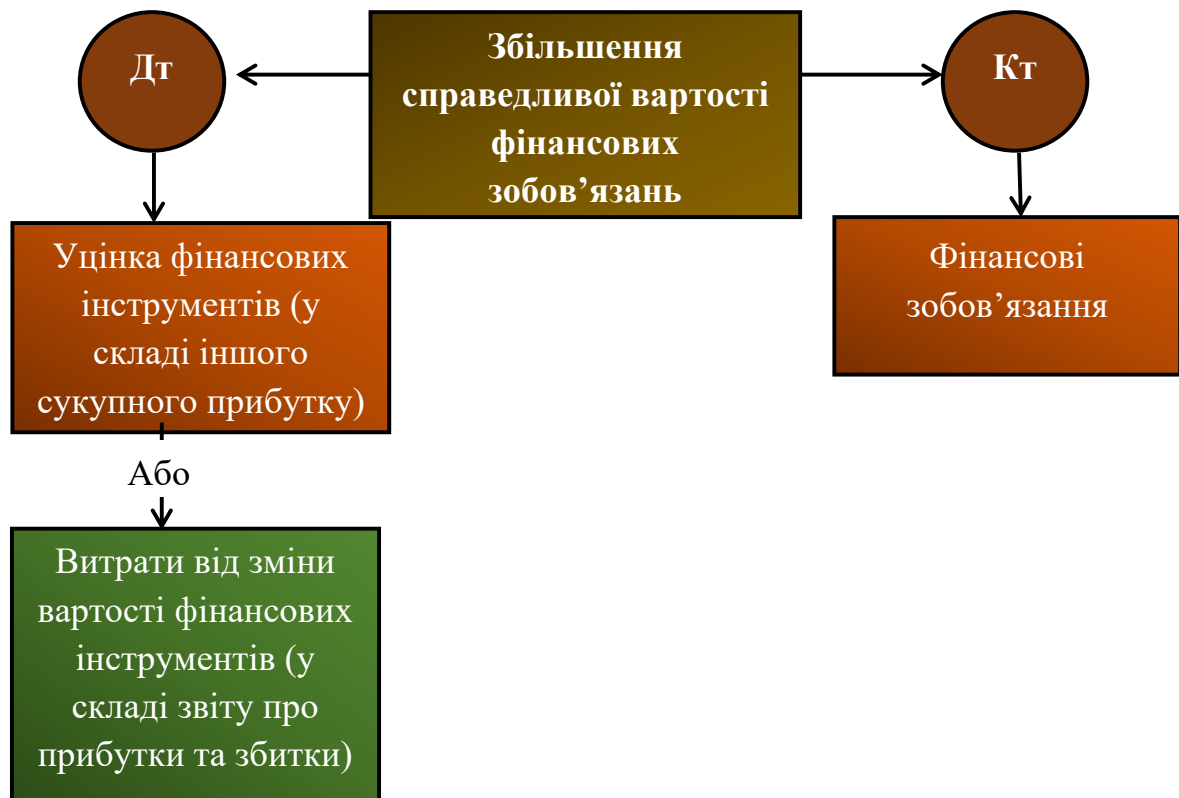


Рис. 13.33. Облік збільшення справедливої вартості фінансових зобов'язань

Якщо для фінансового інструменту наявний активний ринок, то справедлива вартість базується на його цінах.

У разі відсутності активного ринку до оцінки фінансового інструменту застосовуються методи оцінки, зокрема:

- посилання на останню ринкову операцію;
- посилання на операцію, яка є, по суті, аналогічною;
- аналіз дисконтованих грошових потоків;
- моделі опціонного ціноутворення.

Якщо фінансовий інструмент, для якого немає активного ринку, є інструментом капіталу, то його оцінкою є собівартість за вирахуванням збитку від зменшення корисності.

Аналогічний підхід дозволяється застосовувати до оцінки похідних фінансових інструментів, розрахунки за якими можуть бути здійснені лише шляхом передачі таких некотированих інструментів капіталу.



Необхідно знати!

Облік інструментів власного капіталу на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином:



1) на суму випущених звичайних акцій з номінальною вартістю (рис. 13.34; 13.35):

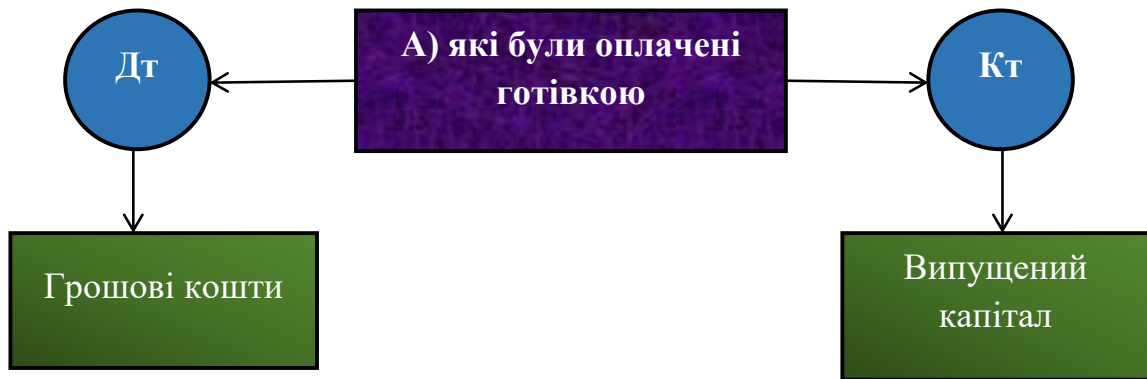


Рис. 13.34. Відображення суми випущених звичайних акцій з номінальною вартістю, які були оплачені готівкою

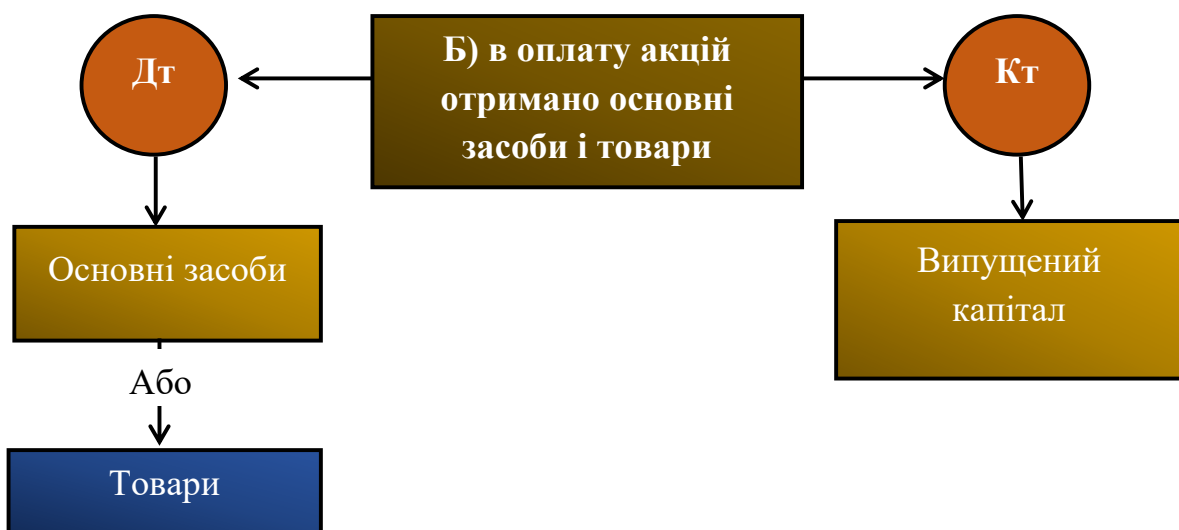


Рис. 13.35. Відображення оплати вартості акцій товарами та основними засобами

2) на суму випущених акцій без номінальної вартості (рис. 13.36):

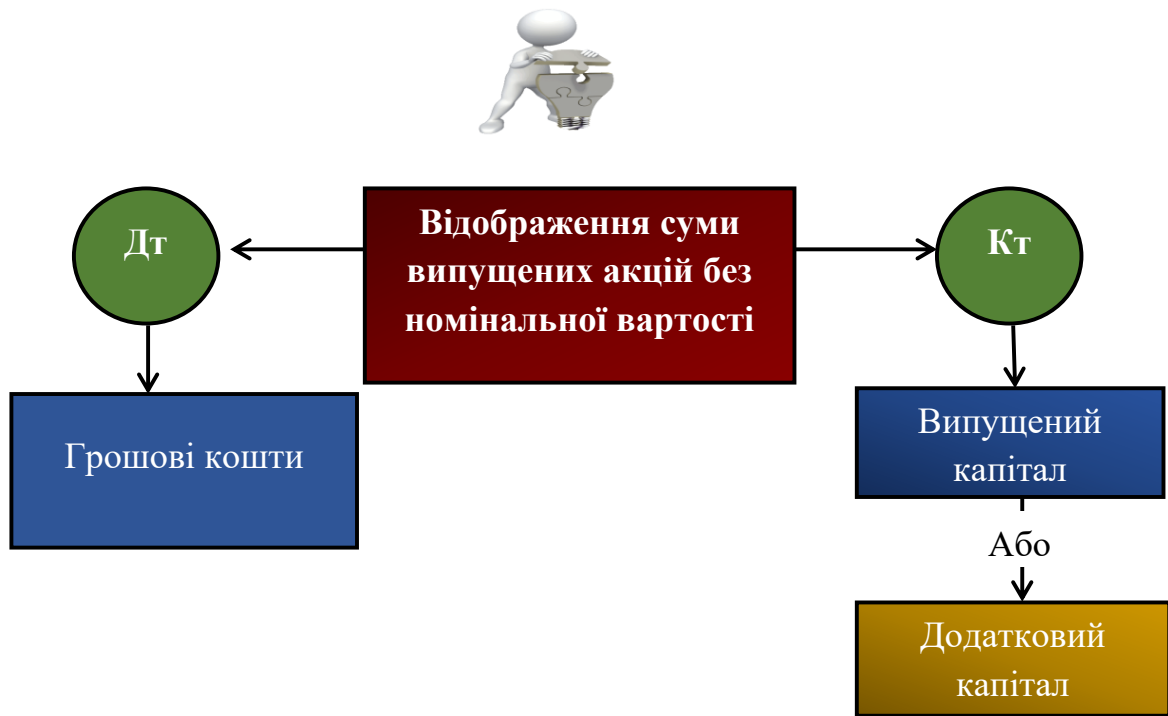


Рис. 13.36. Відображення суми випущених акцій без номінальної вартості

При первісному визнанні похідні фінансові інструменти оцінюються за справедливою вартістю, а поточні витрати за ними просто списуються на витрати періоду. Тобто похідні фінансові інструменти вважаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями, класифікованими за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

Подальша оцінка похідних фінансових інструментів повинна проводитися як і для всіх фінансових інструментів, класифікованих за справедливою вартістю, через прибуток або збиток, а саме: коливання справедливої вартості слід визнавати як доходи або витрати поточного періоду у звіті про прибутки та збитки й іншому сукупному доході.



Необхідно знати!



Облік операцій з похідними інструментами на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином (рис. 13.37; 13.38; 13.39; 13.40):

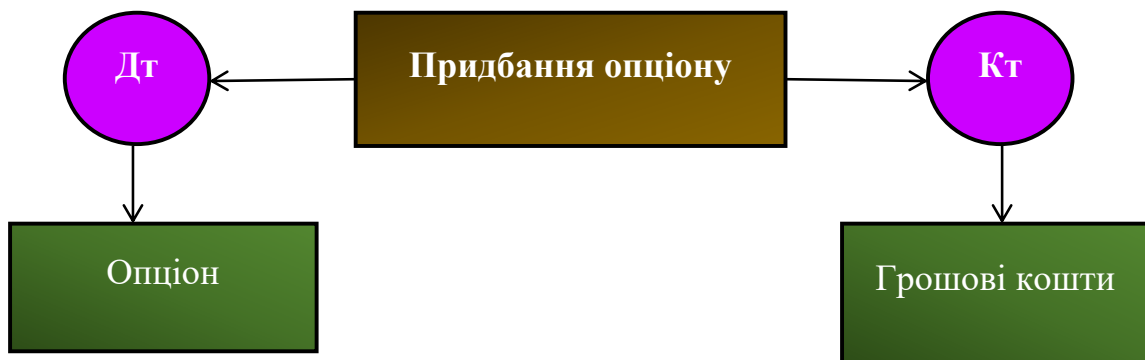


Рис. 13.37. Облік придбання опціону

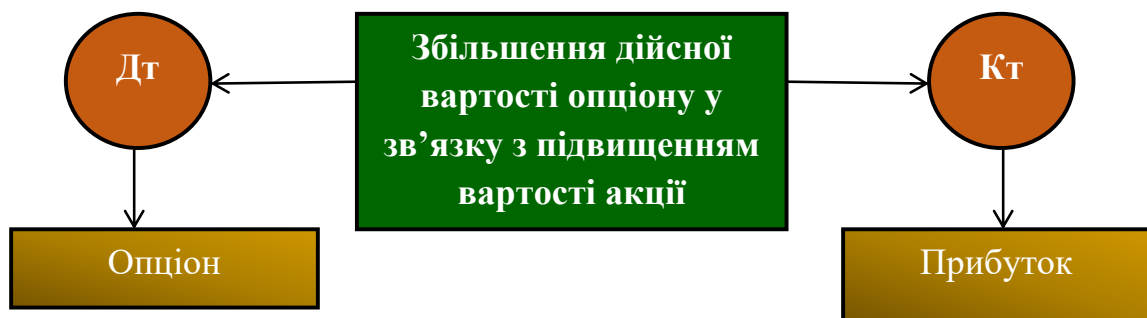


Рис. 13.38. Відображення в обліку збільшення дійсної вартості опціону у зв'язку з підвищенням вартості акції

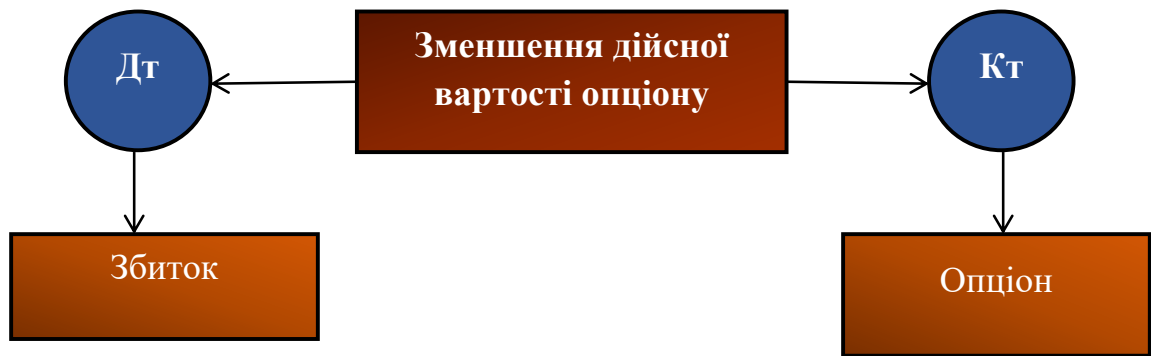


Рис. 13.39. Облік зменшення дійсної вартості опціону



Рис. 13.40. Відображення в обліку урегулювання договору за опціоном

13.3. Облік хеджування

Хеджування здійснюється шляхом укладання договору, який призначений для страхування ризиків зміни ціни (рис. 13.41).

Хеджування може здійснюватися на підвищення або зниження цін. Хеджер прагне знизити ризик, спричинений невизначеністю цін на ринку, продаючи форвардні, ф'ючерсні чи опціонні договори.



Слід запам'ятати!

Хеджування (англ. hedge – відгороджувати, страхувати себе від можливих втрат) – це процес страхування ризику можливих збитків шляхом перенесення ризику зміни ціни з однієї особи на іншу

Хеджування за МСФЗ – це застосування одного чи декількох інструментів хеджування з метою повної або часткової компенсації зміни справедливої вартості об'єкта хеджування або пов'язаного з ним грошового потоку

Рис. 13.41. Сутність хеджування



Слід запам'ятати!

Об'єкт хеджування – це актив, зобов'язання, тверда угода, високоймовірна прогнозована майбутня операція або чиста інвестиція в іноземне підприємство, які зумовлюють ризик зміни вартості підприємства або зміни майбутніх грошових потоків, та визначаються як такі, що підлягають хеджуванню.

Розглянемо види фінансових інструментів, що використовують для хеджування (рис. 13.42):



Рис. 13.42. Види фінансових інструментів, що використовують для хеджування

Похідні фінансові інструменти дозволяють підприємству гарантувати певну величину або справедливої вартості активу, або грошових потоків під час продажу чи купівлі будь-якого товару. Гарантуючи обумовлену в договорі вартість, підприємство уникає невігідних коливань цієї вартості, але водночас втрачає можливість продати або купити актив за більш вигідною ціною.

Тому один і той же похідний фінансовий інструмент за тією самою операцією хеджування може бути в різні моменти часу:

- фінансовим активом, тобто договором, що надає право обміняти фінансові інструменти на потенційно вигідних умовах (коли компанія «застрахувалася» вдало);
- фінансовим зобов'язанням, тобто договором, який зобов'язує компанію обміняти фінансові інструменти на потенційно невігідних умовах (якщо компанія «прогадала»).

Основна особливість похідного фінансового інструменту полягає в тому, що він сам визначає свою вартість.

Наведемо приклад хеджування похідних інструментів.



Приклад!

01.06. клієнт купив 10 вересневих контрактів на нафту на Нью-Йоркській товарній біржі за ціною 70 \$/за барель. Партія нафти в разі поставки за такою ціною має коштувати \$700 000 ($70 \times 1000 \times 10$). Однак все буде залежати від розрахункової ціни клірингової палати на момент поставки. Саме вона стане ціною поставки, оскільки зазначена у нотисі.

20.09. продавець нафтових контрактів надсилає нотис розрахунковій палаті. Поточна ціна нафти становить 80 \$/за барель.

21.09. покупець отримує нотис і повинен прийняти поставку за ціною 80 \$/за барель, тобто сплатити вартість варанту нафтового терміналу в кількості 10,000 барелів або виписати чек на суму \$800 000.

22.09. покупець отримує нафту, сплативши \$800 000.

Як бачимо, збитки є суттєвими - 100 000 доларів. Однак у нашого клієнта залишилася незакритою позиція покупця ф'ючерсів за ціною 70 доларів за барель. Він закриває її, виконавши своє зобов'язання купити нафту.

Нафту він купив по 80 доларів за барель. Тому на його рахунку на біржі є виграш: депозит (маржа) + $(80-70) * 1000 * 10 = 100 000$. Тобто він здійснив хедж і нафта йому за результатами двох операцій коштує по 70 доларів за барель, як він планував.



До інструментів хеджування також належать непохідні інструменти:

- ✓ які визначено в іноземній валюті;
- ✓ які означено як хеджування валютного ризику;
- ✓ валютний компонент яких можна достовірно оцінити.

Не є інструментом хеджування:

- власні цінні папери підприємства, оскільки вони не є фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями підприємства;

- фінансовий актив чи фінансове зобов'язання, справедливую вартість яких не можна достовірно оцінити.

Непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, може бути призначено інструментом хеджування, якщо він не є фінансовим зобов'язанням, призначеним як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток або збиток, для якого сума змін справедливої вартості, обумовлена змінами в кредитному ризику за таким зобов'язанням, відображається в іншому сукупному доході.

Під час складання підприємством річного або проміжного фінансового звіту оцінюється **ефективність хеджування**, під якою розглядають досягнутий за допомогою інструменту хеджування ступінь згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, які можна віднести до хеджування ризику.

Ефективність хеджування слід оцінювати шляхом порівняння зміни вартості або грошового потоку від інструменту хеджування та об'єкта хеджування.



МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» розглядає три типи хеджування:

- ✓ хеджування справедливої вартості;
- ✓ хеджування грошових потоків;
- ✓ хеджування чистих інвестицій у зарубіжне підприємство (хеджування валютних ризиків).



Слід запам'ятати!

Хеджування справедливої вартості – це хеджування доступності змін справедливої вартості визнаного активу або зобов'язання, які можуть бути віднесені на конкретний ризик і впливають на прибуток або збиток.



Облік хеджування справедливої вартості здійснюється у разі наявності таких умов:

- ✓ існує висока імовірність здійснення події, що не є об'єктом хеджування грошових потоків;
- ✓ справедливу вартість або грошові потоки від об'єкта хеджування та справедливу вартість об'єкта хеджування можна достовірно оцінити;
- ✓ вчасно оформлена вся відповідна документація, де має бути визначено цілі управління ризиком, стратегію цього виду хеджування, інструмент хеджування, сутність ризику, що хеджується, та спосіб оцінки ефективності інструмента хеджування.

Таким чином, основою для визначення та відображення результатів хеджування за допомогою інструмента хеджування з метою обліку є коефіцієнт його ефективності. Для обліку і управління ризиками МСФЗ передбачає коригування коефіцієнта хеджування, тобто надає можливість ребалансування.



Слід запам'ятати!

Коефіцієнт ефективності хеджування – це частка від ділення відповідно зміни справедливої вартості або грошових потоків об'єкта хеджування на зміну справедливої вартості або грошового потоку від інструмента хеджування.

Розглянемо приклад хеджування справедливої вартості.



Приклад!

Підприємство придбало облігацію зі ставкою 4% річних. На момент придбання ця ставка відповідає середньоринковій ставці прибутковості, отже, цю облігацію можна розглядати як хороше вкладення грошей. Проте, існує ризик, що в майбутньому ринкові ставки підвищаться, і, отже, реальна вартість облігацій зменшиться. Щоб застрахувати себе від такого ризику, підприємство купує фінансовий інструмент (своп) (англ. swap - обмін), який гарантує йому отримання процентів за середньоринковою ставкою.



Необхідно знати!

Облік операцій за справедливою вартістю на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином (рис. 13.43; 13.44; 13.45; 13.46):

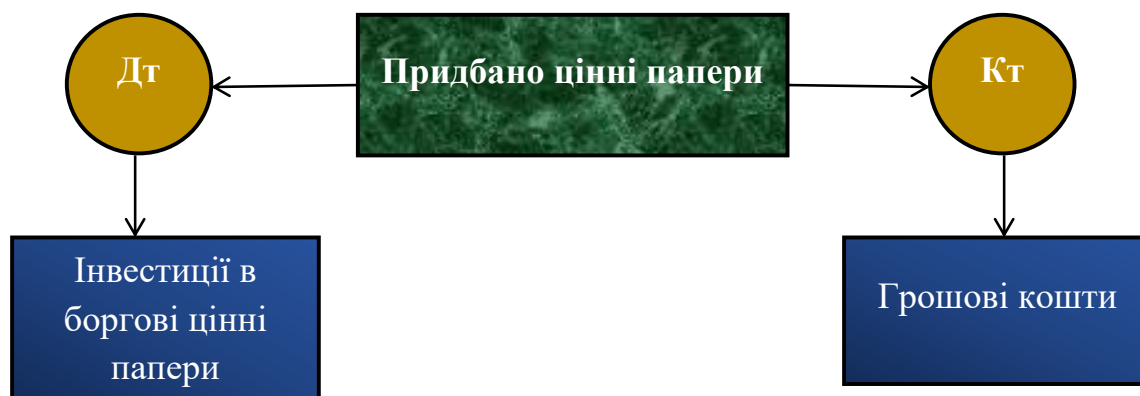


Рис. 13.43. Облік придбання цінних паперів

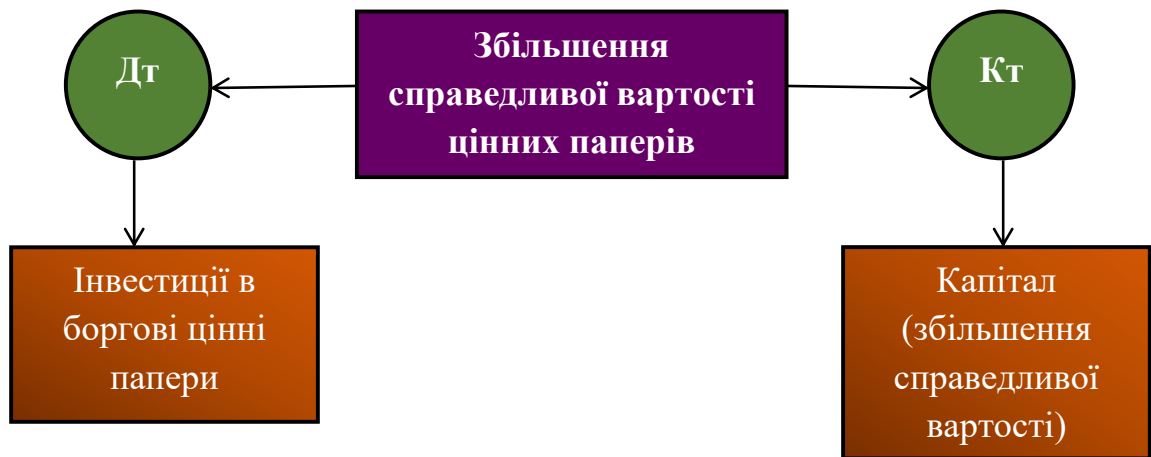


Рис.13.44. Відображення в обліку збільшення справедливої вартості цінних паперів



Рис. 13.45. Відображення в обліку збільшення справедливої вартості похідного фінансового інструменту

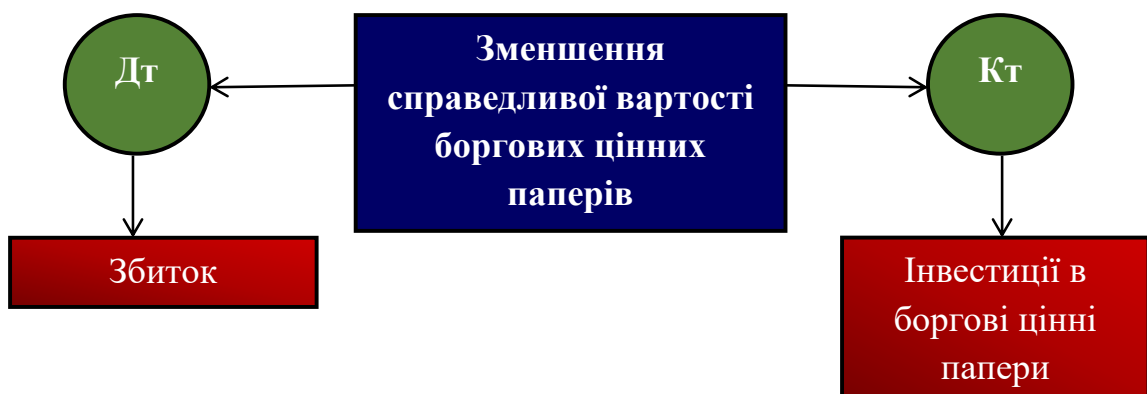


Рис. 13.46. Відображення в обліку зменшення справедливої вартості боргових цінних паперів



Слід запам'ятати!

Хеджуванням грошових потоків називається хеджування вразливості грошових коштів до мінливості, яка може належати до конкретного ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням або з високоюмовірною прогнозованою операцією і може впливати на прибуток або збиток.

Хеджування грошових потоків використовується, коли підприємство очікує отримати або виплатити кошти, конкретна сума яких може коливатися, залежно від будь-яких майбутніх умов, на які компанія не може впливати. Тобто у підприємства є ризик або витратити більше коштів, або отримати менше.

У такому випадку підприємству вигідно укласти ф'ючерсний або форвардний договір, що гарантує певну величину витрачених або одержуваних коштів.

Розглянемо приклад хеджування грошових потоків.



Приклад!

У січні підприємство-сільгоспвиробник планує, що до початку посівної кампанії йому необхідно буде закупити 500 т нафти. Оскільки, підприємство очікує зростання цін на нафту, воно вирішує у січні укласти форвардний контракт (англ. forward contract) на купівлю нафти (цей контракт укладається за цінами, які діють на день, коли було укладено контракт; поставка за таким контрактом здійснюється через кілька місяців). Звичайно, ця процедура платна для підприємства-покупця, оскільки всі очікують підвищення цін на нафту (плата за ризик і становить ціну форвардного контракту).



Необхідно знати!

Операції з хеджування грошових потоків на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином (рис. 13.47; 13.48; 13.49):

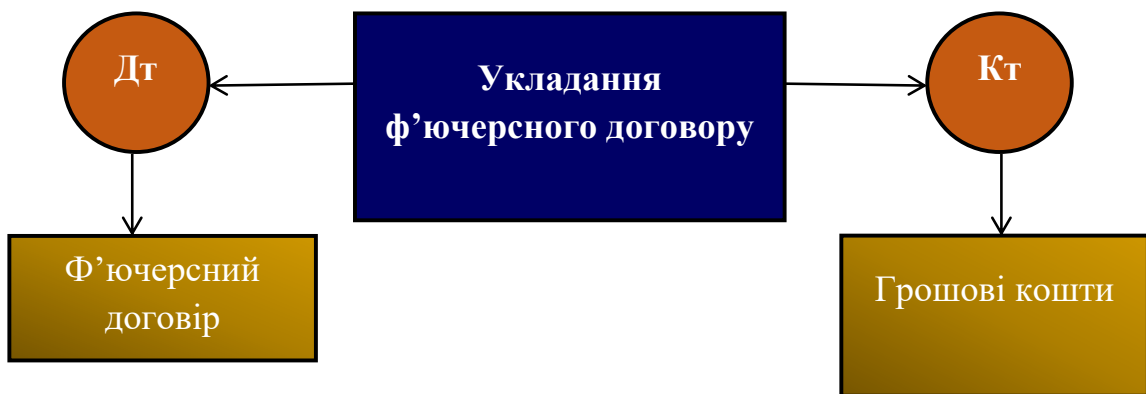


Рис. 13.47. Відображення в обліку укладання ф'ючерсного договору

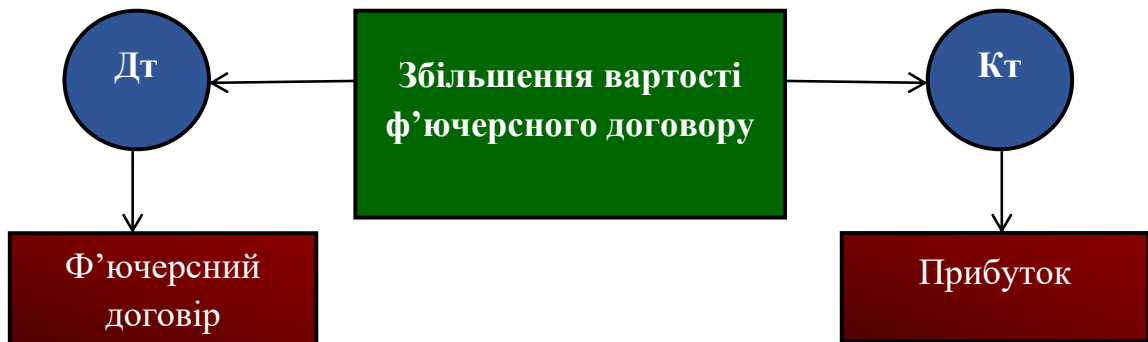


Рис.13.48. Відображення в обліку збільшення вартості ф'ючерсного договору

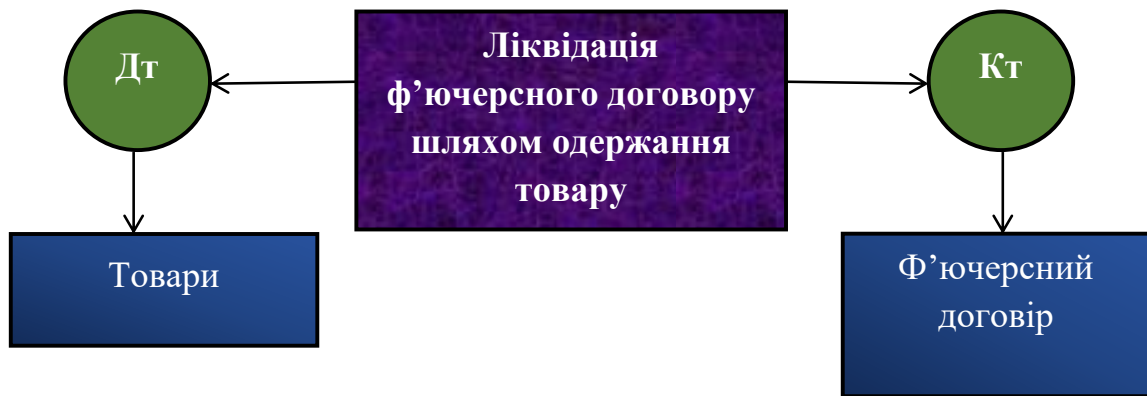


Рис. 13.49. Облік ліквідації ф'ючерсного договору шляхом одержання товарів



Згідно з МСФЗ 9, облік хеджування слід припинити у разі будь-якої з наступних подій:

- закінчується термін інструменту хеджування або його продають;
- хеджування далі не відповідає критеріям обліку хеджування – є неефективним;
- у випадку хеджування грошових потоків – більше не очікується, що відбудеться прогнозована операція;
- підприємство відміняє призначене хеджування.

Хеджування змін валютних курсів за інвестиціями – це хеджування валютних ризиків.



Слід запам'ятати!

Хеджування валютних ризиків – це дії, спрямовані на зменшення небезпеки, пов'язаної з мінливістю валютних курсів, страхування від можливих втрат.

Грошові кошти, що зберігаються в іноземній валюті, схильні до валютних ризиків. Як правило, облік компанії ведеться в одній валюті, а це значить, що під час переоцінки статей в іноземних валютах при зміні валютних курсів можливі прибутки або збитки. Хеджування валютного ризику дозволяє компанії захистити свої кошти

від небажаного або непрогнозованого руху курсів валют. Компанія фіксує поточну вартість коштів, укладаючи угоди на міжнародному ринку.

Хеджування дозволяє компанії уникнути ризиків курсових коливань, планувати подальшу роботу і відображає реальний фінансовий результат.

Хеджування ризиків компанії при здійсненні зовнішньоторговельних операцій передбачає відкриття валютної позиції в зворотну сторону майбутньої операції по конвертації грошових коштів

Розглянемо приклад хеджування валютних ризиків.



Приклад!

Експортер продає іноземну валюту і для цього завчасно відкриває позицію з продажу валюти, а в момент настання реального продажу закриває цю позицію.

Імпортер, навпаки, для придбання іноземної валюти заздалегідь відкриває позицію на покупку валюти і в той момент, коли настає реальна покупка в його банку, повинен її закрити.



Необхідно знати!

Операції з хеджування валютних ризиків на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином (рис. 13.50; 13.51; 13.52; 13.53; 13.54):





Рис. 13.50. Облік переведення валюти на власний рахунок ф'ючерсної біржі



Рис. 13.51. Облік укладання ф'ючерсного контракту на біржі



Рис. 13.52. Облік закриття ф'ючерсного контракту (збільшення валютного курсу)

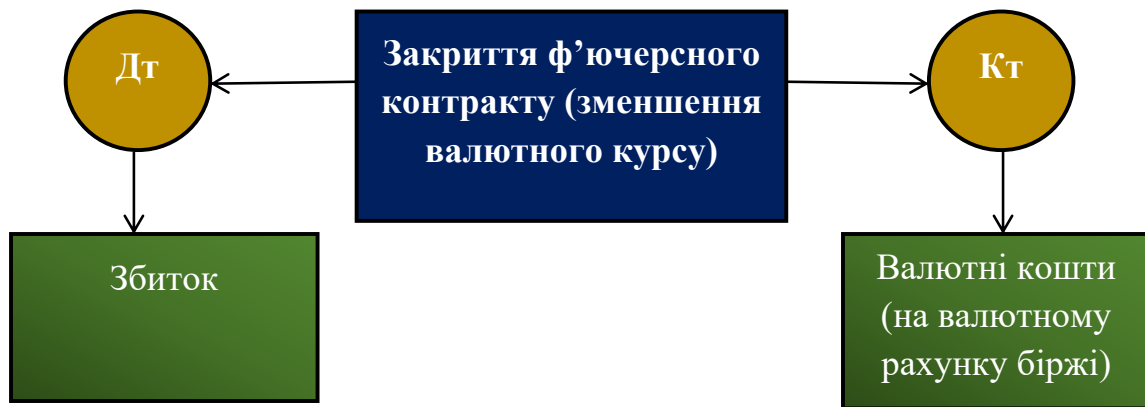


Рис. 13.53. Облік закриття ф'ючерсного контракту (зменшення валютного курсу)

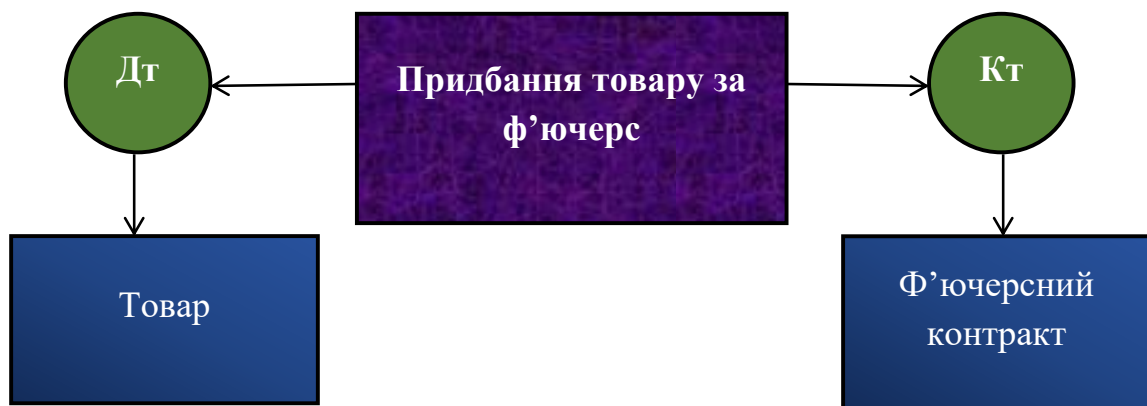


Рис. 13.54. Облік придбання товару за ф'ючерс

Облік хеджування валютного ризику, що виникає внаслідок чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, слід застосовувати тільки в разі включення до фінансової звітності чистих активів цієї закордонної господарської одиниці. Об'єкт, який хеджується від валютного ризику, що виникає внаслідок чистої інвестиції в закордонну господарську одиницю, може бути сумою чистих активів, яка дорівнює балансовій вартості чистих активів закордонної господарської одиниці або ж є меншою від неї.

При хеджуванні чистих інвестицій, прибуток або збиток від інструмента хеджування, визначеного як ефективне хеджування чистої інвестиції, визначається в іншому сукупному доході і включається до курсових різниць, що виникають

внаслідок перерахування результатів діяльності та фінансового стану закордонної господарської одиниці.

У разі хеджування валютного ризику компонент непохідного фінансового активу або непохідного фінансового зобов'язання, пов'язаний із валютним ризиком, може бути призначений інструментом хеджування, якщо він не є інвестицією в інструмент власного капіталу, щодо якого суб'єкт господарювання прийняв рішення про відображення змін у справедливій вартості в іншому сукупному доході.

13.4. Розкриття інформації про фінансові ризики та управління ними

Фінансові ризики пов'язують із ситуаціями, в яких існує ймовірність виникнення фінансових втрат в умовах невизначеності при здійсненні фінансової діяльності (менший за очікування рівень доходу, втрата частини капіталу тощо). Основні характеристики та вимоги щодо розкриття інформації про фінансові ризики містяться у МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Зазначений стандарт оперує трьома основними видами ризиків, однак можна виділити і безліч підтипів (рис. 13.55).

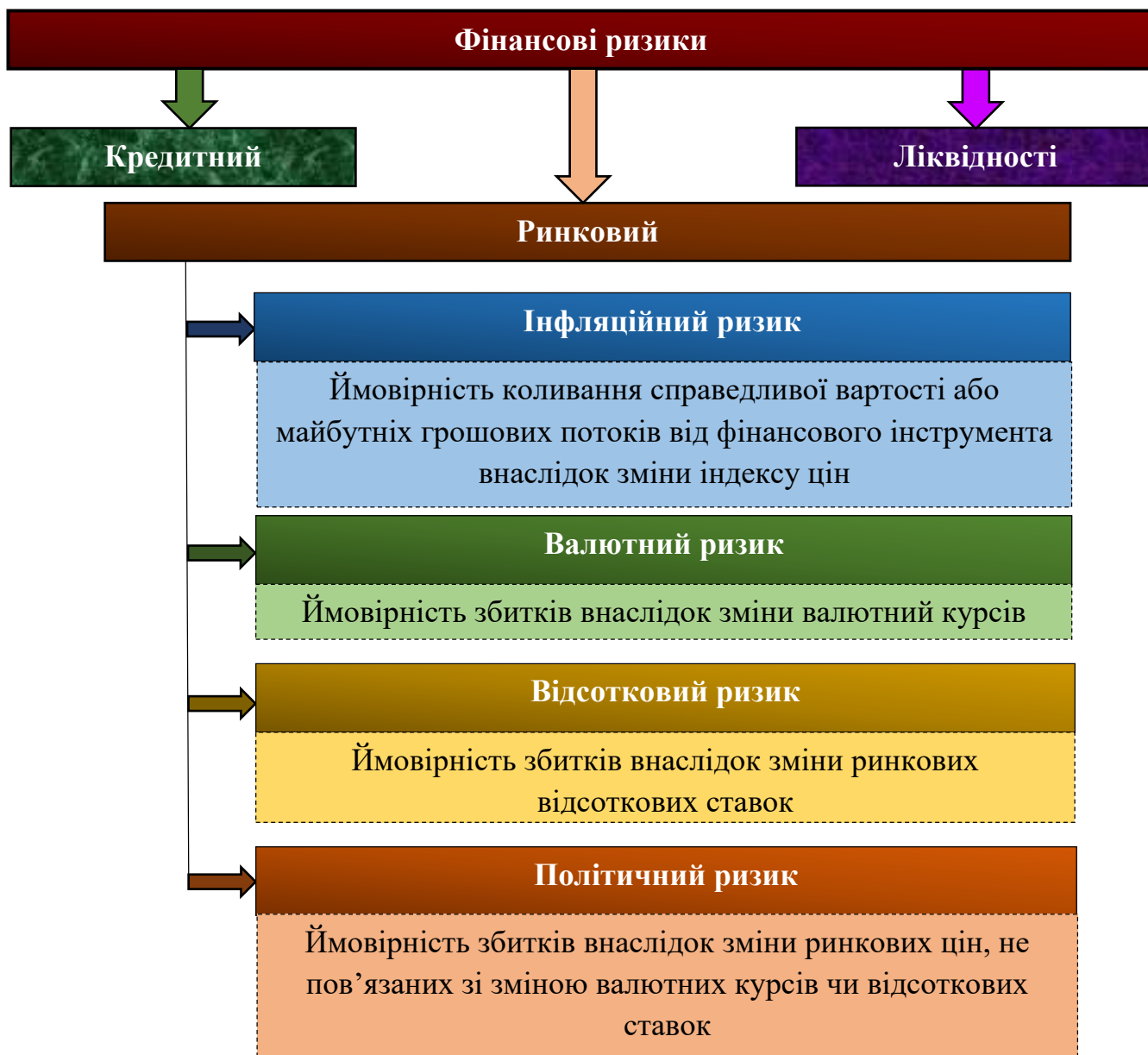


Рис. 13.55. Класифікація фінансових ризиків

З метою формування у користувачів інформації про типи ризиків, підприємству важливо поєднувати кількісне розкриття з поданням широкого спектру якісної інформації в розрізі кожного типу ризиків на кінець звітної період (рис. 13.56).



Рис. 13.56. Характер інформації про фінансові ризики



МСФЗ 7 дозволяє надавати таку інформацію:

- ✓ безпосередньо у фінансовій звітності;
- ✓ використовувати перехресні посилання на окремі коментарі управлінського персоналу;
- ✓ окремий звіт з оцінки ризиків.



Слід запам'ятати!

Кредитний ризик передбачає ймовірність виникнення фінансового збитку в одного підприємства (умовно, сторона 1 договору щодо фінансового інструмента) внаслідок того, що інше підприємство (сторона 2) з певних причин не зможе виконати свої зобов'язання. Слід звернути увагу, що кредитний ризик і ризик несвоечасних розрахунків перед банком – це зовсім інші поняття.

Джерелом виникнення кредитного ризику є фінансові активи, зокрема це кошти в банку, цінні папери, дебіторська заборгованість контрагентів, позики, видані іншим суб'єктам тощо.

Найбільш поширені інструменти для управління кредитним ризиком наведені в табл. 13.2.

Таблиця 13.2

Інструменти управління кредитним ризиком

Інструмент	Сутність
<i>Знижки</i>	Гнучка цінова політика може бути ефективним стимулом у розрахунках з клієнтами та індикатором якості фінансового менеджменту
<i>Факторинг</i>	Факторингова компанія видає поручительство за дебіторів до 9% від суми продажів на термін відстрочки платежу, і якщо дебітор не може вчасно здійснити оплату, платить за нього
<i>Страховання</i>	Об'єктом страхування є майнові інтереси страхувальника щодо невиконання (неналежного виконання) договірних зобов'язань боржником страхувальника



За кожним класом фінансового активу підприємство, згідно з вимогами МСФЗ, має розкрити таку інформацію щодо кредитного ризику:

- суму максимального рівня кредитного ризику на кінець звітного періоду;
- опис посилень кредиту (в тому числі застави), утримуваних як забезпечення кредиту, з розкриттям їх фінансового впливу, характеру і балансової вартості, політику щодо потенційного продажу неліквідних активів;
- аналіз кредитної якості фінансових активів (за винятком прострочених та знецінених);
- аналіз фінансових активів, які є простроченими за строками погашення;
- аналіз знецінених фінансових активів.



Слід запам'ятати!

Підприємство може ідентифікувати ці та/або інші типи ринкового ризику як такі, що можуть суттєво вплинути на діяльність. Найбільш поширеним на практиці є валютний ризик, який виникає від коливання валютних курсів при експортно-імпорتنих операціях та валютних запозиченнях.

Варто зазначити, що зміни валютних курсів спричиняють зовнішні, незалежні від підприємства фактори. Через це окреме підприємство не може мати суттєвого впливу на валютно-курсову політику, але обов'язково має проводити оцінку зазначеного ризику та застосовувати превентивні заходи. Розрізняють дві групи факторів, які впливають на ризик (рис. 13.57):

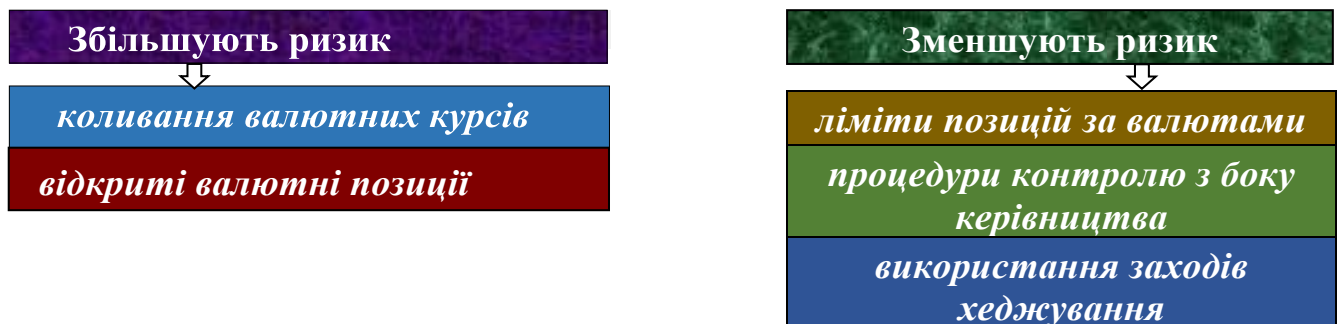


Рис. 13.57. Фактори впливу на валютний ризик



Щодо ринкових ризиків, то підприємству, у відповідності до вимог МСФЗ, слід розкрити таку інформацію:

- детальний аналіз чутливості щодо актуальних для підприємства типів ринкового ризику;
- опис методів та припущень, використаних при такому аналізі, а також зміни в них (за наявності);

- за умови використання підприємством методу Value-at-Risk (з описом взаємозалежності між змінними ризику) необхідно розкрити сутність методу, його основні параметри і припущення, а також обмеження.



Слід запам'ятати!

Ризик ліквідності пов'язаний із труднощами у погашенні підприємством фінансових зобов'язань, які потребують передачі грошових коштів чи інших фінансових активів.

Ліквідність є необхідною і обов'язковою умовою платоспроможності підприємства. При цьому ступінь ліквідності підприємства співвідноситься із періодом часу, протягом якого його активи можуть бути перетворені на грошові кошти: що меншим є період трансформації активів у гроші, то вищим буде ступінь ліквідності, а ризик ліквідності, відповідно, буде меншим. До того ж важливо, щоб переведення активу в готівку не супроводжувала істотна втрата його вартості. Очевидно, що найбільш ліквідними активами є гроші, як у формі монет та паперової готівки, так і у формі банківських депозитів за вимогою.



При розрахунку ризику ліквідності враховують як фінансові активи, так і фінансові зобов'язання.

Розрізняють наступні показники ліквідності:

- абсолютний (співвідношення грошових коштів та їх еквівалентів з поточними зобов'язаннями);
- терміновий (до грошових коштів у чисельнику додається дебіторська заборгованість);
- поточний (співвідношення всіх оборотних активів до поточних зобов'язань).

Підприємство має виважено підходити до управління ризиком ліквідності. З одного боку, низька абсолютна ліквідність може призвести до проблем з поточними виплатами та зашкодити діловій репутації підприємства. З іншого, надмірна ліквідність породжує проблему «ліквідність–прибутковість», адже найбільш ліквідні активи не генерують доходів. Основні принципи, які слід брати до уваги у процесі управління ризиком ліквідності, представлено в табл. 13.3.

Таблиця 13.3

Принципи управління ризиком ліквідності

Принцип	Сутність
<i>Пріоритет ліквідності</i>	При виборі близьких за прибутковістю напрямків інвестування підприємству слід обирати більш ліквідні
<i>Аналіз стану ліквідності</i>	Постійний аналіз потреб підприємства в ліквідних засобах є необхідним з метою уникнення як їх надлишку, так і дефіциту
<i>Перевірка готовності</i>	Передбачає планування та прогнозування дій у разі виникнення непередбачуваних та кризових ситуацій
<i>Робота з партнерами</i>	Гнучкі стосунки з основними клієнтами та постачальниками допомагають у разі потреби терміново мобілізувати необхідні ресурси

Згідно з МСФЗ, підприємству слід розкрити таку інформацію щодо ризику ліквідності:

- опис прийнятої політики щодо управління;
- строки, що залишилися для погашення похідних і окремо непохідних фінансових зобов'язань.

13.5. Розкриття інформації про фінансові інструменти



МСФЗ 7 передбачає розкриття у фінансових звітах інформації щодо:

- управління ризиком і хеджуванням;
- строків та умов фінансових інструментів;
- відсоткового ризику;
- кредитного ризику;

- справедливої вартості фінансових інструментів;
- припинення визнання фінансових інструментів;
- отримання й надання забезпечення;
- складних фінансових інструментів;
- фінансових активів і фінансових зобов'язань за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку;
- перекласифікації фінансових інструментів;
- зменшення корисності;
- неплатежів і порушення коштів або виплат основної суми інструменту, включаючи виплати в розстрочку та будь-який фонд погашення або подібні вимоги;
- оголошеної ставки або величини відсотка, дивіденда чи іншого періодичного доходу на основну суму інструменту, а також визначення часу виплат;
- застави, яка утримується (для фінансового активу) або передається (для фінансового зобов'язання);
- валюти, в якій вимагається проводити надходження або виплати (щодо інструменту, стосовно якого рух грошових коштів визначається в іншій валюті, ніж валюта звітності підприємства);
- статті доходу від відсотка та витрат на відсоток, а також прибутків і збитків, пов'язаних із фінансовими активами й фінансовими зобов'язаннями, незалежно від того, чи включені вони до складу прибутку або збитку або відображені як окремий компонент власного капіталу;
- характеру і суми будь-якого збитку від зменшення фінансового активу, визнаного у складі прибутку або збитку.

У контексті фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, у примітках до фінансової звітності слід вказати:

- максимальний розмір кредитного ризику на кінець періоду;
- суму зміни справедливої вартості, яка відноситься до змін кредитного ризику;
- суму зміни справедливої вартості будь-яких пов'язаних кредитних подібних чи похідних фінансових інструментів, що відбуваються протягом періоду і кумулятивно з моменту визнання фінансового активу;

- інформацію, яка пов'язана з оцінкою ризиків, що стосується фінансових активів.



Щодо фінансових зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток або збиток, потрібно розкрити:

- суму зміни справедливої вартості фінансових зобов'язань (кумулятивно), яка відноситься до змін кредитного ризику таких зобов'язань;
- різницю між сумою та балансовою вартістю фінансового зобов'язання, яку підприємству потрібно було б оплатити за договором в момент погашення зобов'язання;
- будь-які перенесення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, а також причину переміщення;
- якщо визнання фінансового зобов'язання було припинено протягом періоду — суму, яка наведена в іншому сукупному прибутку від припинення визнання.

Додатково за фінансовими активами та зобов'язаннями, оціненими за справедливою вартістю через прибуток або збиток, розкривається:

- докладний опис методів, які використовуються для визначення справедливої вартості, їх обґрунтування;
- докладний опис методології, яка використовується для визначення кредитного ризику.



Для фінансових активів та зобов'язань, які оцінюються за амортизованою собівартістю, розкривають наступну інформацію:

- ефективну ставку відсотка, що була визначена на дату визнання в цій категорії;
- визнані відсотковий дохід чи витрати;

- справедливу вартість фінансових активів на кінець звітного періоду (якщо є надійна можливість її визначити);

- справедливу вартість прибутку або збитку, яка була б визнана у прибутку чи збитку протягом звітного періоду, якщо б зазначені фінансові активи чи зобов'язання були відображені за справедливою вартістю.

Якщо інструмент хеджування застосовується в розрізі кожного окремого типу, варто розкривати таку інформацію:

- опис фінансових інструментів, які призначені інструментами хеджування, і їхню справедливу вартість на кінець звітного періоду;
- опис типу хеджування;
- характер ризиків, які підлягають хеджуванню.

13.6. Порівняльна характеристика обліку фінансових інструментів в системі національних та міжнародних стандартів



Таблиця 13.4

Порівняльна характеристика обліку фінансових інструментів в системі національних та міжнародних стандартів

НП(С)БО	МСФЗ
1	2
1. Фінансові активи та зобов'язання	
<p>У НП(С)БО 13 «Фінансові інструменти» класифікацію фінансових активів та фінансових зобов'язань подано за наступними категоріями:</p> <p>✓ Фінансові активи:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● грошові кошти, не обмежені для використання, та їх еквіваленти; ● дебіторська заборгованість, яка не призначена для перепродажу; ● фінансові інвестиції, що утримуються до погашення; 	<p>МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» класифікує фінансові активи та фінансові зобов'язання на такі категорії:</p> <p>✓ Фінансові активи:</p> <ul style="list-style-type: none"> ● ті, що оцінюються за амортизованою вартістю; ● ті, що оцінюються за справедливою вартістю через доходи/витрати; ● ті, що оцінюються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід. <p>✓ Фінансові зобов'язання:</p>

1	2
<ul style="list-style-type: none"> • фінансові активи, призначені для перепродажу; • інші фінансові активи. ✓ Фінансові зобов'язання: • фінансові зобов'язання, призначені для перепродажу; • інші фінансові зобов'язання 	<ul style="list-style-type: none"> • ті, що оцінюються за амортизованою вартістю; • ті, що оцінюються за справедливою вартістю
2. Оцінка під час визнання	
Первісна оцінка фінансових інструментів у відповідності до НП(С)БО 13 здійснюється за фактичною собівартістю	Фінансові інструменти за МСФЗ 9 під час первісного визнання оцінюються за справедливою вартістю
3. Оцінка фінансових активів, справедливу вартість яких неможливо достовірно визначити	
Згідно з НП(С)БО 13 оцінюють такі активи за собівартістю з урахуванням зменшення корисності	МСФЗ 9 зазначає, що за певних обставин (у виняткових випадках) справедлива вартість інструменту може дорівнювати його собівартості (окрім фінансових установ та щодо тих інструментів, які мають біржові котирування)
4. Оцінка фінансових активів за чистою реалізаційною вартістю	
НП(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість» дозволяє застосовувати до поточної дебіторської заборгованості (окрім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу)	У системі МСФЗ така оцінка фінансових активів не розглядається
5. Зменшення корисності фінансових активів та резервування сумнівного боргу	
<ul style="list-style-type: none"> • У системі НП(С)БО зменшення корисності фінансових активів та резервування сумнівного боргу розглянуто як окремі облікові категорії. Створення резерву сумнівного боргу відноситься до інших операційних витрат. А втрати від зменшення корисності фінансових активів відносяться до статті «Інші витрати» 	<ul style="list-style-type: none"> • У відповідності до МСФЗ резервування сумнівного боргу та зменшення корисності фінансових активів трактується як резерв кредитного збитку. Система МСФЗ не регламентує статті витрат, за якими нараховують резерв кредитного збитку, а лише це право за підприємством, наприклад, кредитний збиток за торговельною дебіторською заборгованістю здебільшого підприємства відображають у складі витрат на збут
<ul style="list-style-type: none"> • НП(С)БО 10 містить докладні описи методів нарахування резерву сумнівного боргу 	<ul style="list-style-type: none"> • МСФЗ 9 рекомендує алгоритм нарахування резерву кредитних збитків
<ul style="list-style-type: none"> • У системі НП(С)БО не застосовують зменшення корисності до тих фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю 	<ul style="list-style-type: none"> • МСФЗ забороняє використання зменшення корисності щодо інструментів власного капіталу

Продовження табл. 13.4

1	2
<ul style="list-style-type: none"> У НП(С)БО модель очікуваних збитків відсутня 	<ul style="list-style-type: none"> Згідно з МСФЗ 9, зменшення корисності фінансових активів здійснюють за моделлю очікуваних збитків, а саме: <ol style="list-style-type: none"> 1) значне зростання кредитного ризику; 2) фактичне знецінення інструменту; 3) без суттєвих негативних змін
6. Оцінка зобов'язань за справедливою вартістю	
НП(С)БО 13 така оцінка має застосовуватися щодо фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і фінансових зобов'язань за похідними фінансовими інструментами	МСФЗ 9 під час первісного визнання за певних умов дозволяє визначати фінансове зобов'язання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю через прибуток/збиток
7. Оцінка фінансових інструментів за справедливою вартістю з відображенням переоцінок в іншому сукупному доході	
У системі НП(С)БО такий варіант оцінки не стандартизовано	МСФЗ дозволяє здійснювати такий підхід за дотримання певних умов як щодо боргових фінансових активів, так і щодо інструментів власного капіталу
8. Оцінка фінансових інструментів за амортизованою (теперішньою) вартістю	
<p>Оцінка фінансових інструментів за амортизованою вартістю застосовується у відповідності до НП(С)БО 10:</p> <ul style="list-style-type: none"> до довгострокової дебіторської заборгованості, на яку нараховуються відсотки. <p>У відповідності до НП(С)БО 13:</p> <ul style="list-style-type: none"> до усіх фінансових зобов'язань, крім фінансових зобов'язань, призначених для перепродажу, і зобов'язань за похідними фінансовими інструментами 	<p>МСФЗ дозволяє застосовувати таку оцінку до:</p> <ul style="list-style-type: none"> всіх фінансових зобов'язань, крім тих, що призначені до оцінки за справедливою вартістю, фінансових гарантій, умовної компенсації (при об'єднанні бізнесу) та зобов'язань щодо надання кредиту під неринковий відсоток; боргових фінансових активів, бізнес-модель яких полягає в утриманні до погашення
9. Зміни справедливої вартості зобов'язань у частині власного кредитного ризику	
НП(С)БО зміни справедливої вартості фінансових зобов'язань в іншому сукупному прибутку не відображаються	У відповідності до МСФЗ 9 зміни справедливої вартості зобов'язань, які обумовлені зміною власного кредитного ризику відображаються в складі іншого сукупного доходу

1	2
10. Хеджування	
<ul style="list-style-type: none"> • НП(С)БО не містить послідовних описів хеджування 	<ul style="list-style-type: none"> • МСФЗ 9 містить докладні описи хеджування
<ul style="list-style-type: none"> • НП(С)БО встановлено чіткий діапазон ефективності хеджування (0,8 – 1,25) 	<ul style="list-style-type: none"> • У системі МСФЗ межі такого діапазону чітко не вказані (рекомендують на розгляд підприємства)
<ul style="list-style-type: none"> • У системі НП(С)БО така можливість не передбачена 	<ul style="list-style-type: none"> • МСФЗ 9 передбачає можливість ребалансування — коригування коефіцієнта хеджування з метою управління ризиком

**ОБЛІК ДОХОДІВ,
ВИТРАТ ТА
ПОДАТКУ НА
ПРИБУТОК**



ТЕМА 14

ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ ТА ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

14.1. Облік доходів від основної діяльності

14.2. Собівартість, витрати, пов'язані з договором, та витрати на позики

14.3. Облік податку на прибуток

14.4. Розкриття інформації про доходи, витрати та податок на прибуток

14.5. Порівняльна характеристика обліку доходів, витрат та податку на прибуток в системі національних та міжнародних стандартів



14.1. Облік доходів від основної діяльності

Підприємства, що складають фінансову звітність за міжнародними стандартами, визнають дохід за правилами, встановленими МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами». МСФЗ 15 – це порівняно новий стандарт, що замінив МСБО 18 «Дохід» та МСБО 11 «Будівельні контракти». Його норми вступили в дію з 01 січня 2018 року. Сфера застосування МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» є ширшою за МСБО (IAS) 18 «Дохід» (рис. 14.1).

МСФЗ 15 регламентує порядок визнання будь-якого доходу від звичайної діяльності внаслідок договору з клієнтом.



Слід запам'ятати!

Договір – це угода між двома або більше сторонами, яка породжує права та обов'язки, що є юридично обов'язковими.

Клієнт – це сторона, яка уклала з підприємством договір на придбання товарів або послуг, які є результатом звичайної діяльності цього підприємства, в обмін на компенсацію.

Договірним є зобов'язання підприємства передати товари або послуги клієнтові, за які отримано компенсацію (або настав строк сплати такої суми).



Рис. 14.1. Сфера застосування МСФЗ 15 «Доходи за договорами з клієнтами»

Стандарт передбачає єдину комплексну модель, що підлягає застосуванню до договорів з клієнтами, та єдині критерії для визнання доходу. МСФЗ 15 не встановлює конкретних правил визнання та оцінки доходу, а містить перелік принципів для прийняття підприємством самостійних рішень (рис. 14.2).



Рис. 14.2. Основні принципи МСФЗ 15, які застосовуються при складанні фінансової звітності про доходи



Слід запам'ятати!

Згідно з вимогами МСФЗ 15 та Концептуальної основи фінансової звітності **отримання доходу передбачає** збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі надходження чи покращення активів або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.

Підприємство застосовує норми МСФЗ 15 до договору при умові, що контрагентом є клієнт, тобто сторона, яка уклала угоду про отримання товарів чи послуг, які вважаються результатом звичайної діяльності цього підприємства в обмін на компенсацію.



Слід запам'ятати!

Основний принцип МСФЗ 15 вимагає визнавати дохід у сумі, що відображає компенсацію, право на яку підприємство очікує отримати в обмін на передачу клієнтам обіцяних товарів або послуг.

Для того, щоб визначити коли визнавати дохід і в якій сумі, підприємство використовує п'ятикрокову аналітичну модель (the five-step model) (рис. 14.3).



Рис. 14.3. П'ятикрокова модель визнання доходу

Першим кроком у моделі є **ідентифікація договору з клієнтом**. При ідентифікації договору необхідне виконання умов, наведених на рис. 14.4.



Рис. 14.4. Умови, які необхідні для ідентифікації договору

Підприємство визнає договір лише при виконанні вищезазначених умов. При цьому важливим є наявність та чітке формулювання істотних умов договору: предмету, ціни, строку дії договору тощо. Якщо умови ідентифікації договору не виконані, то підприємство визнає отримане від клієнта відшкодування як зобов'язання. Обліковувати відшкодування як дохід можна у двох випадках:

- 1) немає невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів (послуг), а компенсація не підлягає поверненню;
- 2) договір розірвано.

Зазвичай, підприємства застосовують п'ятикрокову модель (рис. 14.3) для обліку окремих (індивідуальних) договорів з клієнтами. Однак на практиці підприємство

може використовувати норми МСФЗ 15 й до портфеля договорів (або зобов'язань щодо виконання) з аналогічними характеристиками та обліковувати їх як один, якщо вони відповідають умовам та критеріям, наведеним на рис. 14.5.

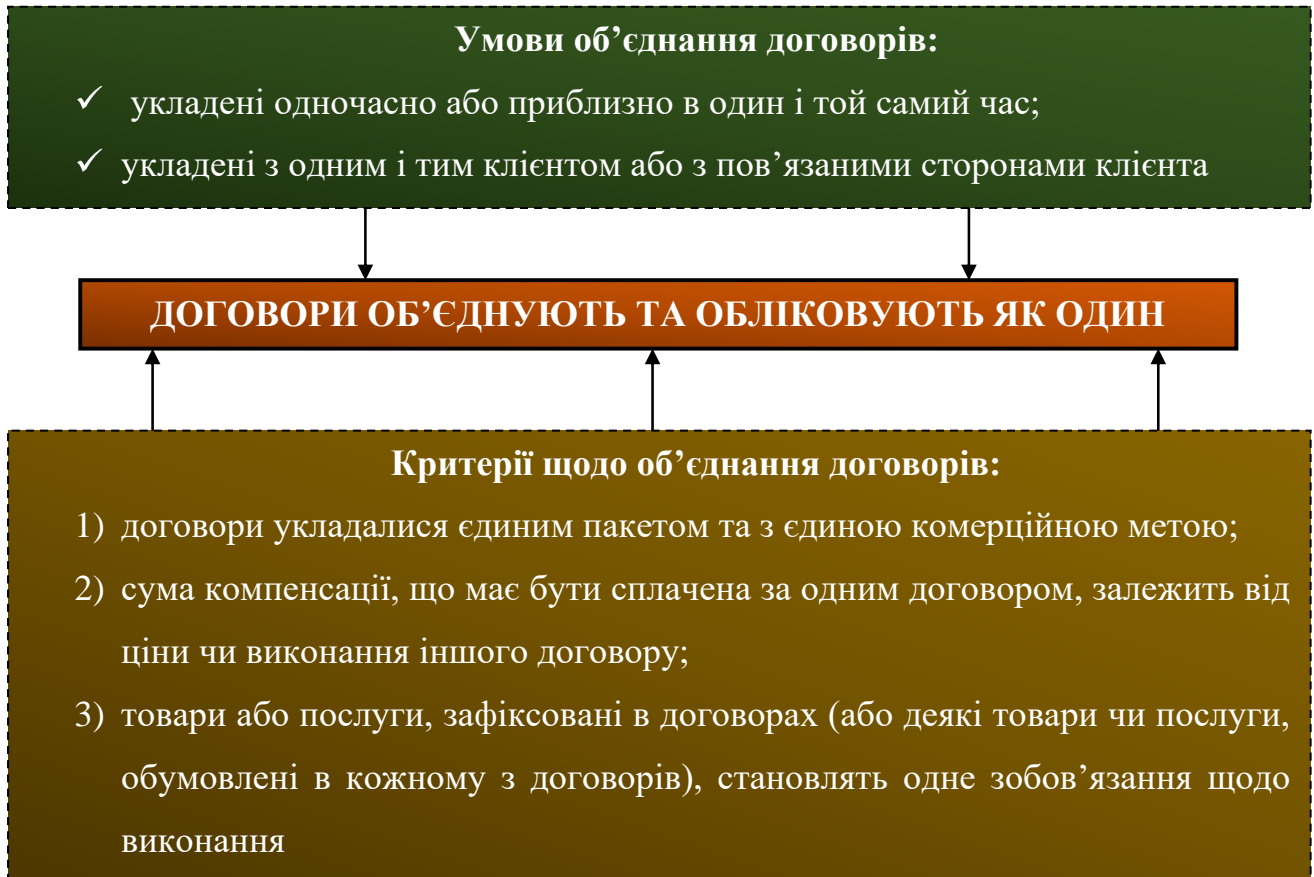


Рис. 14.5. Умови та критерії об'єднання договорів

У процесі ведення господарської діяльності можуть виникати ситуації, коли сторони договірних відносин вирішують змінити обсяг або ціну договору. Зміну або внесення правок до існуючого договору називають модифікацією. Модифікація договору можлива, коли сторони затвердили її письмово, за усною домовленістю або за звичною практикою ведення бізнесу. Якщо модифікація не затверджена, то підприємство продовжує застосовувати норми МСФЗ 15 до існуючого договору. Залежно від характеру модифікації її обліковують як окремий договір або частину існуючого договору (рис. 14.6).

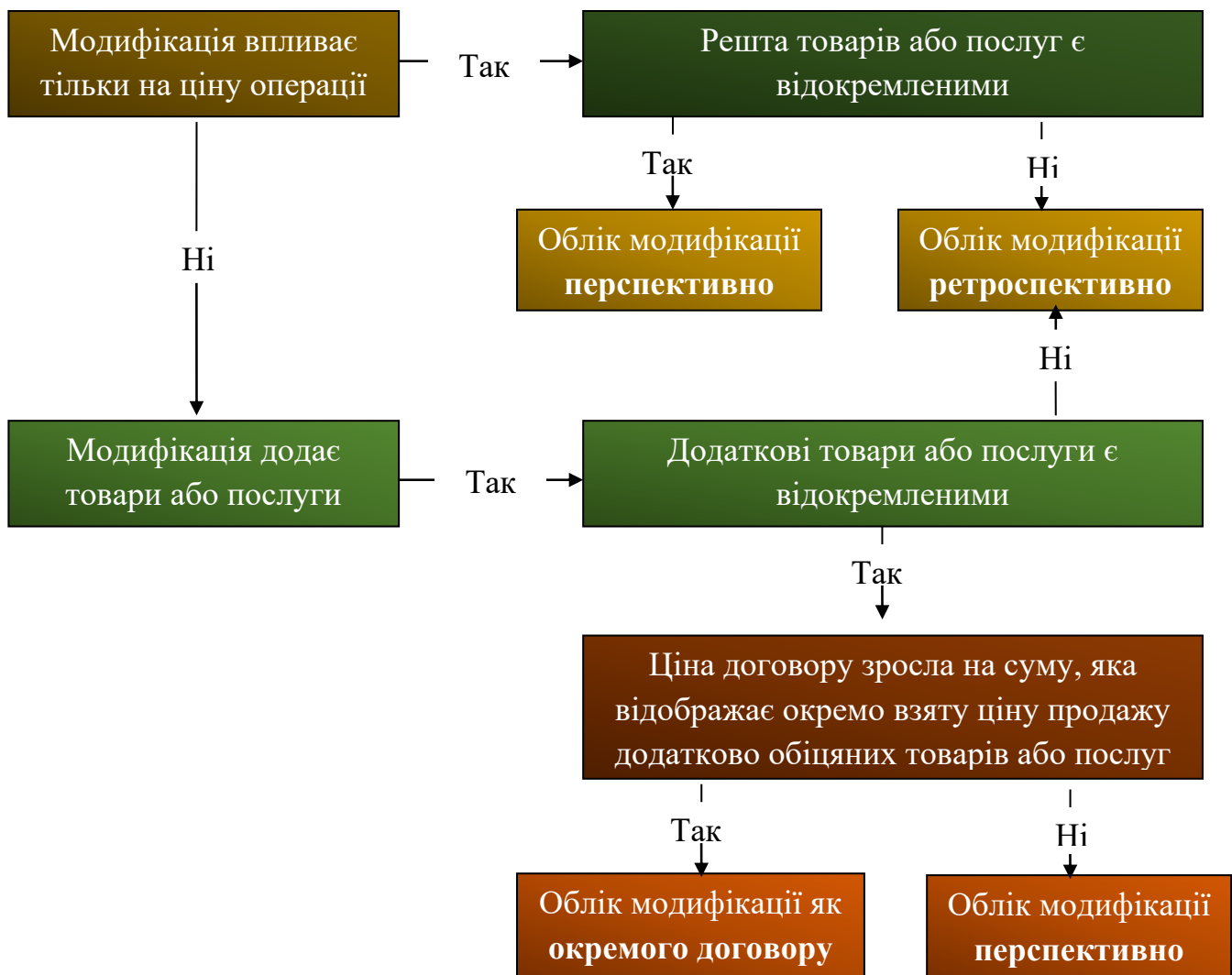


Рис. 14.6. Облік модифікації договору

Договір визнається новим при виконанні умов, відображених на рис. 14.7.

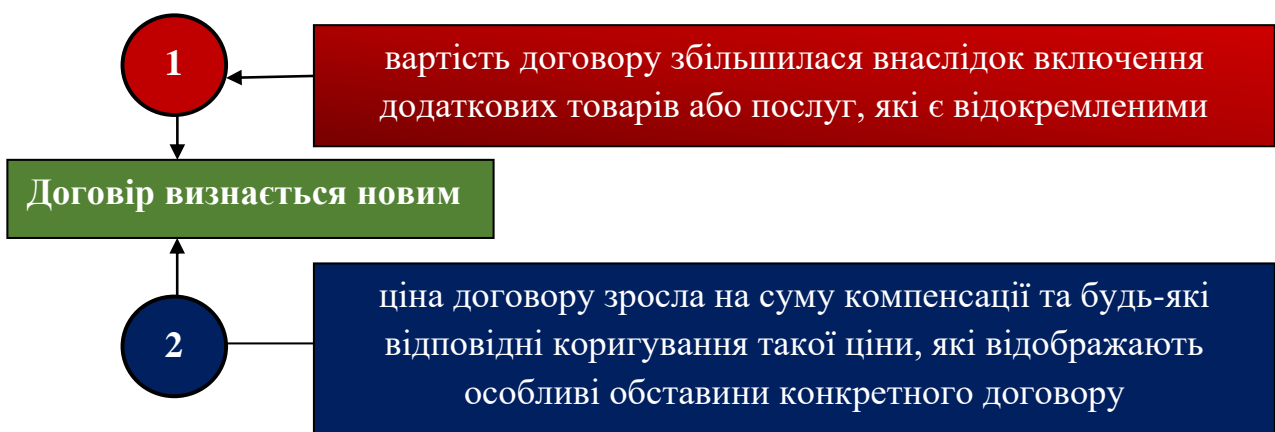


Рис. 14.7. Умови визнання договору новим

Якщо умови не виконуються, модифікацію договору обліковують:

– перспективно – шляхом розподілу залишку суми компенсації на решту зобов'язань щодо виконання (або залишок відокремлених товарів або послуг в одному зобов'язанні щодо виконання);

– ретроспективно – якщо залишок товарів або послуг не є відокремленими і є частиною єдиного зобов'язання щодо виконання, частково задоволеного на дату модифікації, це призводить до кумулятивного коригування доходу на дату модифікації договору.

Вибір варіанта обліку залежить від того, чи є відокремленими решта обумовлених товарів або послуг від тих, які вже були передані на дату модифікації договору чи до такої дати. У випадку, коли залишки товарів або послуг є відокремленими, то застосовують перспективний облік, якщо не є відокремленими – ретроспективний. Якщо решта товарів або послуг включає як відокремлені, так і не відокремлені, то вплив модифікації визнають тільки щодо невиконаних зобов'язань (у тому числі частково не виконаних).

Другий крок – **виявлення зобов'язань щодо виконання договору**. На початковому етапі укладання договору підприємство має оцінити товар або послуги, які були узгоджені з клієнтом, та визначити їх як зобов'язання до виконання з виокремленням:

– товарів або послуг (чи набору товарів або послуг);
– серії товарів або послуг, які є однаковими і мають одну і ту саму схему передачі замовнику.

Перелік узгоджених з клієнтом товарів або послуг в залежності від договору наведено на рис. 14.8.

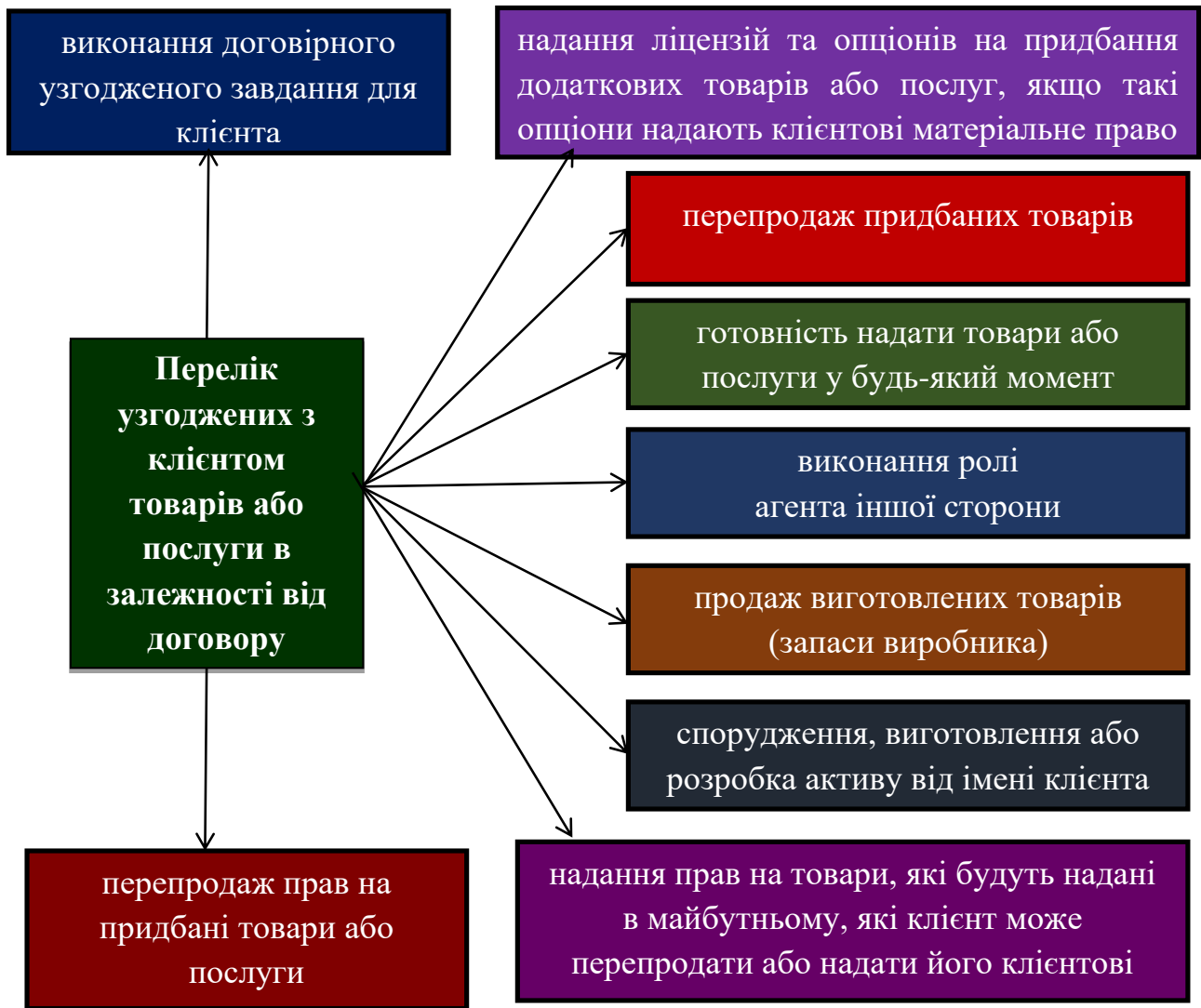


Рис. 14.8. Перелік узгоджених з клієнтом товарів або послуг в залежності від договору

Кожен відокремлений товар чи послугу за договором підприємство визнає як окреме зобов'язання щодо виконання, тому й дохід слід визнавати окремо за кожним відокремленим товаром або послугою. При цьому актив передається, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом. Якщо постачання товару здійснюється партіями, то підприємству слід визнавати дохід від продажу у момент постачання кожної партії, незалежно від терміну розрахунків.

Третій крок в моделі визнання доходу передбачає **необхідність визначення ціни операції**.



Слід запам'ятати!

Ціна операції – це сума компенсації, на яку очікує підприємство в обмін на передачу клієнтові обумовлених товарів або послуг, за винятком сум, зібраних від імені третіх осіб (наприклад, деяких податків на продаж).

Ціна операції (угоди) може включати як фіксований, так і змінний елемент (рис. 14.9).



Рис. 14.9. Визначення ціни операції

Для того, щоб визначити ціну операції, підприємство аналізує умови договору та свою звичну практику бізнесу. Якщо ціна фіксована, то ускладнень не виникає. Вартість угоди може змінюватися залежно від знижок, дисконтів, відшкодувань, набраних балів, цінових поступок, стимулів, бонусів за результатами роботи, штрафів або інших аналогічних чинників. Окрім того, на кінцеву ціну мають вплив:

- 1) змінна компенсація та її обмеження;

- 2) наявність у договорі істотного компоненту фінансування;
- 3) негрошова компенсація;
- 4) компенсація, що має бути сплачена клієнтові.

Підприємство повинно врахувати вищезазначені чинники при обґрунтуванні ціни операції, виходячи з припущення, що товари або послуги будуть передані клієнтові у відповідності до чинного договору і він не буде скасований, оновлений або змінений.

При оцінці суми змінної компенсації підприємство використовує один з методів:

1) метод очікуваної вартості – використовується при великій кількості подібних договорів. Очікувана вартість – це сума зважених з урахуванням ймовірності значень діапазону можливих сум компенсації;

2) метод найімовірнішої величини – використовують, коли є лише два можливі результати. При цьому обирається одне найімовірніше значення, яке зустрічається найчастіше в діапазоні можливих значень очікуваної компенсації.

Вплив інших чинників на договірну ціну операції розкрито в табл. 14.1.

Таблиця 14.1

Вплив чинників на договірну ціну операції

Чинники, що впливають на ціну операції	Спосіб визначення ціни
1	2
Наявність істотного компонента фінансування	Підприємство повинно враховувати зміну вартості грошей у часі і застосовувати дисконтування (у випадку коли клієнту надають суттєве відтермінування платежу або коли договір передбачає авансову оплату)
Негрошові розрахунки	Негрошові розрахунки можливі за договором міни (бартеру). Для визначення ціни операції підприємство оцінює компенсацію за справедливою вартістю. У випадку, коли оцінити справедливую вартість компенсації неможливо, підприємство оцінює компенсацію опосередковано із урахуванням окремо взятих цін продажу товарів або послуг, що належать до передачі клієнту в обмін на цю компенсацію

1	2
Програми лояльності (компенсація, яка має бути сплачена клієнтові)	<p>Окремі підприємства виплачують компенсацію своїм покупцям. Така компенсація є стимулом, який підприємство надає покупцеві з метою залучення його до придбання або повторного придбання своїх товарів або послуг. Обліковують її як зниження ціни операції і доходу від звичайної діяльності. Така компенсація має форму знижки або повернення вартості товарів або послуг, наданих продавцем. Компенсація може бути сплачена клієнтові грошима в формі ретробонусів або кредиту, або в іншій формі заохочення (купон або ваучер). Якщо компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, обліковується як зниження ціни операції, то зниження доходу визнають, коли (або у міру того, як) відбувається пізніша з таких подій:</p> <ul style="list-style-type: none"> – підприємство передає відповідні товари або послуги клієнтові; – підприємство виплачує чи обіцяє виплатити компенсацію (навіть якщо цей платіж залежить від майбутньої події)

Встановивши кількість зобов'язань за договором та ціну операції, переходять до четвертого кроку – **розподілу ціни операції на зобов'язання щодо виконання.**

Підприємство розподіляє ціну операції на кожне зобов'язання до виконання в сумі, що відображає величину відшкодування, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу покупцю обумовлених товарів або послуг.

МСФЗ 15 передбачає розподіл на основі окремо визначених цін, за якими підприємство реалізувало би обумовлений товар або послугу клієнту окремо. Обов'язковою умовою є обґрунтування ціни. На кожне зобов'язання щодо виконання договірних умов підприємство має відокремити товар або послугу та розподілити ціну операції пропорційно до таких окремо встановлених цін (рис. 14.10).

Підприємство може використати додаткові методи для оцінки окремої ціни продажу, зокрема:

1) підхід скоригованої оцінки ринку: оцінюють готовність клієнта сплатити такі ціни на певному ринку щодо запропонованих товарів або послуг з урахуванням цін конкурентів (Ціна X \approx Ціна конкурентів);

2) підхід «очікувані витрати плюс маржа»: розраховують прогнозну оцінку витрат на виконання зобов'язання, до якої додається маржа, типова для відповідного товару або послуги (Ціна X = Витрати + Маржа);

3) залишковий підхід: обчислюють ціну продажу товарів та послуг з визначеними цінами, а решта залишається на останній товар чи послугу (Ціна X = Ціна Σ – (Ціна 1 + Ціна 2 +...)).

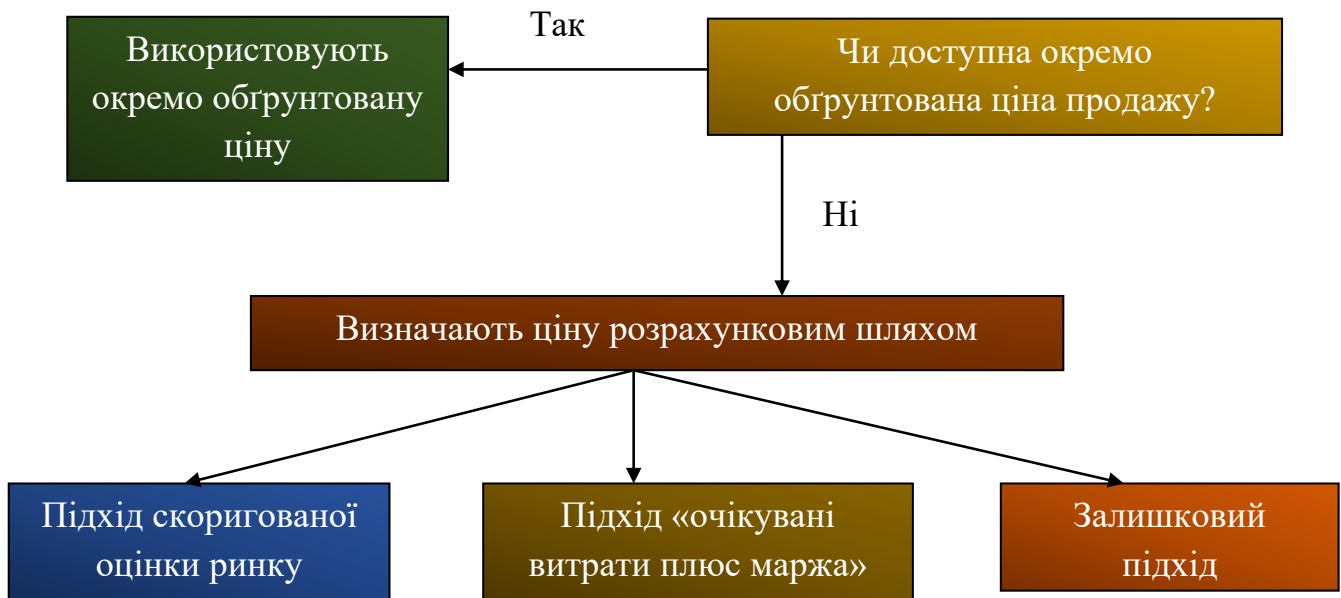


Рис. 14.10. Алгоритм визначення оцінки окремо обґрунтованої ціни продажу

При продажу пакету товарів або послуг часто виникає ситуація, що компенсація, обумовлена договором, є меншою, ніж сума окремих цін продажу кожного конкретного товару чи послуги. У такому випадку, якщо підприємство має підтвердження, що уся знижка відноситься тільки до одного чи кількох, але не до усіх зобов'язань за договором, тоді знижку розподіляють лише на ті товари або послуги, на які вона відноситься.

Розподіл знижки на одне або кілька, але не на всі зобов'язання за договором, здійснюється за наступними критеріями:

1) підприємство регулярно продає кожний відокремлений товар або послугу (або кожний пакет окремих товарів або послуг) у договорі окремо;

2) підприємство систематично продає окремо пакет (або пакети) деяких із цих відокремлених товарів або послуг зі знижкою за конкретно взятими цінами продажу на товари або послуги в кожному пакеті;

3) знижка, що розподіляється на кожний пакет товарів або послуг, є практично такою ж, як знижка у договорі, а аналіз товарів або послуг у кожному пакеті надає свідчення (які можна спостерігати) того, до якого зобов'язання щодо виконання (або зобов'язань щодо виконання) відноситься вся знижка в договорі.

Умови договору можуть передбачати орієнтовну ціну операцій, яка може бути переглянута в певних випадках (інфляція, біржова вартість суттєвого компоненту собівартості тощо). Якщо відбувається зміна цін у договорі з акцентом на певні обставини, необхідно розуміти причину змін й оцінювати їх вплив на кожне зобов'язання до виконання (товар чи послугу). Під впливом зміни ціни одночасно змінюється й дохід підприємства за період, коли відбулись операції. Якщо ж зміна ціни відбувається внаслідок модифікації договору (зміни кількості чи якості), то підприємство обліковує її відповідно до правил обліку модифікації.

П'ятий, заключний, крок моделі – **визначення моменту визнання доходу** при умові, що всі зобов'язання виконані. МСФЗ 15 передбачає три умови, за якими дохід визнається у міру того, як задовольняються договірні зобов'язання (рис. 14.11).



Рис. 14.11. Умови визнання доходу в процесі виконання зобов'язань



Необхідно знати!

Облік доходів за договорами з клієнтами відображено на рис. 14.12-14.17.

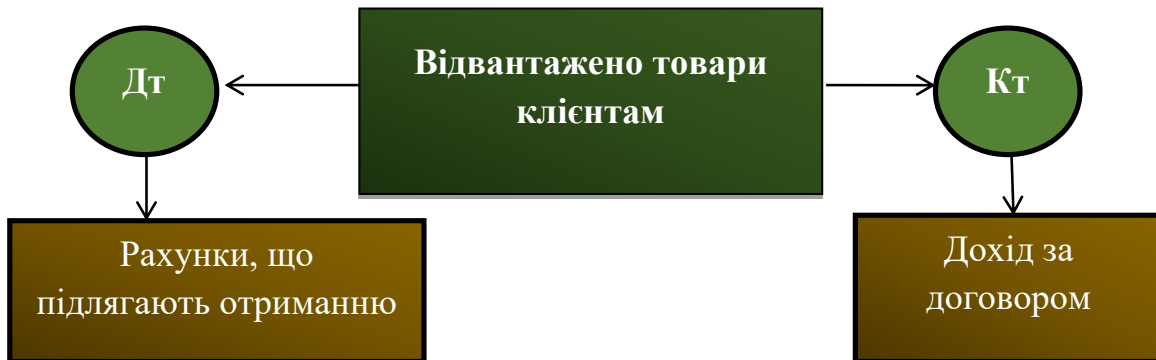


Рис. 14.12. Відвантажено товари клієнтам за договором

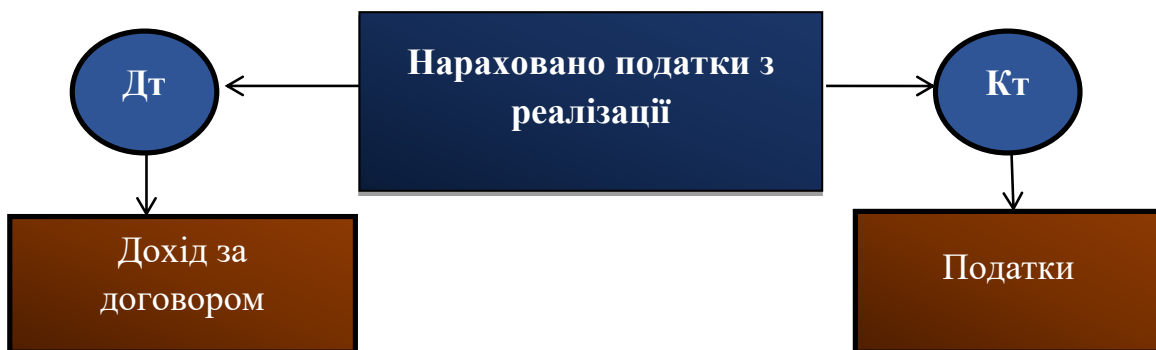


Рис. 14.13. Нараховано податки з реалізації

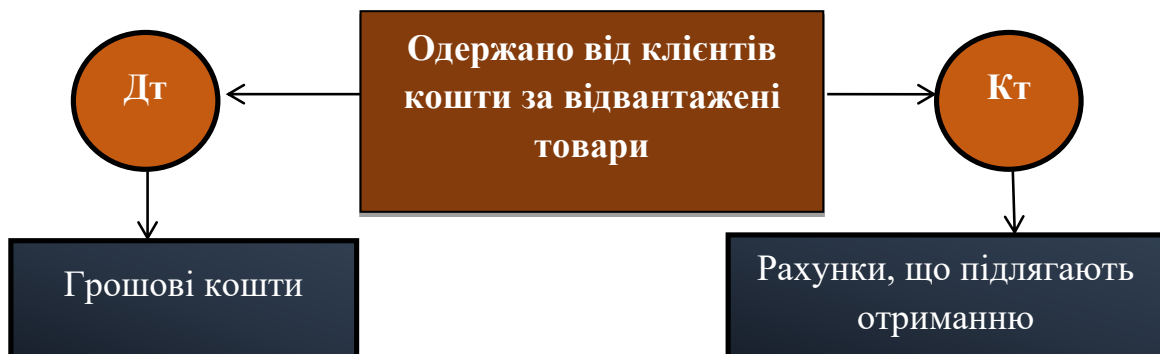


Рис. 14.14. Одержано від клієнтів кошти за відвантажені товари

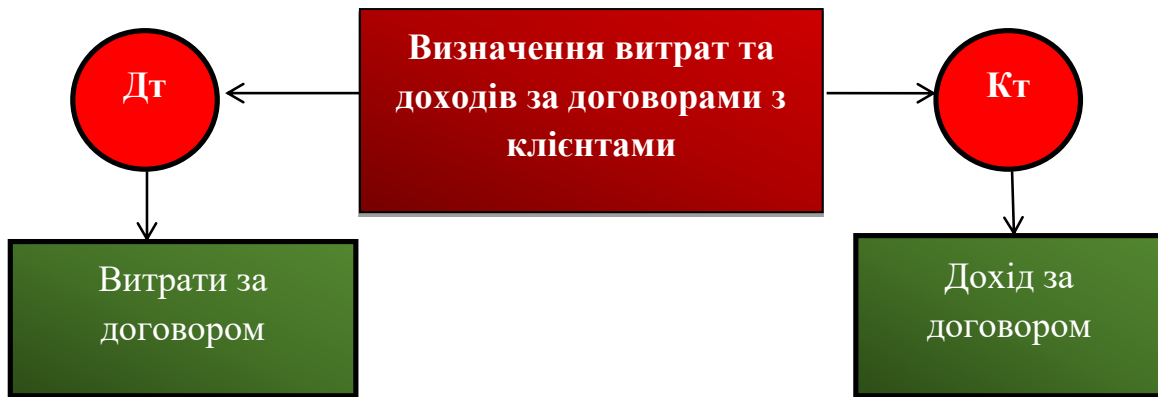


Рис. 14.15. Визначення витрат та доходів за договорами з клієнтами

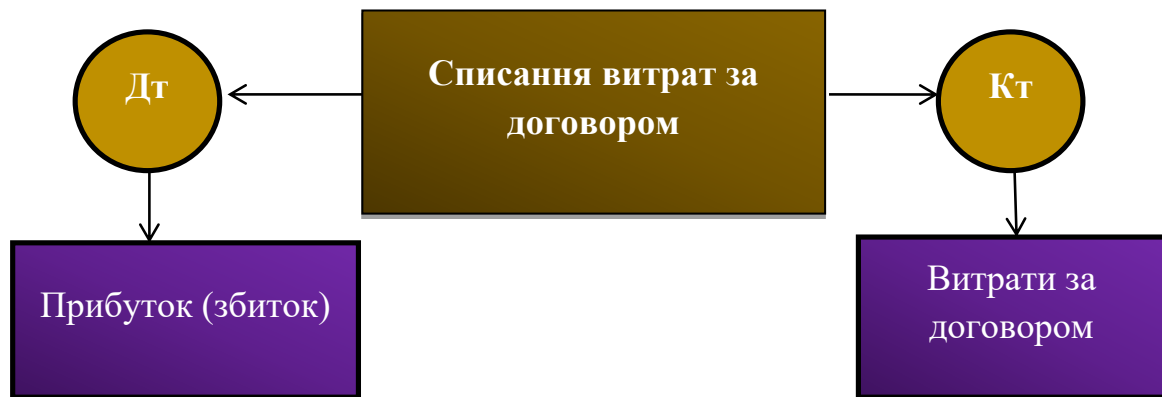


Рис. 14.16. Списання витрат за договором

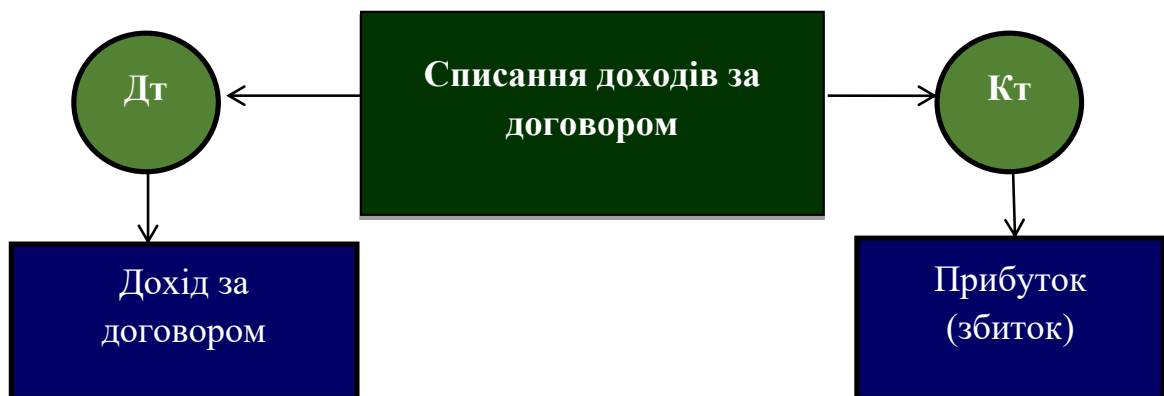


Рис. 14.17. Списання доходів за договором

14.2. Собівартість, витрати, пов'язані з договором, та витрати на позики

В національних стандартах порядок обліку та відображення у звітності витрат підприємства регулює НП(С)БО 16 «Витрати». У системі міжнародних стандартів окремий МСФЗ, що регламентує дану ділянку обліку, відсутній. Деякі аспекти обліку витрат підприємства відображено в наступних стандартах (рис. 14.18).

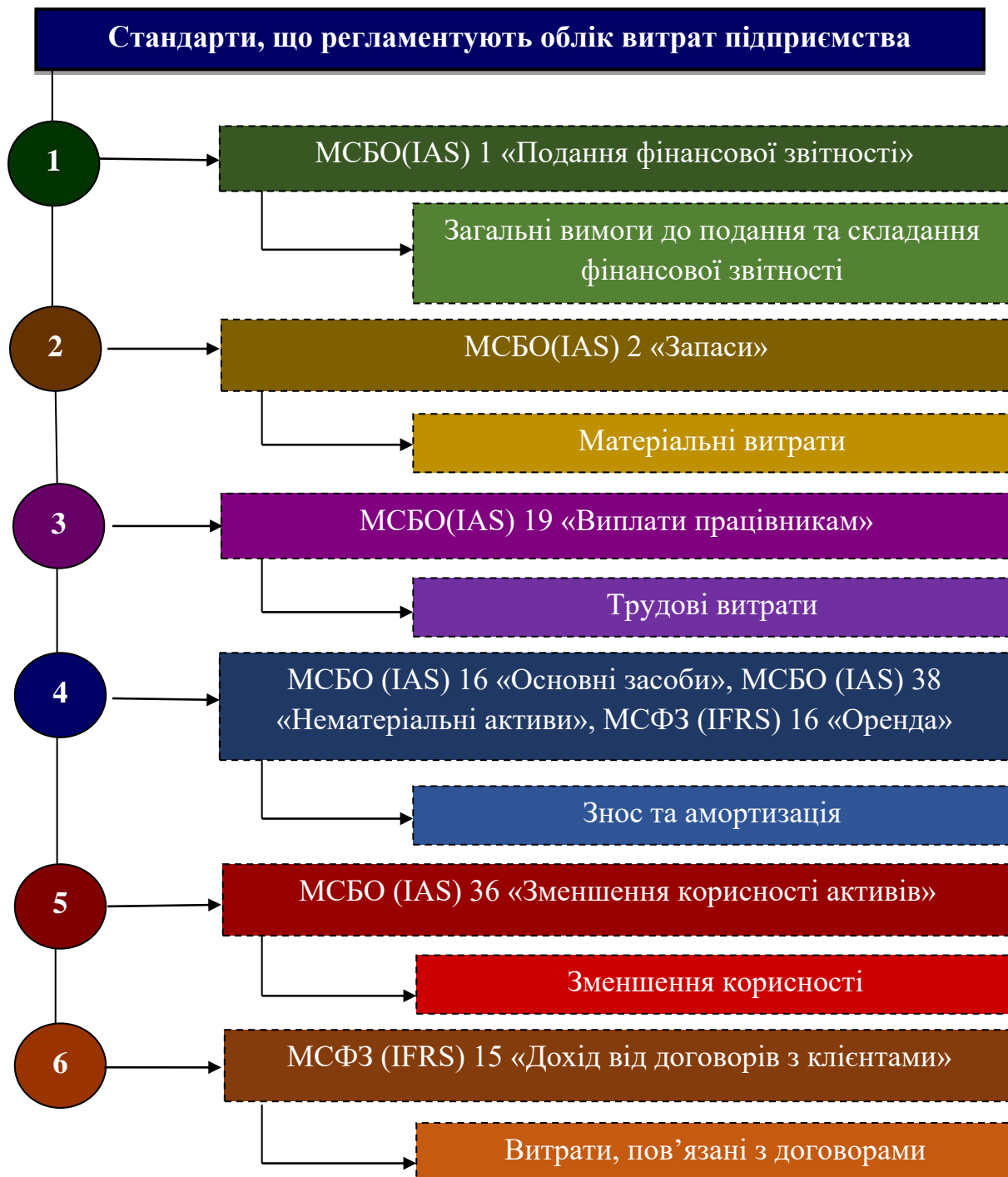


Рис. 14.18. Міжнародні стандарти (IAS, IFRS), що регламентують облік витрат



Слід запам'ятати!

Витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам).

Особливості визнання витрат у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід наведено на рис. 14.19.



Рис. 14.19. Особливості визнання витрат у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід

Основними критеріями, якими необхідно керуватись при відображенні витрат в обліку і визнанні їх витратами певного періоду, є:

– витрати відображаються в обліку одночасно із зменшенням активів або збільшенням зобов'язань;

– витрати визнаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для одержання якого вони здійснені.

Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизаційних відрахувань).

Концептуальна основа фінансової звітності до складу витрат відносить наступні (рис. 14.20).

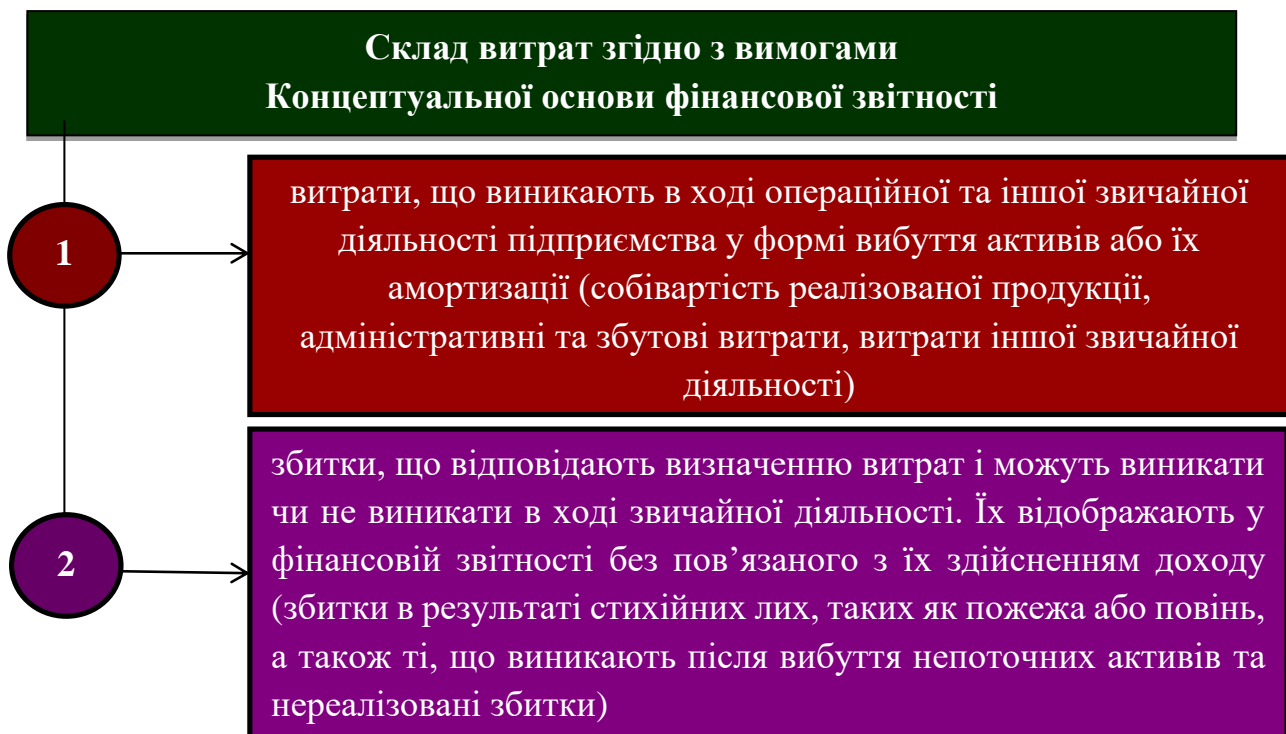


Рис. 14.20. Склад витрат згідно з вимогами Концептуальної основи фінансової звітності

Відповідно до вимог МСБО 1 підприємство повинно здійснювати та групувати витрати, які визнані у складі прибутків чи збитків, із використанням класифікації, яка ґрунтується на характері витрат або на їх функції. На практиці найбільш поширеною класифікаційною ознакою витрат є функціональна, яка передбачає й аналіз характеру витрат (рис. 14.21).



Рис. 14.21. Класифікація витрат за функціональною ознакою

Окрім функціональної виділяють й ряд інших класифікаційних ознак витрат (табл. 14.2).

Таблиця 14.2

Класифікація витрат

Класифікаційна ознака	Види витрат
1	2
За видами витрат (економічним змістом)	– витрати за економічними елементами; – витрати за статтями калькуляції
За способом перенесення на продукцію	– прямі; – непрямі
За формою залежності від обсягів виробництва	– постійні; – змінні

1	2
За методом списання витрат	– витрати на виробництво; – витрати періоду
За єдністю складу витрат	– комплексні; – одноелементні
За строком виникнення	– минулі; – кошторисні
З позицій управлінських функцій	– виробничі; – адміністративні; – збутові; – інші
За релевантністю	– релевантні; – нерелевантні
За місцем виникнення	– центри витрат; – сфери відповідальності
За видами діяльності	– витрати операційної діяльності (витрати, пов'язані з реалізацією продукції, робіт та послуг, адміністративні витрати, витрати на збут та інші операційні витрати); – витрати іншої звичайної (неопераційної) діяльності (фінансові та інвестиційні витрати, інші витрати)

Вимогами МСФЗ не передбачено, які саме витрати входять до кожного класу ознак. Підприємство повинно самостійно проводити аналіз сутності здійснених господарських операцій та, використовуючи професійне судження, відображати в обліковій політиці склад витрат кожного функціонального класу (рис. 14.22).



Рис. 14.22. Приклад відображення інформації про витрати в обліковій політиці підприємства

Важливим пунктом облікової політики є процес формування собівартості продукції, товарів, робіт, послуг.



Слід запам'ятати!

Собівартість – це грошова оцінка поточних витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції (товарів) або надання послуг.

При визначенні собівартості продукції, товарів, робіт і послуг, особлива увага приділяється витратам виробництва. Для того, щоб встановити, які витрати понесло підприємство на вироблення продукції, товарів, робіт та послуг, необхідно здійснити їх групування за економічно однорідними групами – елементами витрат (табл. 14.3).

Таблиця 14.3

Класифікація витрат за елементами

Елементи витрат	Склад витрат
Матеріальні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – сировина й основні матеріали; – покупні напівфабрикати і комплектуючі вироби; – паливо й енергія; – будівельні матеріали; – запасні частини; – тара і тарні матеріали; – допоміжні та інші матеріали
Витрати на оплату праці	<ul style="list-style-type: none"> – заробітна плата за окладами і тарифами; – премії і заохочення; – компенсаційні виплати; – оплата відпусток та іншого невідпрацьованого часу; – інші витрати на оплату праці
Відрахування на соціальні заходи	<ul style="list-style-type: none"> – відрахування обов'язкового соціального внеску; – відрахування на індивідуальне страхування персоналу підприємства; – відрахування на інші соціальні заходи
Амортизація	<ul style="list-style-type: none"> – сума нарахованої амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та нематеріальних активів
Інші операційні витрати	<ul style="list-style-type: none"> – витрати на відрядження; – витрати на послуги зв'язку; – виплата матеріальної допомоги; – плата банку за розрахунково-касове обслуговування

При використанні класифікації витрат за економічними елементами неможливо визначити витрати, безпосередньо пов'язані з виробництвом конкретного виробу. Тому виникає необхідність групувати витрати за калькуляційними статтями.



Слід запам'ятати!

Калькулювання собівартості (від лат. *calculatio* – обчислення) – обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат.

Для здійснення необхідних розрахунків використовують статті калькуляції, за допомогою яких витрати групують за місцем їх виникнення та економічним призначенням (рис. 14.23).



Рис. 14.23. Групування витрат за статтями калькуляції

На підприємствах матеріаломістких галузей економіки значну частину у собівартості продукції (робіт і послуг) складають матеріальні витрати, які поділяються на:

- власне матеріальні витрати – складають основу продукту, що виробляється (сировина, матеріали тощо);
- конверсійні витрати – витрати, пов'язані з переробкою.

В системі міжнародних стандартів такий підхід використано при визначенні собівартості запасів згідно з МСБО 2 «Запаси». За цим стандартом до витрат на переробку відноситься оплата праці виробничого персоналу, систематичний розподіл постійних та змінних загальновиробничих витрат, що виникають при переробці матеріалів.

На практиці підприємства здійснюють облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції різними методами в залежності від галузевих особливостей, обсягів діяльності, технології виробництва та інших факторів. Виділяють такі методи: за нормативними витратами, позамовний та попередільний.



Необхідно знати!

Облік витрат на виробництво відображено на рис. 14.24-14.28.

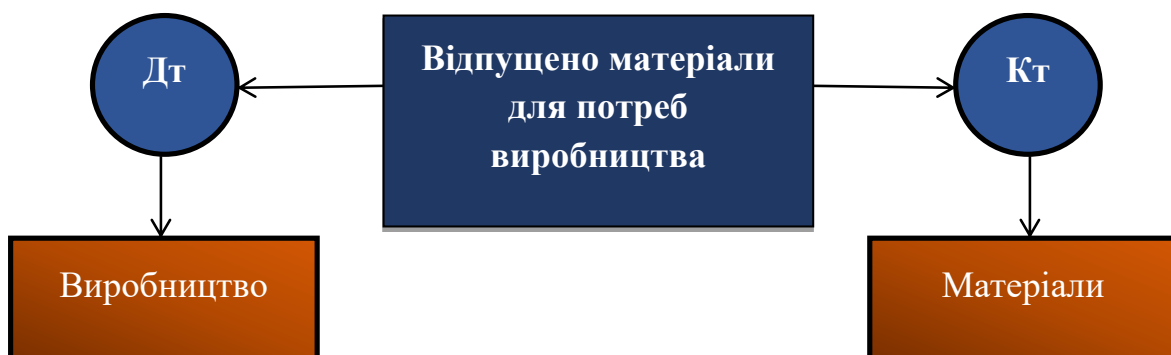


Рис. 14.24. Відпущено матеріали для потреб виробництва

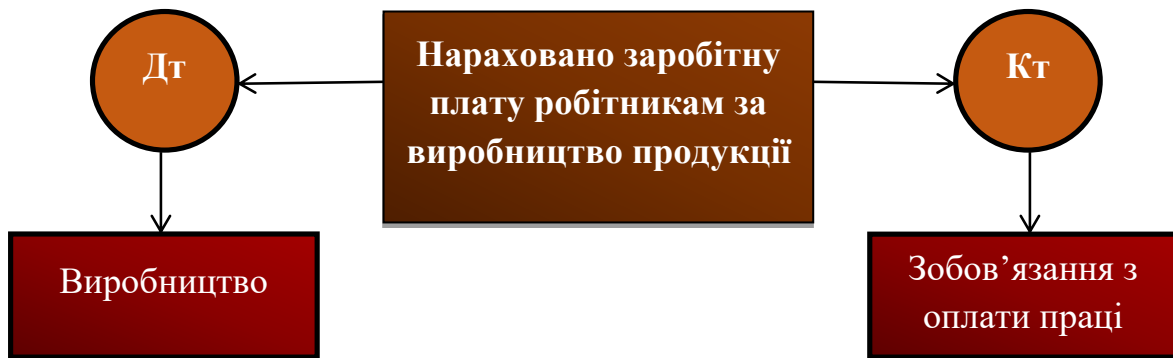


Рис. 14.25. Нараховано заробітну плату робітникам за виробництво продукції



Рис. 14.26. Здійснено нарахування на фонд оплати праці робітників, зайнятих на виробництві

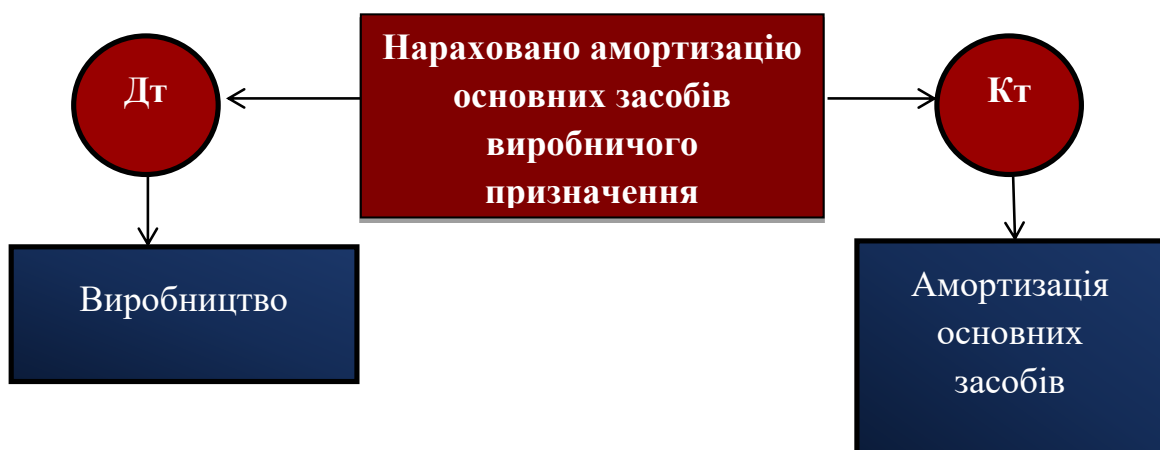


Рис. 14.27. Нараховано амортизацію основних засобів виробничого призначення

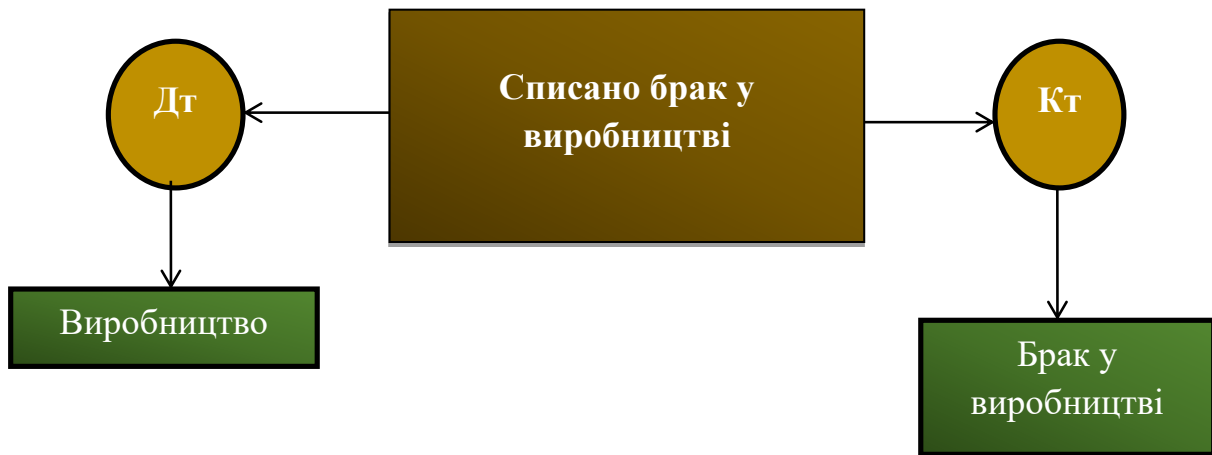


Рис. 14.28. Списано брак у виробництві



Необхідно знати!

Облік витрат на управління, витрат маркетингової діяльності та інших витрат звичайної діяльності відображено на рис. 14.29.



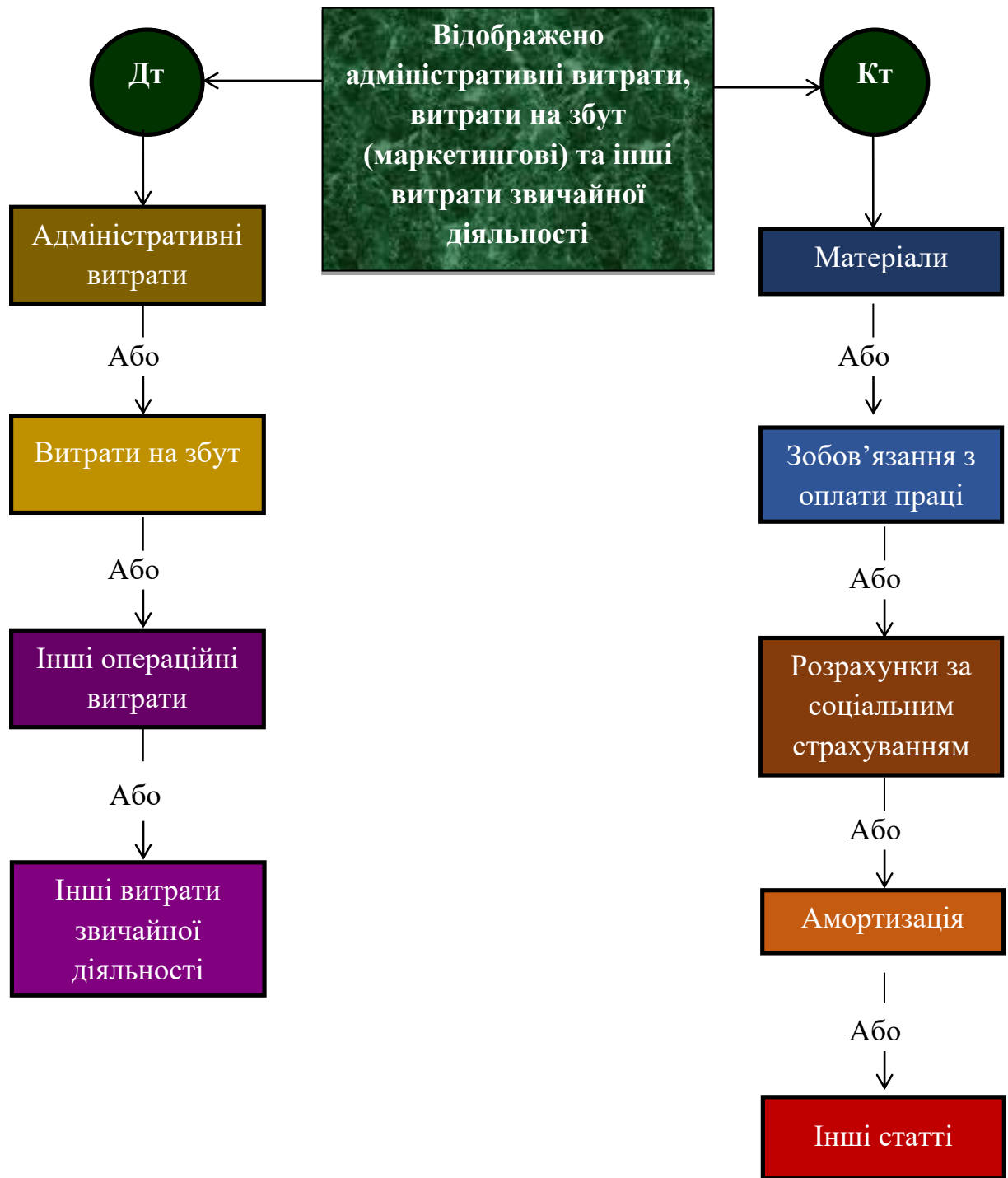


Рис. 14.29. Алгоритм відображення адміністративних, збутових та інших витрат звичайної діяльності

В сучасних умовах господарювання всі бізнес-процеси підприємства будуються на договірних засадах, що передбачає укладання ряду угод з контрагентами. Такі

взаємовідносини пов'язані з додатковими витратами на укладання та виконання договорів.



Слід запам'ятати!

Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору – це спеціальні витрати, які несе суб'єкт господарювання при укладанні договору з клієнтом.

Підприємство визнає витрати на виконання договору як актив тільки у випадку, якщо вони відповідають встановленим критеріям (рис. 14.30).

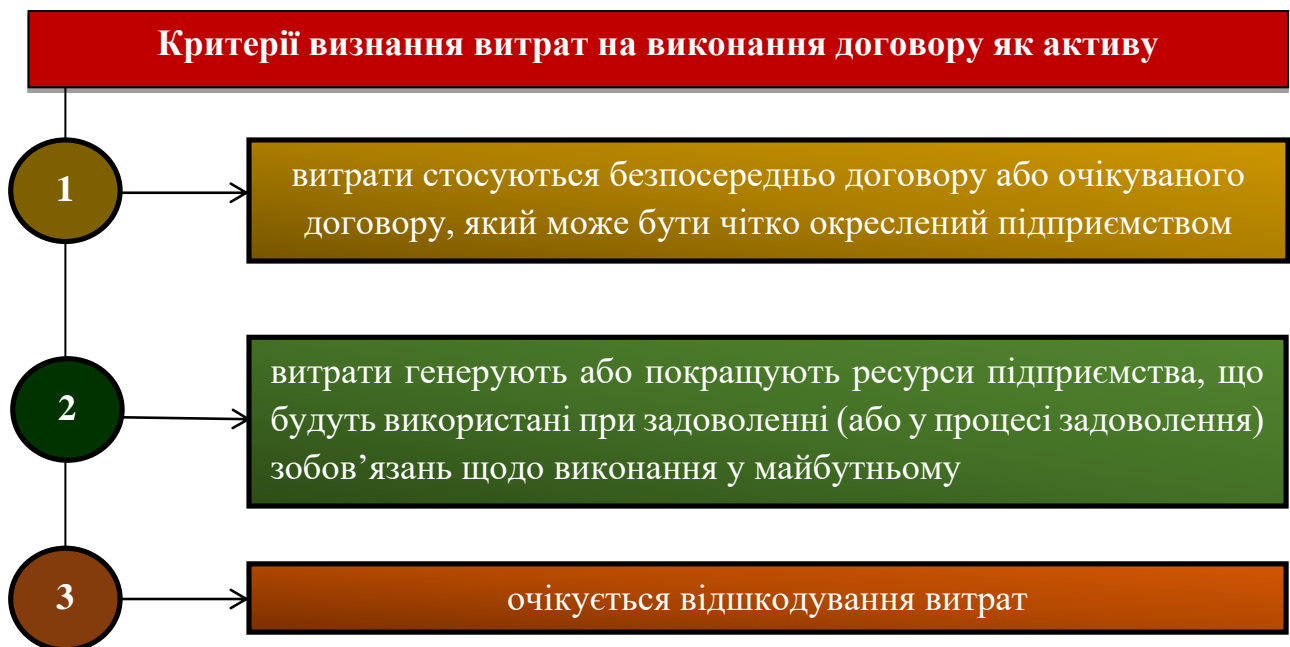


Рис. 14.30. Критерії визнання витрат на виконання договору як активу

Згідно з вимогами МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» підприємство має визнати додаткові витрати, пов'язані з укладанням договору з клієнтом, як актив лише у тому випадку, коли очікується їх відшкодування (рис. 14.31).

У момент виникнення підприємство визнає наступні витрати:

- загальні витрати та витрати на управління (при умові що ці витрати не оплачує клієнт відповідно до договору);
- вартість відходів, праці та інших ресурсів для виконання договору, які не були відображені в ціні договору;

- витрати, що відносяться до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання) в договорі (витрати минулої діяльності);
- витрати, які підприємство не може виділити як такі, що відносяться до незадоволених зобов'язань чи до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання).



Рис. 14.31. Визнання додаткових витрат, пов'язаних з укладанням договору

До витрат, пов'язаних з укладанням договору (очікуваного договору), належать:

- прямі витрати на оплату праці (заробітна плата працівників, які надають послуги безпосередньо клієнту);
- прямі матеріальні витрати (сировина та матеріали, що використовуються при наданні послуг клієнту);

- розподіл витрат, безпосередньо пов'язаних з договором або з діяльністю за договором (витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням);
- страхування та амортизація інструментів і обладнання, що використовуються при виконанні договору;
- витрати, які, відповідно до договору, оплачує клієнт;
- інші витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору (наприклад, платежі субпідрядникам).

Облік витрат, пов'язаних з укладанням та виконанням договору, відображено на рис. 14.32.

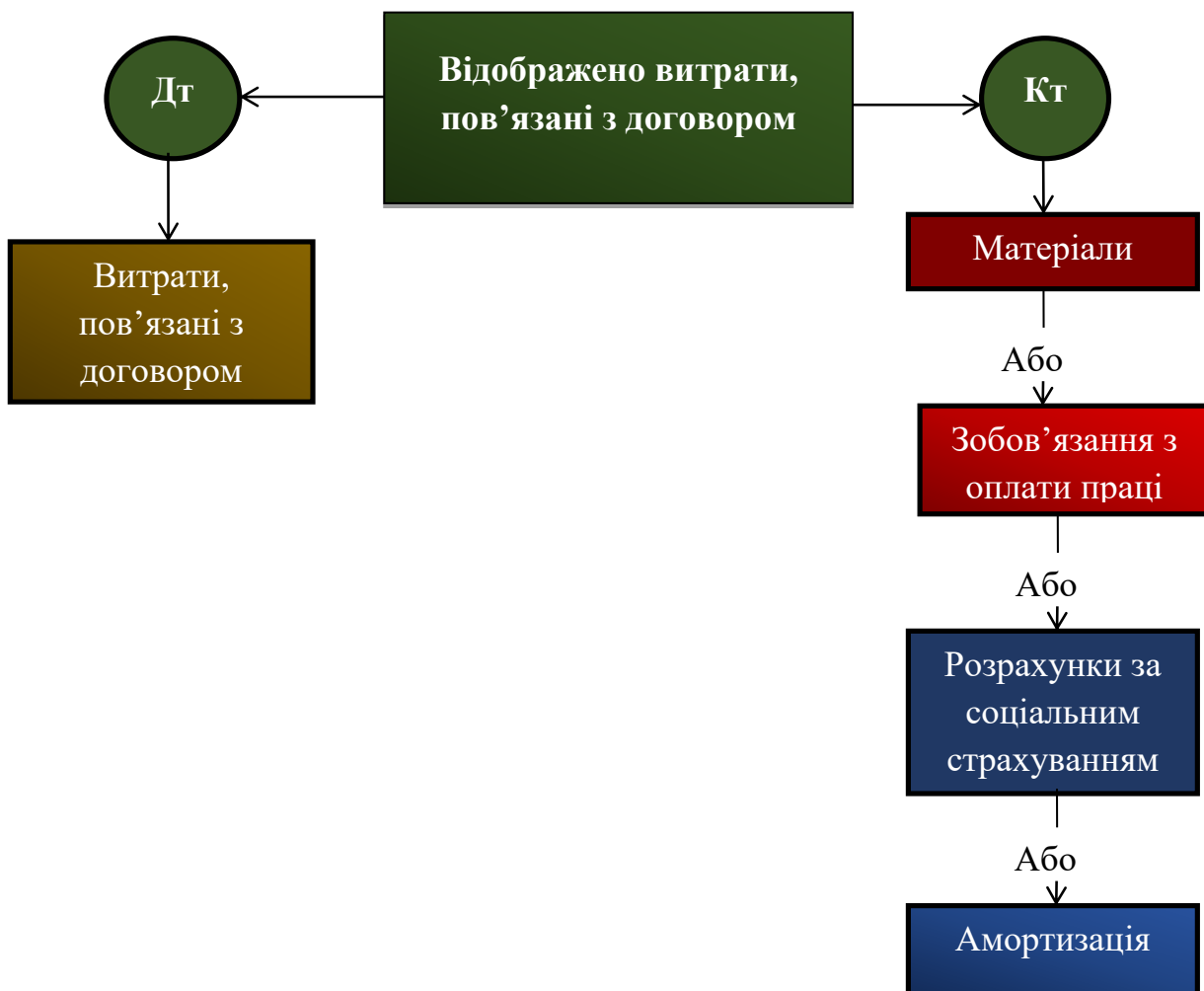


Рис. 14.32. Відображено витрати, пов'язані з договором

Актив, визнаний в результаті здійснення витрат на укладання або виконання договору, підлягає систематичному розподілу амортизації у відповідності із графіком

передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив належить. Актив може належати до товарів або послуг, які будуть передані в межах конкретного очікуваного договору. Підприємство переглядає суму амортизації та відображає значні зміни очікуваного часу передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив належить. Такі зміни обліковують як зміну в обліковій оцінці відповідно до вимог МСБО 8.

У певних випадках підприємство визнає збиток від зменшення корисності активу на укладання чи виконання договору у прибутку або збитку (рис. 14.33).



Рис. 14.33. Умови визнання збитку від зменшення корисності активу на укладання чи виконання договору

При умові, коли зменшення корисності не очікується або вона покращилася, підприємство у прибутку або збитку сторнує частину або весь збиток від зменшення корисності, визнаний раніше. Сторнування відбувається за правилом, згідно з яким збільшена балансова вартість активу не має перевищувати суму, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби збиток від зменшення корисності був визнаний раніше. Для визначення очікуваної суми компенсації підприємство застосовує принципи визначення ціни операції (окрім вимог про обмеження оцінок змінної

компенсації відповідно до положень МСФЗ 15) та коригує цю суму з метою відображення впливу кредитного ризику клієнта.

Ще однією важливою складовою витрат підприємства є витрати на позики. Порядок обліку та розкриття інформації про витрати на позики регламентує МСБО 23 «Витрати на позики». Цей стандарт визначає поняття витрат на позики та пов'язаних з ними кваліфікованих активів (рис. 14.34).

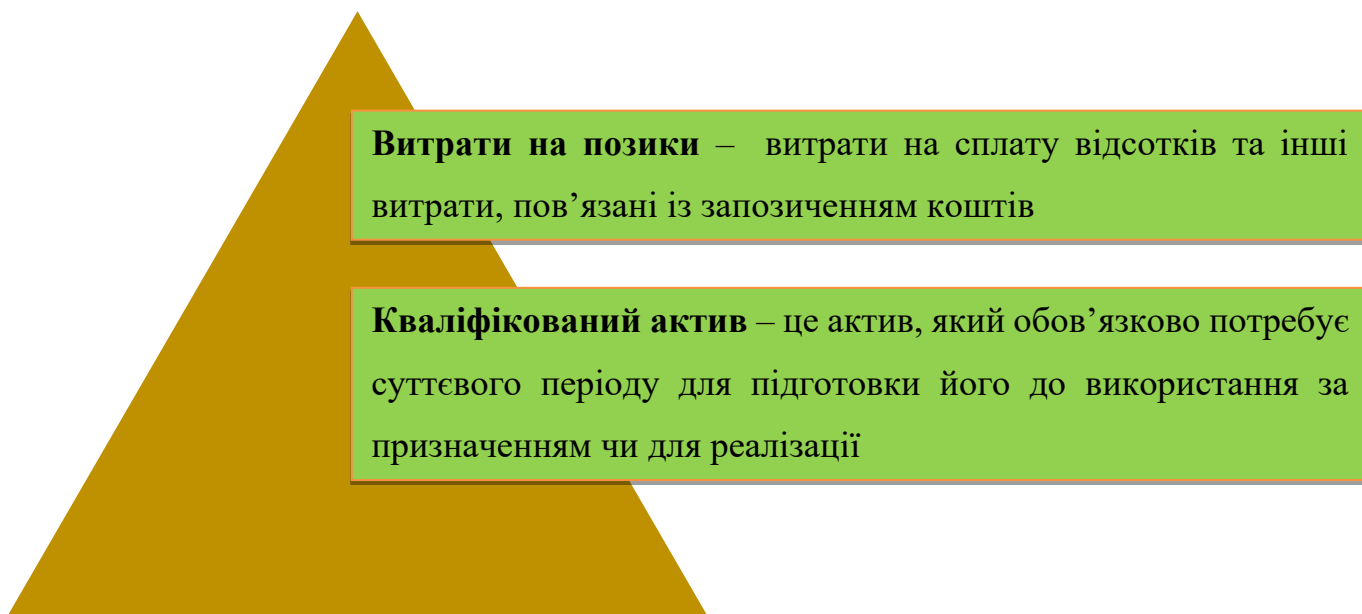


Рис. 14.34. Сутність витрат на позики та кваліфікованих активів

Склад витрат на позику наведено на рис. 14.35.

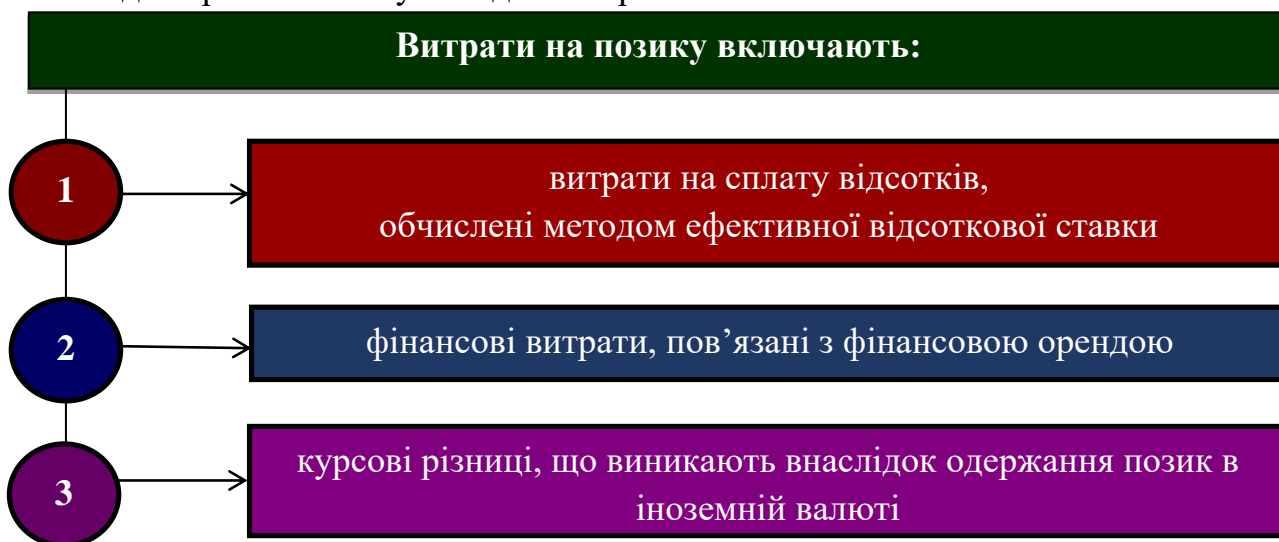


Рис. 14.35. Склад витрат на позику

МСБО 23 передбачає два підходи до обліку витрат на позики:

- 1) за витратами періоду (за винятком витрат капіталізації);

2) за капіталізацією кваліфікованих активів.

Склад кваліфікованих активів наведено на рис. 14.36.

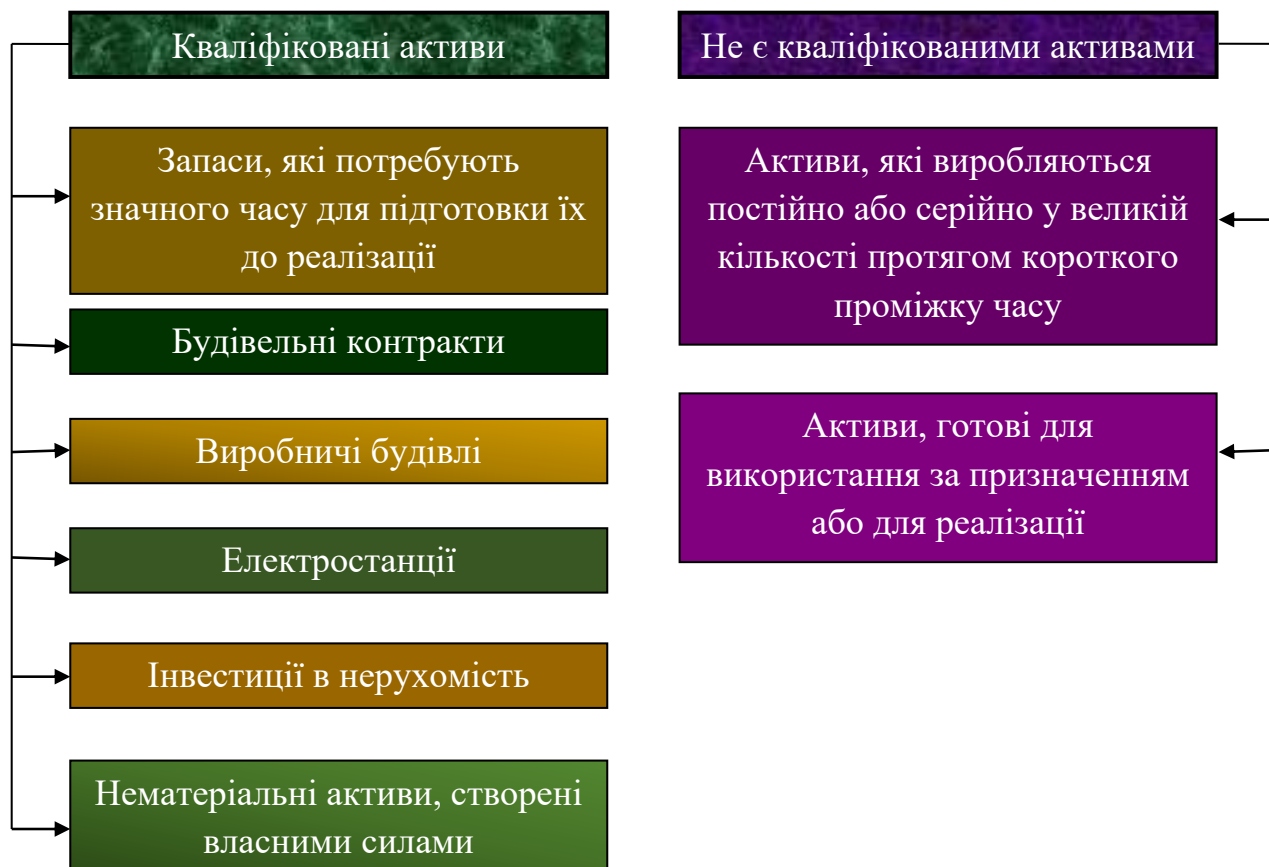


Рис. 14.36. Склад кваліфікованих активів

Не потребують капіталізації витрат на позики кваліфіковані активи, які оцінюються за справедливою вартістю та запаси, які випускаються у великій кількості на циклічній основі. Капіталізація витрат на позики означає включення їх у балансову вартість кваліфікованого активу.



Слід запам'ятати!

Витрати, що підлягають капіталізації – це витрати на позики, яких можна було б уникнути в разі відсутності витрат на кваліфікований актив.

У випадку, коли підприємство позичає кошти для отримання кваліфікованого активу, тоді капіталізації підлягають фактичні витрати на позику, понесені протягом

певного періоду, за вирахуванням доходу від тимчасового інвестування цих позичених коштів. Нормою капіталізації є середньозважена величина витрат на всі непогашені позики підприємства протягом періоду.

Капіталізація витрат на позики проводиться у випадках, наведених на рис. 14.37.



Рис. 14.37. Випадки, в яких починається капіталізації витрат на позики

Капіталізація витрат на позики припиняється протягом тривалих періодів, у яких активна діяльність, пов'язана з підготовкою активу до використання за призначенням або реалізації, переривається. Не припиняється капіталізація витрат протягом періоду, коли ведеться значна технічна або адміністративна діяльність, або в разі тимчасової затримки частини процесу підготовки активу до його використання чи реалізації. Капіталізація витрат на позики припиняється, якщо вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до реалізації або використання за призначенням, по суті, завершена.

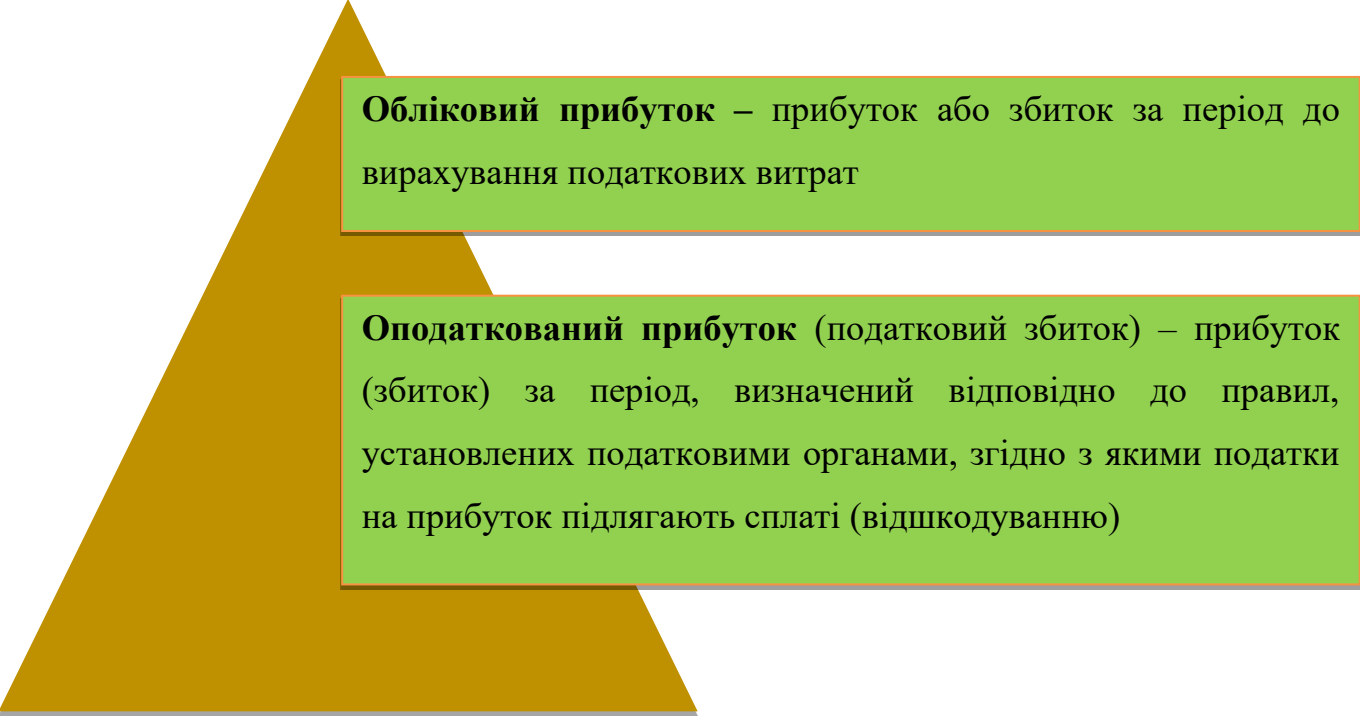
14.3. Облік податку на прибуток

Визначення, оцінка та розкриття інформації про податки на прибуток регламентується МСБО 12 «Податки на прибуток», у відповідності до якого підприємствам необхідно розраховувати податкові різниці, що призводять до виникнення різниць між податковим та обліковим прибутком. Причини виникнення податкових різниць наведені на рис. 14.38.



Рис. 14.38. Причини виникнення податкових різниць

Сутність облікового та оподаткованого прибутку наведені на рис. 14.39.

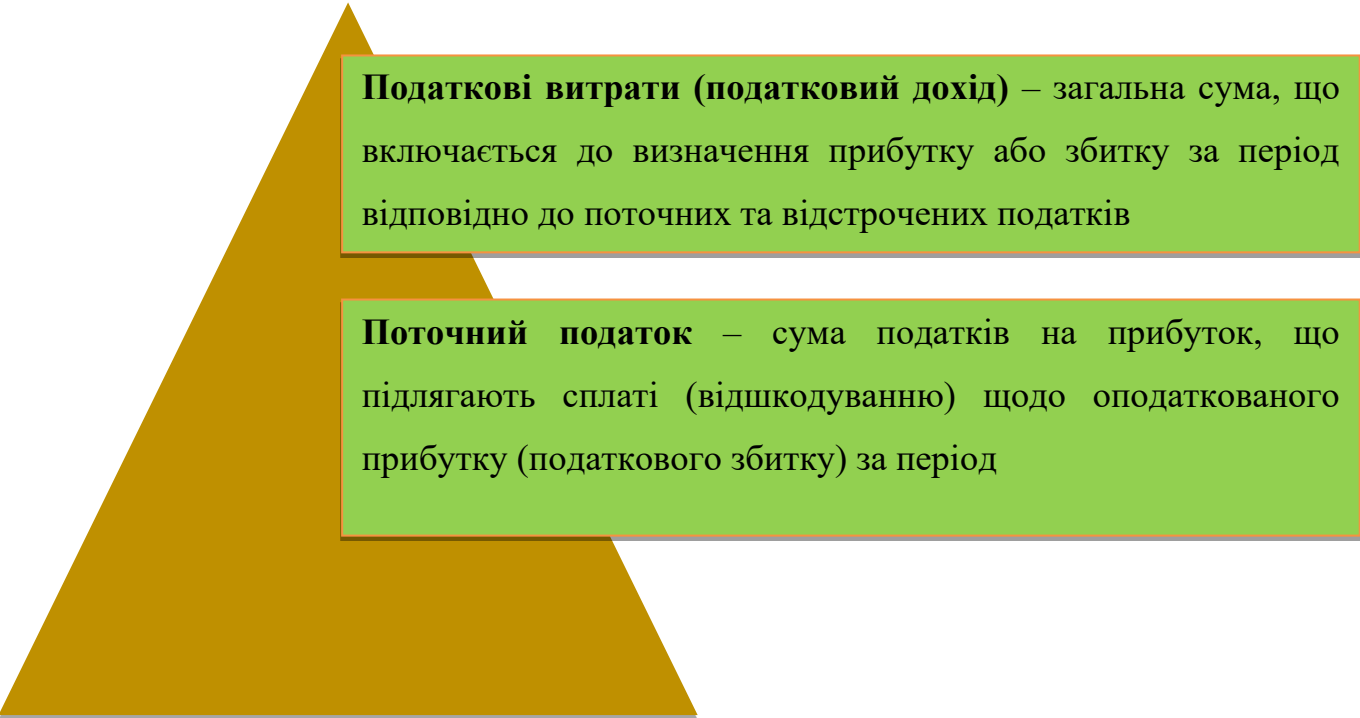


Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат

Оподаткований прибуток (податковий збиток) – прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню)

Рис. 14.39. Сутність облікового та оподаткованого прибутку

МСБО 12 розкриває інформацію щодо визначення податкових витрат та поточних податків. Їх сутність розкрита на рис. 14.40.



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

Рис. 14.40. Сутність податкових витрат та поточних податків

Податкові витрати включають поточні і відстрочені податки. Виокремлення відстрочених податків дозволяє врахувати тимчасові різниці між податковими та обліковими базами активів і зобов'язань. Механізм відстрочених податків дає можливість рівномірно розподіляти доходи і витрати, а також уникати заниження сум зобов'язань і витрат та завищення активів і доходів. Якщо виникає ситуація, за якої податковий прибуток з об'єктивних причин виявиться нижчим за обліковий, то «недоплачену» частину податку, яка підлягатиме сплаті в майбутньому, можна відобразити як витрати і зобов'язання, не сплачуючи при цьому зайві суми до бюджету.

Метою розрахунку податку на прибуток є визначення його податкової бази.



Слід запам'ятати!

Податкова база – це сума, яку використовують для цілей оподаткування активу чи зобов'язання.

Визначення податкової бази активу та зобов'язання відображено на рис. 14.41.

Податкова база активу – сума, що з метою оподаткування буде вирахована із суми оподатковуваних економічних вигод, які отримає підприємство в результаті відшкодування балансової вартості активу

Податкова база зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням сум, що не підлягають оподаткуванню в майбутніх періодах

Рис. 14.41. Сутність податкової бази активу та зобов'язання

В результаті розбіжності між сумою податкової бази та відповідною балансовою вартістю активу чи зобов'язання виникає поняття тимчасової різниці.

Тимчасові різниці є двох видів:

1) підлягають оподаткуванню (при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів призводять до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість відшкодовується або погашається);

2) підлягають вирахуванню (при визначенні суми оподаткованого прибутку (податкового збитку) майбутніх періодів призводять до виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість відшкодовується або погашається).

Наслідком зазначених різниць є виникнення відстрочених податкових активів або відстрочених податкових зобов'язань. Відстрочене податкове зобов'язання виникає:

1) при перевищенні балансової вартості активу над податковою базою активу;

2) при перевищенні податкової бази зобов'язання над балансовою вартістю зобов'язання.

Така тимчасова різниця призводить до виникнення зобов'язання сплатити податок на прибуток у майбутніх періодах, коли підприємство відшкодує балансову вартість активу.

Відстрочене податкове зобов'язання та відстрочені податкові активи розраховуються за формулами:

$$\text{ВПЗ} = \text{ТРПО} \times \text{СПП}, \quad (14.1)$$

де ВПЗ – відстрочене податкове зобов'язання;

ТРПО – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню;

СПП – ставка податку на прибуток.

$$\text{ВПА} = \text{ТРПО} \times \text{СПП}, \quad (14.2)$$

де ВПА – відстрочений податковий актив;

ТРПО – тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню;

СПП – ставка податку на прибуток.

Відстрочене податкове зобов'язання визначається щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, окрім:

- первісного визнання гудвілу;
- первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка не пов'язана із об'єднанням бізнесу або не впливає ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток).

Відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, в якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню:

- у тому періоді, в якому передбачено анулювання тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- у наступних чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового активу.

Можливість отримання податкового прибутку, щодо якого можна використати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, існує за умов наведених на рис. 14.42.



Рис. 14.42. Умови отримання податкового прибутку із використанням тимчасових різниць

У випадку, коли тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню, недостатньо, підприємство не вираховує суми, які підлягають оподаткуванню та виникають від тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, і, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах.

Для використання відстроченого податкового активу, який виникає від тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, необхідно планувати прибутки у відповідних періодах. Відстрочений податковий актив визнається щодо всіх тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані компанії та частки у спільних підприємствах, тільки у випадках, коли існує ймовірність, що тимчасова різниця анулюється в найближчому майбутньому і буде податковий прибуток, а до нього можна застосувати тимчасову різницю.

У вітчизняній податковій практиці оподаткування прибутку підприємств здійснюється згідно з вимогами Податкового кодексу України (ПКУ), який визначає основні різниці, на які необхідно відкоригувати фінансовий результат підприємства з метою подальшого нарахування податку на прибуток. Підприємства з річним доходом до двадцяти мільйонів гривень такі корегування не здійснюють. Суб'єкти господарювання з більшими річними доходами здійснюють корегування у відповідності до таких груп тимчасових різниць:

- 1) різниці, пов'язані із нарахуванням амортизації необоротних активів;
- 2) різниці, пов'язані із формуванням резервів;
- 3) різниці, пов'язані із здійсненням фінансових операцій.

Під впливом першої групи різниць необхідно здійснювати корегування фінансового результату до оподаткування, що розрахований у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, складеному відповідно до МСФЗ чи НП(С)БО (рис. 14.43).

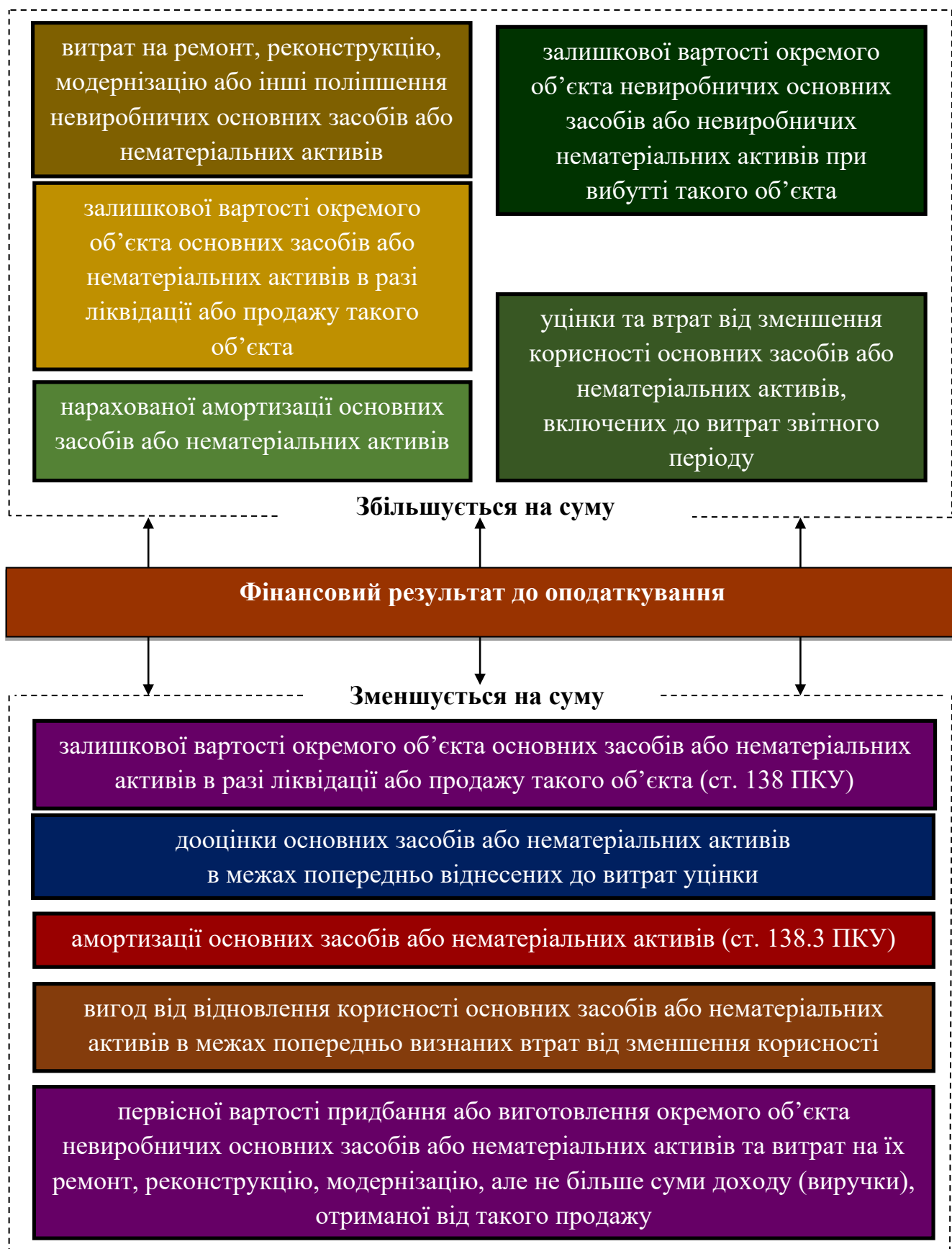


Рис. 14.43. Корегування фінансового результату до оподаткування під впливом різниць першої групи

При оцінці впливу різниць, пов'язаних із амортизацією необоротних активів, необхідно враховувати, що не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання або самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;
- ремонт, реконструкція, модернізація або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

Різниці, пов'язані із фінансовими операціями, відображені в табл. 14.4.

Таблиця 14.4

Різниці, пов'язані з фінансовими операціями

Збільшується фінансовий результат до оподаткування, розрахований відповідно до МСФЗ чи НП(С)БО	Зменшується фінансовий результат до оподаткування, розрахований відповідно до МСФЗ чи НП(С)БО
1	2
<p>У випадку, коли сума боргових зобов'язань перед пов'язаними особами-нерезидентами перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 рази (для фінансових установ та лізингових компаній – в 10 разів), то фінансовий результат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку відсотків за такими зобов'язаннями, понад 50% суми фінансового результату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких відсотків</p>	<p>Відсотки, які перевищують суму обмеження, що збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5% від суми відсотків, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування з урахуванням обмежень</p>
<p>На суму нарахованих доходів від участі в капіталі інших платників податку на прибуток підприємств, платників єдиного податку 4 групи та на суму нарахованих доходів у вигляді дивідендів, що підлягають виплаті на його користь від інших платників цього податку (крім інститутів спільного інвестування та пільгових платників податку на прибуток у розмірі</p>	<p>На суму перевищення ціни, визначеної за принципом «вितягнутої руки» (стандарт, згідно з яким ціни на угоди між взаємозалежними особами мають відображати умови, які б мали місце між незалежними</p>

Продовження табл. 14.4

1	2
прибутку, звільненого від оподаткування) та платників єдиного податку	підприємствами), над
На суму податкових збитків минулих податкових років	договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів
На суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування в поточному податковому періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до НП(С)БО та МСФЗ	(робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених у ст. 39 ПКУ

Різниці, що виникають при формуванні резервів, забезпечень наведено на рис. 14.44.

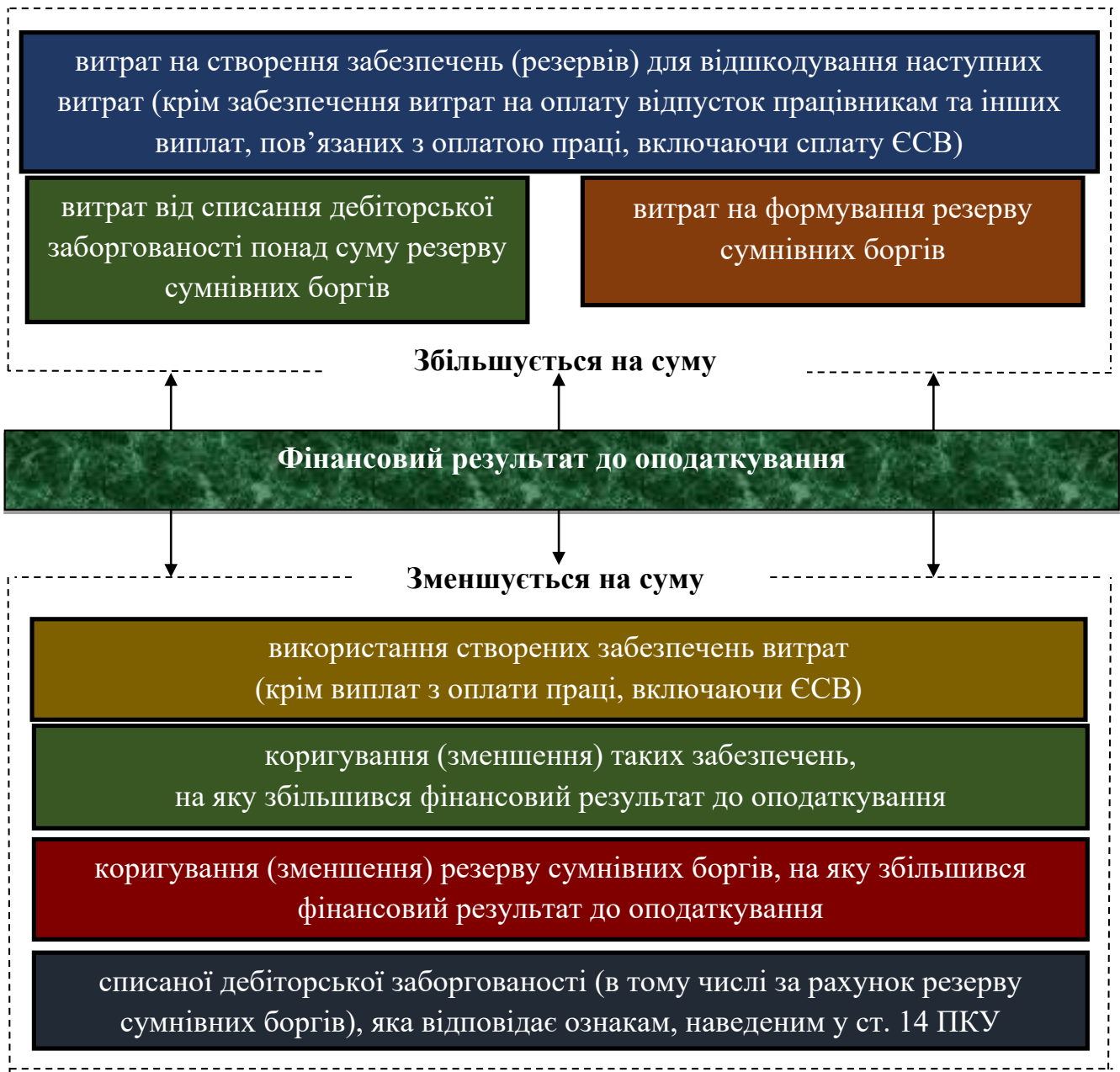


Рис. 14.44. Корегування фінансового результату до оподаткування під впливом різниць другої групи



Слід запам'ятати!

Облік податку на прибуток відображено на рис. 14.45-14.47.



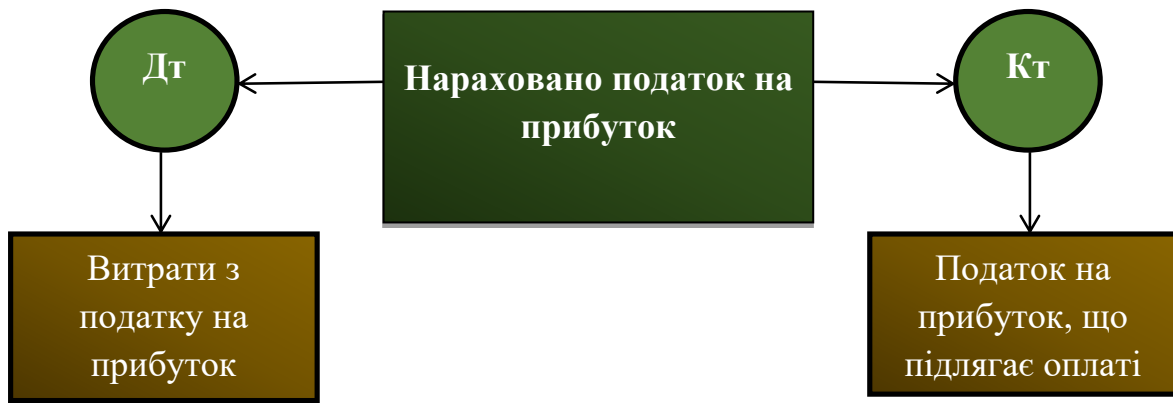


Рис. 14.45. Нараховано податок на прибуток

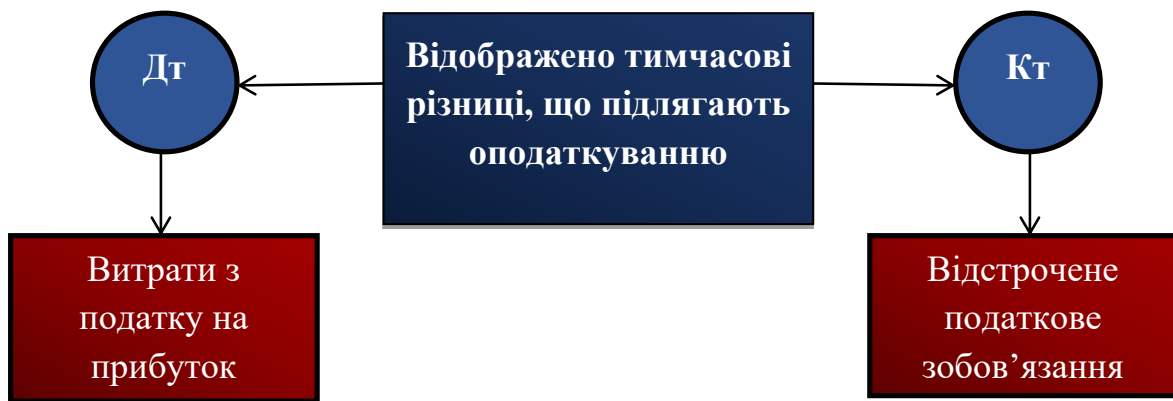


Рис. 14.46. Відображено тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

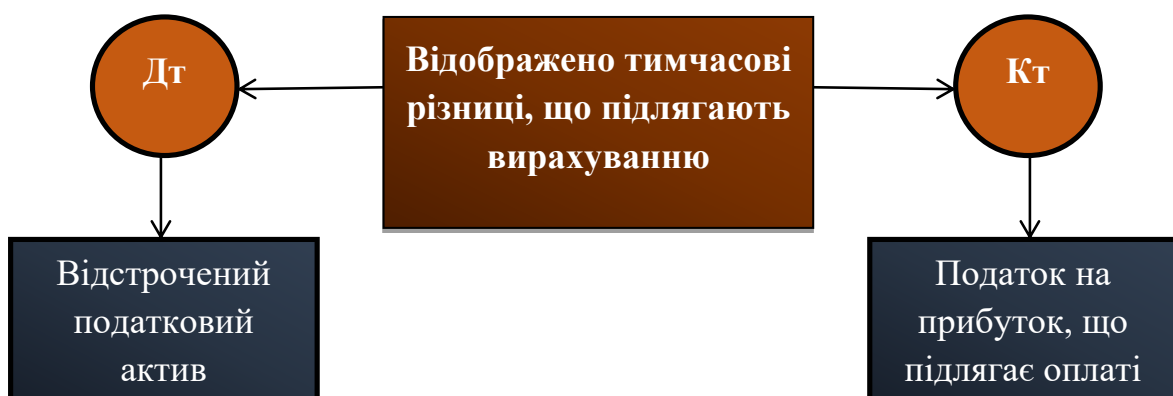


Рис. 14.47. Відображено тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню

14.4. Розкриття інформації про доходи, витрати та податок на прибуток

У фінансовій звітності підприємство визнає договір при умові, що одна його частина виконана або як контрактний актив, або як контрактне зобов'язання. Визначення контрактного активу та контрактного зобов'язання наведені на рис. 14.48.

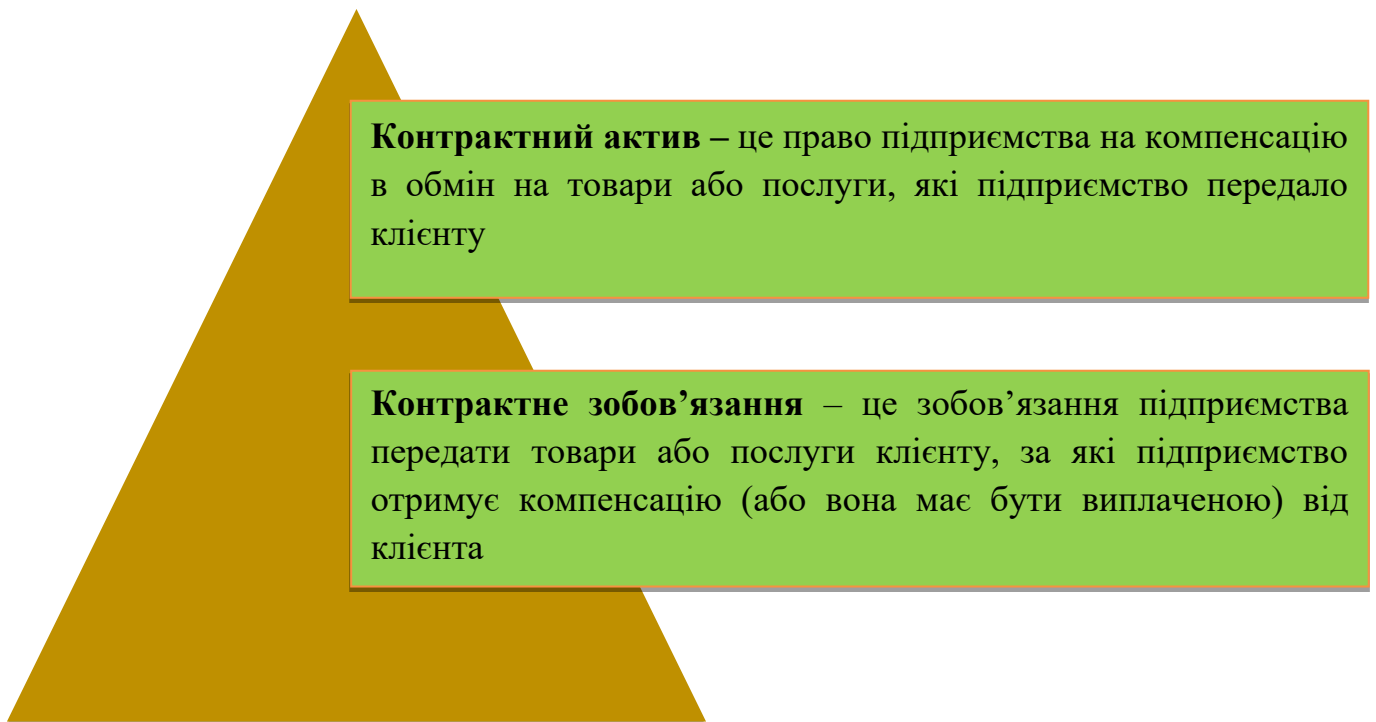


Рис. 14.48. Сутність контрактного активу та контрактного зобов'язання

Подання інформації про договори у фінансовій звітності залежить від співвідношення між зобов'язанням, виконаним підприємством, та оплатою, що її здійснив клієнт (рис. 14.49).



Рис. 14.49. Відображення договорів у фінансовій звітності

Інформація, що міститься у примітках до фінансової звітності, має відображати характер, обсяг, час і невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. З цією метою підприємство розкриває якісну і кількісну інформацію за напрямками, наведеними на рис. 14.50.

Напрями розкриття інформації у примітках до фінансової звітності про доходи і грошові потоки, які виникають при укладанні договорів з клієнтами



Рис. 14.50. Розкриття інформації про доходи у примітках до фінансової звітності

Відповідно до вимог МСБО 1, підприємство визнає всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше. При цьому, якщо статті доходу або витрат є суттєвими, підприємство розкриває їх характер та суму окремо.

Підприємству необхідно здійснювати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері та функціях витрат. На підставі переліку витрат, що затверджується в наказі про облікову політику, підприємство здійснює подальше розкриття належної інформації у фінансовій звітності за кожний період. При розкритті інформації щодо витрат, пов'язаних з договором, підприємство відображає:

- судження, зроблені при визначенні сум витрат, понесених для отримання або виконання договору з клієнтом;
- метод, використаний для визначення амортизації за кожний звітний період.

Якщо операції та події визнано у прибутку або збитку, то пов'язані з ним поточні та відстрочені податки є витратами (доходами) і також визнаються у прибутку або збитку. Якщо операції та події визнано поза прибутком або збитком, то і податковий вплив відображається в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі.

Підприємство розкриває окремо інформацію про основні компоненти податкових витрат або доходів (рис. 14.51).



Рис. 14.51. Напрями розкриття інформації про основні компоненти податкових витрат та доходів

Також, підприємство розкриває наступну інформацію:

- сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями власного капіталу;
- суму податку на прибуток у розрізі кожного компонента іншого сукупного прибутку;
- пояснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком (при цьому підприємство використовує ставку оподаткування, що підлягає застосуванню, та надає найбільш значущу інформацію);

- трактування змін ставок оподаткування, якщо вони мали місце;
- суми тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, а також не використані податкові пільги і збитки, за якими не визнано податковий актив у звіті про фінансовий стан;
- суми тимчасових різниць, що пов'язані з інвестиціями в дочірні та асоційовані підприємства, філії, з частками участі в спільних підприємствах, відносно яких не визнано відстрочені податкові активи;
- суми відстрочених податкових активів і зобов'язань зі звіту про фінансовий стан, а також суми відстроченого податкового доходу (витрат) у розрізі кожного типу тимчасових різниць та кожного типу не використаних податкових збитків і пільг;
- податкові витрати, пов'язані з припиненою діяльністю;
- податкові наслідки доходів від виплати дивідендів акціонерам, які не визнані як зобов'язання у фінансовій звітності, проте оголошені до моменту її затвердження;
- зміни у відстрочених податкових активах, пов'язаних з об'єднанням бізнесу;
- підтвердження визнання суми відстроченого податкового активу в таких ситуаціях:

1) якщо його використання залежить від майбутніх оподатковуваних прибутків і вони перевищують прибутки, що виникають від сторнування наявних податкових різниць, які підлягають оподаткуванню;

2) у юрисдикції, до якої належить відстрочений податковий актив, отримано збитки у минулому або поточному періоді;

- характер потенційних податкових наслідків доходу, що спричиняють виплати дивідендів акціонерам з акцентом на те, чи можуть вони бути визначеними.

14.5. Порівняльна характеристика обліку доходів, витрат та податку на прибуток в системі національних та міжнародних стандартів



МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» змінив підхід до порядку визнання доходу і запропонував п'ятикрокову модель його відображення, яка ґрунтується на концепції зміни активів та зобов'язань під час визнання доходу від реалізації. Тому сьогодні наявні суттєві розбіжності в обліку доходів від реалізації за національними та міжнародними стандартами (табл. 14.5).

Таблиця 14.5

Відмінності в обліку доходів за національними та міжнародними стандартами

НП(С)БО 15 «Дохід», НП(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»
1	2
Концепція визнання доходу	
Концепція доходу (performance reporting), за якою дохід визнається під час збільшення активу або зменшення зобов'язання, що зумовлює зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків учасників підприємства) за умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена	Концепція зміни активів та зобов'язань (positional reporting), за якою суб'єкт господарювання визнає дохід, коли (або у міру того як) він задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. При визнанні доходу використовується п'ятикрокова модель, що ґрунтується на концепції зміни активів та зобов'язань
Визначення доходу (income)	
Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Дохід (income) – збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у формі надходжень або поліпшення активів, або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу

1	2
Визначення виручки (revenue)	
Визначення відсутнє	Дохід (revenue, виручка) виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання
Визначення контрактного активу (contract asset) та зобов'язання (contract liability)	
Визначення відсутні, що суттєво впливає на організацію синтетичного та аналітичного обліку доходів і спричиняє розбіжності в складанні балансу (звіту про фінансовий стан) і звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід) за міжнародними та національними стандартами	<p>Контрактний актив (contract asset) – право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові, якщо таке право зумовлене не плином часу, а іншими чинниками (наприклад, майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання).</p> <p>Контрактне зобов'язання (contract liability) – зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові, за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта</p>
Класифікація доходів від реалізації	
<p>Виділені лише доходи від реалізації за будівельними контрактами, які визнаються з урахуванням ступеня завершеності робіт на дату балансу за одним з методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – вимірювання та оцінка виконаної роботи; – співвідношення обсягу заведеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат із початку виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом 	<p>Для цілей обліку та визнання поділяються на:</p> <ul style="list-style-type: none"> – доходи, зобов'язання за якими задовольняються з плином часу, – доходи, зобов'язання за якими задовольняються у певний момент часу

1	2
Визначення суми доходу від реалізації	
Дохід відображається в бухгалтерському обліку в сумі справедливої вартості активів, що отримані або підлягають отриманню	Дохід визнається за ціною операції, тобто величиною компенсації, право на яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на передачу клієнтові товарів або послуг за винятком сум, які належать третім особам

При визнанні та оцінці витрат вітчизняних підприємств використовується НП(С)БО 16 «Витрати». У складі МСФЗ відсутній аналогічний стандарт, що ускладнює процес управління витратами підприємства. Основні відмінності в обліку витрат згідно з НП(С)БО та МСФЗ представлені в табл. 14.6.

Таблиця 14.6

Відмінності в обліку витрат за національними та міжнародними стандартами

НП(С)БО 16 «Витрати»	МСФЗ, МСБО
1	2
Стандарт, що регламентує облік витрат	
НП(С)БО 16 «Витрати»	1. МСБО(ІАС) 1 «Подання фінансової звітності»; 2. МСБО(ІАС) 2 «Запаси»; 3. МСБО(ІАС) 19 «Виплати працівникам»; 4. МСБО (ІАС) 16 «Основні засоби»; 5. МСБО (ІАС) 38 «Нематеріальні активи», 6. МСФЗ (ІFRS) 16 «Оренда»; 7. МСБО (ІАС) 36 «Зменшення корисності активів»; 8. МСФЗ (ІFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами»; 9. Концептуальна основа фінансової звітності
Класифікація та групування витрат	
Витрати класифікуються залежно від виду діяльності за економічними елементами і статтями витрат. Також виділяють: – прямі і непрямі витрати;	Передбачено розмежування в звітності статей витрат, що виникають в процесі звичайної діяльності та не пов'язані із звичайною діяльністю.

1	2
- змінні і постійні; - поточні витрати, витрати минулих та майбутніх періодів	Класифікація за характером витрат та функцією витрат
Визнання витрат	
Витрати визнають у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди	Витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій
Визначення термінів	
Наведено детальний перелік витрат, які не визнаються витратами та не відображаються у звіті про фінансові результати (звіт про сукупний дохід)	Перелік відсутній
Оцінка витрат	
Відсутні правила оцінки витрат, але окремі особливості витрат на запаси викладені в НП(С)БО 9 «Запаси»	Не наведено спеціальних правил оцінки витрат в окремому стандарті, але вони існують у відповідних стандартах, що регламентують облік окремих об'єктів

Порівняльна характеристика обліку податку на прибуток відповідно до національних та міжнародних стандартів наведена у таблиці 14.7.

Таблиця 14.7

Відмінності в обліку податку на прибуток за НП(С)БО 17 та МСБО 12

НП(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
1	2
Сфера застосування стандартів	
Національні податки на прибуток	Міжнародні податки на прибуток

1	2
Концепція	
Не визначена	Висвітлено концептуальні засади відображення в обліку поточних та майбутніх податкових наслідків від операцій поточного періоду, а також відшкодування балансової вартості активів і зобов'язань в майбутньому
Види податкових зобов'язань	
Поточні та відстрочені	Поточні та відстрочені
Тимчасові різниці	
<ul style="list-style-type: none"> – підлягають оподаткуванню; – підлягають вирахуванню 	<ul style="list-style-type: none"> – підлягають оподаткуванню; – підлягають вирахуванню
Визнання поточного податку	
Відображається у складі поточних зобов'язань та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету, над сумою, що підлягає сплаті, виникає дебіторська заборгованість	Визнається як зобов'язання та оцінюється сумою коштів, яка не була сплачена до бюджету. При перевищенні суми коштів, сплачених до бюджету, над сумою, що підлягає сплаті, відноситься до активів
Оцінка відстрочених податкових активів і зобов'язань	
За діючими та оголошеними ставками	За діючими ставками
Використання середньої діючої (ефективної) ставки оподаткування	
Не передбачено	Передбачено

ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ



ПЕРЕЛІК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вісник МСФЗ. Світовий досвід. Українська практика URL : https://msfz.ligazakon.ua/ua/magazine_article/FZZ00107.
2. Довідка щодо підготовки приміток до фінансової звітності, складеної за міжнародними стандартами фінансової звітності – Документ, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку URL : <https://www.nssmc.gov.ua>.
3. Концептуальна основа фінансової звітності – Документ від 01.03.2018 р., Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку URL : [https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_АН%20\(2\).pdf/](https://mof.gov.ua/storage/files/2019_RB_ConceptualFramework_ukr_АН%20(2).pdf/).
4. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності – Наказ Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. URL: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_fin_otch_433.aspx.
5. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та тлумачення (тлумачення КТМФЗ, тлумачення ПКТ) – Документ, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку URL : https://mof.gov.ua/uk/307-international_financial_reporting_standards_archive.
6. МСФЗ. Короткий курс для практиків / С. Я. Зубілевич, О. І. Мазіна, С. А. Рогозний, О. В. Карпачова, О. О. Дядюн : посіб. Харків : ТОВ «Фактор-Друк», 2020. 364 с.
7. Національне Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» – Наказ Міністерства фінансів України № 73 від 07.02.2013 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
8. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. (навч.-метод. комплекс) – 2-ге вид., випр. і доп. / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, Л. Я. Бобрівець Тернопіль : ТНЕУ, 2015. 303 с.
9. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Бурденюк Т. Г. Практикум (case study) з дисципліни «Міжнародні стандарти обліку та звітності»: Норвегія vs. Україна : навч. посіб. Тернопіль : ЗУНУ, 2021. 200 с.
10. Панасюк В. М., Мельничук І. В., Мужевич Н. В. Бухгалтерський облік : навчальний посібник. Тернопіль : Економічна думка, 2020. 366 с.

11. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій – Наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р. № 291 URL : http://zakon.nau.ua/doc/?doc_id.

12. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні – Закон України № 996-XIV від 16.07.1999 р. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

13. Про затвердження Інструкції з бухгалтерського обліку операцій з похідними фінансовими інструментами в банках України – Постанова НБУ № 153 від 26.12.2018 р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/v0153500-18#Text>.

14. Система фінансової звітності URL : <https://frs.gov.ua>.

15. A view organised by IFRS Standard – in Ukrainian. *IFRS Taxonomy*, 2020. November, 2020. 123 p. URL : <https://cdn.ifrs.org/-/media/feature/standards/taxonomy/translations/ukrainian/uk-2020/ifrs-taxonomy-2020-iti-by-ifrs-standard.pdf?la=en>.

16. Andrzejewski M. and Dunal P. and Ozga P., 2018. True and Fair View of Derivative Instruments in Hedge Accounting Model under IFRS 9. *Folia Economic*, vol. 6 (339), pp. 185-201. URL: <https://czasopisma.uniJodz.pl/foe/article/view/2952>.

17. Exposure Draft and Comment Letters: General Presentation and Disclosures (Primary Financial Statements), 30 June, 2020. URL : <https://www.ifrs.org/projects/work-plan/primary-financial-statements/comment-letters-projects/ed-primary-financial-statements>.

18. Financial Accounting Standards Board, 2017. Derivatives and Hedging (Topic 815). *Targeted Improvements to Accounting for Hedging Activities Accounting Standards Update*, № 12, 405 p. URL : https://fasb.org/jsp/FASB/Document_C/DocumentPage?cid=1176169282347&acceptedDisclaimer=true.

19. Guidance on implementing IAS 1 Presentation of Financial Statements. *IFRS Foundation* URL : <https://service.betterregulation.com/sites/default/files/selection%2837%29.pdf>.

20. Guide to annual financial statements IFRS. *Illustrative disclosures* : KPMG, September, 2019. 202 p. URL : <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2019/09/2019-ifs.pdf>.

21. International Financial Reporting Standards URL : <https://www.ifrs.org>.

22. International Swaps and Derivatives Association. SwapsInfo Full Year and Fourth Quarter of 2018 Review. *ISDA*, January, 2019, 21 p. URL : <https://www.isda.org/a/hHiME/SwapsInfo-review-FY-2018pdf>.

23. Singh J.P., 2017. Hedge accounting under IFRS 9: an analysis of reforms. *Audit Financial*, vol. XV, № 1 (145), pp. 103-113. URL: <https://pdfs.semanticscholar.org/e278/O4183c50e21e8f583ce5df148004889dd0bb.pdf>

24. The International Financial Reporting Standards Foundation. Issue standards URL: <https://www.ifrs.org/issued-standards>.

25. Who uses IFRS Standards? The IFRS Foundation's URL : <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction>.

Додаток 1

ПЕРЕЛІК ЗВІТІВ ТА ПРИМІТОК ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МСФЗ НА ОСНОВІ ЗАГАЛЬНОЇ УКРАЇНСЬКОЇ ТАКСОНОМІЇ

№ з/п	Стандарт	Код	Фінансові звіти та примітки
1	МСБО 1	101000	Звіт про управління
2	МСА	104000	Звіт аудитора
3	МСБО 1	110000	Загальна інформація про фінансову звітність
4	МСБО 1	210000	Звіт про фінансовий стан, поточні/непоточні
5	МСБО 1	220000	Звіт про фінансовий стан, у порядку ліквідності
6	МСБО 1	310000	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток, за функцією витрат
7	МСБО 1	320000	Звіт про сукупний дохід, прибуток або збиток, за характером витрат
8	МСБО 1	410000	Звіт про сукупний дохід, компоненти іншого сукупного доходу, відображені після оподаткування
9	МСБО 1	420000	Звіт про сукупний дохід, компоненти іншого сукупного доходу, відображені до оподаткування
10	МСБО 7	510000	Звіт про рух грошових коштів, прямий метод
11	МСБО 7	520000	Звіт про рух грошових коштів, непрямий метод
12	МСБО 1	610000	Звіт про зміни у власному капіталі
13	МСБО 26	710000	Звіт про зміни у чистих активах, наявних для виплат
14	МСБО 1	800100	Примітки – Підкласифікації активів, зобов'язань та власного капіталу
15	МСБО 1	800200	Примітки – Аналіз доходів та витрат

16	МСБО 7	800300	Примітки – Звіт про рух грошових коштів, розкриття додаткової інформації
17	МСБО 1	800400	Примітки – Звіт про зміни у власному капіталі, розкриття додаткової інформації
18	МСБО 1	800500	Примітки – Список приміток
19	МСБО 1	800600	Примітки – Список положень облікової політики
20	МСБО 1	810000	Примітки – Зазначення відповідності вимогам МСФЗ
21	МСБО 8	811000	Примітки – Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки
22	МСБО 34	813000	Примітки – Проміжна фінансова звітність
23	МСБО 10	815000	Примітки – Події після звітного періоду
24	МСБО 29	816000	Примітки – Звітність в умовах гіперінфляції
25	МСФЗ 3	817000	Примітки – Об'єднання бізнесу
26	МСБО 24	818000	Примітки – Зв'язана сторона
27	МСФЗ 1	819000	Примітки – Перше застосування
28	МСБО 16	822100	Примітки – Основні засоби
29	МСФЗ 6	822200	Примітки – Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
30	МСФЗ 7	822390	Примітки – Фінансові інструменти
31	МСФЗ 7	822390-1	Примітки – Фінансові активи
32	МСФЗ 7	822390-2	Примітки – Кредитні рейтинги
33	МСФЗ 7	822390-3	Примітки – Фінансові зобов'язання
34	МСФЗ 7	822390-4	Примітки – Призначені за справедливою вартістю фінансові активи/фінансові зобов'язання
35	МСФЗ 7	822390-5	Примітки – Інвестиції у власний капітал

36	МСФЗ 7	822390-6	Примітки – Перекласифікації фінансових активів
37	МСФЗ 7	822390-7	Примітки – Згортання Фінансових активів та фінансових зобов'язань
38	МСФЗ 7	822390-8	Примітки – Дохід, витрати, прибутки чи збитки від фінансових інструментів
39	МСФЗ 7	822390-9	Примітки – Хеджування
40	МСФЗ 7	822390-10	Примітки – Величина кредитних ризиків, призначених як оцінених за справедливою вартістю через прибуток або збиток
41	МСФЗ 7	822390-11	Примітки – Характер та рівень ризиків, що пов'язані з фінансовими інструментами
42	МСФЗ 7	822390-12	Примітки – Узгодження змін у величині можливих збитків та пояснення змін валової балансової вартості для фінансових інструментів
43	МСФЗ 7	822390-13	Примітки – Величини кредитного ризику
44	МСФЗ 7	822390-14	Примітки – Матриця резерву за зобов'язанням
45	МСФЗ 7	822390-15	Примітки – Фінансові активи, які є простроченими або такими, корисність яких зменшилась
46	МСФЗ 7	822390-16	Примітки – Аналізу непохідних/похідних фінансових зобов'язань за строками погашення
47	МСФЗ 7	822390-17	Примітки – Здійснюване управління ризиком ліквідності
48	МСФЗ 7	822390-18	Примітки – Аналіз чутливості
49	МСФЗ 7	822390-19	Примітки – Подальша участь у фінансових активах, визнання яких припинено/або стосовно переданих активів

50	МСФЗ 13	823000-1	Примітки – Оцінка справедливої вартості активів
51	МСФЗ 13	823000-2	Примітки – Оцінка справедливої вартості зобов'язань
52	МСФЗ 13	823000-3	Примітки – Оцінка справедливої вартості власного капіталу
53	МСБО 38	823180	Примітки – Нематеріальні активи
54	МСБО 41	824180	Примітки – Сільське господарство
55	МСФЗ 14	824500	Примітки – Рахунки відкладених тарифних коригувань
56	МСБО 40	825100	Примітки – Інвестиційна нерухомість
57	МСБО 27	825480	Примітки – Окрема фінансова звітність
58	МСФЗ 12	825700	Примітки – Частки участі в інших суб'єктах господарювання
59	МСФЗ 5	825900	Примітки – Непоточний актив, утриманий для продажу, та припинена діяльність
60	МСБО 2	826380	Примітки – Запаси
61	МСБО 37	827570	Примітки – Інші забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
62	МСФЗ 15	831150	Примітки – Дохід (виручка) від договорів з клієнтами
63	МСБО 20	831400	Примітки – Державні гранти
64	МСБО 36	832410	Примітки – Зменшення корисності активів
65	МСБО 17	832600	Примітки – Оренда
66	МСФЗ 16	832610	Примітки – Оренда (МСФЗ 16)
67	ПКТ 27	832800	Примітки – Операції, що передбачають правову форму договору оренди
68	ПКТ 29	832900	Примітки – Договори концесії
69	МСФЗ 2	834120	Примітки – Угоди про платіж на основі акцій

70	МСБО 19	834480	Примітки – Виплати працівникам
71	МСБО 12	835110	Примітки – Податки на прибуток
72	МСБО 23	836200	Примітки – Витрати на позики
73	МСБО 33	838000	Примітки – Прибуток на акцію
74	МСБО 21	842000	Примітки – Вплив змін валютних курсів
75	МСБО 7	851100	Примітки – Звіт про рух грошових коштів
76	МСБО 1	861000	Примітки – Аналіз іншого сукупного доходу за статтями
77	МСБО 1	861200	Примітки – Акціонерний капітал, резерви та інша частка участі в капіталі
78	КТМФЗ 5	868200	Примітки – Права на частки, що виникають у зв'язку з витратами на виведення з експлуатації, відновлення та реабілітацію
79	КТМФЗ 2	868500	Примітки – Акції учасників у кооперативних суб'єктах господарювання та подібні інструменти
80	МСФЗ 8	871100	Примітки – Операційні сегменти
81	МСБО 1	880000	Примітки – Додаткова інформація

Додаток 2

Додаток 1
до Національного положення (стандарту)
бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

			КОДИ
		Дата (рік, місяць, число)	2021 1 1
Підприємство	Товариство з обмеженою відповідальністю «ФІНАНSOVA КОМПАНІЯ «МАГНАТ»	за ЄДРПОУ	
Територія	Печерський район м. Київ	за КОАТУУ	8038200000
Організаційно-правова форма господарювання	Товариство з обмеженою відповідальністю	за КОПФГ	240
Вид економічної діяльності	інші види грошового посередництва	за КВЕД	64.19
Середня кількість працівників ¹	1243		
Адреса, телефон	вулиця ЄВГЕНА КОНОВАЛЬЦЯ, буд. 36, корпус В, оф. 225, М. КИЇВ, 01133	0100990	
Одиниця виміру: тис. грн. без десяткового знака (окрім розділу IV Звіту про фінансові результати (Звіту про сукупний дохід) (форма N 2), грошові показники якого наводяться в гривнях з копійками)			
Складено (зробити позначку «v» у відповідній клітинці):			
за положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку			1
за міжнародними стандартами фінансової звітності			

БАЛАНС (Звіт про фінансовий стан) на 31.12.2020

А К Т И В	Код рядка	На початок звітної року	На кінець звітної періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи:	1000	21049	0
первісна вартість	1001	21049	
накопичена амортизація	1002	0	
Незавершені капітальні інвестиції	1005	0	
Основні засоби:	1010	708	344
первісна вартість	1011	1611	1296
Знос	1012	903	952
Інвестиційна нерухомість	1015	0	
первісна вартість	1016	0	
Знос	1017	0	
Довгострокові біологічні активи	1020	0	
первісна вартість	1021	0	
накопичена амортизація	1022	0	
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	0	
інші фінансові інвестиції	1035	0	
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	0	
Відстрочені податкові активи	1045	0	
Гудвіл	1050	0	
Відстрочені аквізиційні витрати	1060	0	
Залишок коштів у централізованих страхових резервних фондах	1065	0	
Інші необоротні активи	1090	0	
Усього за розділом I	1095	21757	344
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	0	
Виробничі запаси	1101	0	
Незавершене виробництво	1102	0	
Готова продукція	1103	0	
Товари	1104	0	
Поточні біологічні активи	1110	0	
Депозити перестраховування	1115	0	
Векселі одержані	1120	0	
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	11	485
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами з бюджетом	1130	0	
з бюджетом	1135	102	302
у тому числі з податку на прибуток	1136	0	
з нарахованих доходів	1140	0	
із внутрішніх розрахунків	1145	0	

Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	65	823
Поточні фінансові інвестиції	1160	0	
Гроші та їх еквіваленти	1165	103382	103447
Готівка	1166	103004	102624
Рахунки в банках	1167	378	823
Витрати майбутніх періодів	1170	0	
Частка перестраховика у страхових резервах	1180	0	
у тому числі в:			
резервах довгострокових зобов'язань	1181	0	
резервах збитків або резервах належних виплат	1182	0	
резервах незароблених премій	1183	0	
інших страхових резервах	1184	0	
Інші оборотні активи	1190	0	
Усього за розділом II	1195	103560	105057
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	0	
Баланс	1300	125317	105401

Пасив	Код рядка	На початок звітного року	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	93000	93000
Внески до незареєстрованого статутного капіталу	1401	0	
Капітал у дооцінках	1405	0	
Додатковий капітал	1410	0	
Емісійний дохід	1411	0	
Накопичені курсові різниці	1412	0	
Резервний капітал	1415	0	515
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	10306	6136
Неоплачений капітал	1425	(1043)	0
Вилучений капітал	1430	(0)	0
Інші резерви	1435	0	
Усього за розділом I	1495	102263	99651
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	0	
Пенсійні зобов'язання	1505	0	
Довгострокові кредити банків	1510	0	
Інші довгострокові зобов'язання	1515	21067	
Довгострокові забезпечення	1520	1371	4421
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	1521	0	
Цільове фінансування	1525	0	
Благодійна допомога	1526	0	
Страхові резерви	1530	0	
у тому числі:			
резерв довгострокових зобов'язань	1531	0	
резерв збитків або резерв належних виплат	1532	0	
резерв незароблених премій	1533	0	
інші страхові резерви	1534	0	
Інвестиційні контракти	1535	0	
Призовий фонд	1540	0	
Резерв на виплату джек-поту	1545	0	
Усього за розділом II	1595	22438	4421
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	0	
Векселі видані	1605	0	
	1610	0	
Поточна кредиторська заборгованість за: довгостроковими зобов'язаннями			
товари, роботи, послуги	1615	0	
розрахунками з бюджетом	1620	82	13
у тому числі з податку на прибуток	1621	0	
розрахунками зі страхування	1625	0	
розрахунками з оплати праці	1630	533	1274
за одержаними авансами	1635	0	
за розрахунками з учасниками	1640	0	
із внутрішніх розрахунків	1645	0	
за страховою діяльністю	1650	0	
Доходи майбутніх періодів	1660	0	
Доходи майбутніх періодів	1665	0	
Відстрочені комісійні доходи від перестраховиків	1670	0	
Інші поточні зобов'язання	1690	1	42
Усього за розділом III	1695	616	1329

Усього за розділом III	1695	616	1329
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700	0	
V. Чиста вартість активів недержавного пенсійного фонду	1800	0	
Баланс	1900	125317	105401
Усього за розділом III	1695	616	1329

Керівник

(підпис)

Польова А. В.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Ситнікова І. С.

(ініціали, прізвище)

Підприємство

Товариство з обмеженою відповідальністю «ФІНАНСОВА КОМПАНІЯ «МАГНАТ»

Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2021	1	1

(найменування)

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

Форма № 3

Код за ДКУД

1801004

Стаття	Код	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	1093384	233412
Повернення податків і зборів	3005		0
у тому числі податку на додану вартість	3006		0
Цільового фінансування	3010		0
Надходження від отримання субсидій, дотацій	3011		0
Надходження авансів від покупців і замовників	3015		0
Надходження від повернення авансів	3020		0
Надходження від відсотків за залишками коштів на поточних рахунках	3025		0
Надходження від боржників неустойки (штрафів, пені)	3035		0
Надходження від операційної оренди	3040		0
Надходження від отримання роялті, авторських винагород	3045		0
Надходження від страхових премій	3050		0
Надходження фінансових установ від повернення позик	3055	1306	2721
Інші надходження	3095		
Витрачання на оплату: Товарів (робіт, послуг)	3100	(33396)	(26013)
Праці	3105	(49276)	(45519)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(13560)	(9683)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(12910)	(9894)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	3116	(1418)	(0)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на додану вартість	3117	(0)	(0)
Витрачання на оплату зобов'язань з інших податків і зборів	3118	(0)	(0)
Витрачання на оплату авансів	3135	(0)	(0)
Витрачання на оплату повернення авансів	3140	(0)	(0)
Витрачання на оплату цільових внесків	3145	(0)	(0)
Витрачання на оплату зобов'язань за страховими контрактами	3150	(0)	(0)
Витрачання фінансових установ на надання позик	3155	(2096)	(2543)
Інші витрачання	3190	(973085)	(135066)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	10367	7415
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації: фінансових інвестицій	3200		0
необоротних активів	3205		492
Надходження від отриманих: відсотків	3215		99
Дивідендів	3220		0
Надходження від деривативів	3225		0
Надходження від погашення позик	3230		0
Надходження від вибуття дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3235		0
Інші надходження	3250		0
Витрачання на придбання: фінансових інвестицій	3255	(0)	(0)
необоротних активів	3260	()	(0)

Виплати за деривативами	3270	0	(0)
Витрачення на надання позик	3275	0	(0)
Витрачення на придбання дочірнього підприємства та іншої господарської одиниці	3280	0	(0)
Інші платежі	3290	0	(0)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	0	591

III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		18049
Отримання позик	3305		0
Надходження від продажу частки в дочірньому підприємстві	3310		0
Інші надходження	3340		0
Витрачання на: Випуск власних акцій	3345	(0)	(0)
Погашення позик	3350		0
Сплату дивідендів	3355	(9791)	(0)
Витрачання на сплату відсотків	3360	(511)	(0)
Витрачання на сплату заборгованості з фінансової оренди	3365	(0)	(0)
Витрачання на придбання частки в дочірньому підприємстві	3370	(0)	(0)
Витрачання на виплати неконтрольованим часткам у дочірніх підприємствах	3375	(0)	(0)
Інші платежі	3390	(0)	(0)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	-10302	18049
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	65	26055
Залишок коштів на початок року	3405	103382	77327
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		0
Залишок коштів на кінець року	3415	103447	103382

Керівник

(підпис)

Польова А. В.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Ситнікова І. С.

(ініціали, прізвище)

Підприємство

Товариство з обмеженою відповідальністю «ФІНАНСОВА КОМПАНІЯ «МАГНАТ»
(найменування)Дата (рік, місяць, число)
за ЄДРПОУ

КОДИ		
2021	1	1

Звіт про власний капітал за рік 2020 р.

Форма № 4

Код за ДКУД

1801005

Стаття	Код рядка	реєстрова ні (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	93000	0	0	0	10306	-1043	0	102263
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								0
Виправлення помилок	4010								0
Інші зміни	4090								0
Скоригований залишок на початок року	4095	93000	0	0	0	10306	-1043	0	102263
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100					6136			6136
Інший сукупний дохід за звітний період	4110								0
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	4111								0
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	4112								0
Накопичені курсові різниці	4113								0
Частка іншого сукупного доходу асоційованих і спільних підприємств	4114								0
Інший сукупний дохід	4116								0
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200					-9791			-9791
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								0
Відрахування до резервного капіталу	4210				515	-515			0
Сума чистого прибутку, належна до бюджету відповідно до законодавства	4215								0
Сума чистого прибутку на створення спеціальних (цільових) фондів	4220								0

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Сума чистого прибутку на матеріальне заохочення	4225								0
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240						1043		1043
Погашення заборгованості капіталу	4245								0

Вилучення капіталу:									
Викуп акцій (часток)	4260								0
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								0
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								0
Вилучення частки в капіталі	4275								0
Зменшення номінальної вартості акцій	4280								0
Інші зміни в капіталі	4290								0
Придбання(продаж) неконтрольованої частки в дочірньому підприємстві	4291								0
Разом змін у капіталі	4295	0	0	0	515	-4170	1043	0	-2612
Залишок на кінець року	4300	93000	0	0	515	6136	0	0	99651

Керівник

(підпис)

Польова А. В.

(ініціали, прізвище)

Головний бухгалтер

(підпис)

Ситнікова І. С.

(ініціали, прізвище)

**ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
ЗА 2020 РІК СТАНОМ НА 31.12.2020 РОКУ
ТОВАРИСТВА З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ
«ФІНАНСОВА КОМПАНІЯ «МАГНАТ»
(код ЄДРПОУ - 39307260)**

**1. Інформація про компанію та основа підготовки фінансової звітності за 12 місяців
2020 року**

Повна назва: ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ФІНАНСОВА КОМПАНІЯ «МАГНАТ».

Скорочена назва: ТОВ «ФК «МАГНАТ».

Місцезнаходження Товариства: 01133, м.Київ, вул.Євгена Коновальця, 36-В.

Дата державної реєстрації: дата 17.07.2014 р. номер запису про включення до відомостей про юридичну особу до Єдиного державного реєстру 1 068 102 0000 036692

Організаційно-правова форма: Товариство з обмеженою відповідальністю.

Країна реєстрації: Україна.

Офіційна сторінка в Інтернеті: <http://magnat-ua.com>

Адреса електронної пошти: info@magnat-ua.com

Телефон: (044) 333-73-16.

ТОВАРИСТВО З ОБМЕЖЕНОЮ ВІДПОВІДАЛЬНІСТЮ «ФІНАНСОВА КОМПАНІЯ «МАГНАТ» (надалі по тексту – Товариство, Компанія), код ЄДРПОУ **39307260**, створено відповідно до чинного законодавства з метою здійснення фінансових послуг.

Основною метою ТОВ «ФК МАГНАТ» є отримання прибутку від надання фінансових послуг.

ТОВ «ФК «МАГНАТ» має ліцензію, видану Національним банком України – Ліцензія на здійснення валютних операцій №11 від 04.04.2019 р.

Код КВЕД:

- 64.19 – інші види грошового посередництва.

Кількість працівників станом на 31 грудня 2020 р. – 1243 (одна тисяча двісті сорок три) особи.

Станом на 31.12.2020р. єдиним засновником Товариства є фізична особа Бродовська Оксана Григорівна (адреса: м.Київ 03179, вул. Прилужна, буд.4/15, квартира 53), розмір внеску якої до статутного капіталу становить 93 000 тис.грн.

2. Загальна основа формування фінансової звітності

2.1. Достовірне подання та відповідність МСФЗ

Фінансова звітність Товариства є фінансовою звітністю загального призначення, яка сформована з метою достовірного подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності та грошових потоків Товариства для задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Концептуальною основою фінансової звітності Товариства за період з 01 січня 2020 р. по 31 грудня 2020 року є Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО) та Тлумачення (КТМФЗ, ПКТ), видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), що офіційно оприлюдненні на веб-сайті Міністерства фінансів України.

Підготовлена Товариством фінансова звітність чітко та без будь-яких застережень відповідає всім вимогам чинних МСФЗ з врахуванням змін, внесених РМСБО, дотримання яких забезпечує достовірне подання інформації у фінансовій звітності, а саме, доречної, достовірної, зіставної та зрозумілої інформації.

При формуванні фінансової звітності Товариство керувалося також вимогами національних

законодавчих та нормативних актів щодо організації і ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні, які не протирічать вимогам МСФЗ.

2.2. МСФЗ, які прийняті, але ще не набули чинності

При підготовці фінансової звітності за 12 місяців 2020 року, Компанія застосувала всі нові та переглянуті стандарти та інтерпретації, які мають відношення до своїх операцій та є обов'язковими для застосування при складанні фінансової звітності.

2.3. Валюта подання звітності та функціональна валюта, ступінь округлення

Валюта подання звітності відповідає функціональній валюті, якою є національна валюта України – гривня, складена у тисячах гривень, округлених до цілих тисяч, без десяткових знаків.

2.4. Припущення про безперервність діяльності

Фінансова звітність підготовлена виходячи з припущення про її функціонування в майбутньому, яке передбачає реалізацію активів і виконання зобов'язань в ході звичайної діяльності.

Таким чином, фінансова звітність не містить будь-яких коригувань відображених сум активів, які були б необхідні, якби Компанія була неспроможна продовжувати свою діяльність в майбутньому.

2.5. Умови функціонування, ризики та економічна ситуація в Україні

Компанія функціонує в нестабільному економічному середовищі. Поточна ситуація пов'язана з наростанням політичної кризи, зростанням курсу валют, зменшенням обсягів інвестицій, низьким рівнем платоспроможності та доходів населення.

Проте, керівництво вважає, що воно вживає усіх необхідних заходів для підтримки економічної стабільності Компанії в умовах, що склалися.

2.6. Звітний період фінансової звітності

Звітним періодом, за який формується фінансова звітність, вважається період з 01 січня 2020 р. по 31 грудня 2020 року.

3. Суттєві положення облікової політики

Облікова політика Товариства – це сукупність методів, принципів, засобів організації бухгалтерського обліку та конкретні принципи, основи та правила, які застосовує Товариство при складанні та поданні фінансової звітності. Облікова політика базується на чинному законодавстві України, нормативних документах Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Міжнародних стандартах фінансової звітності та рішеннях керівництва Товариства.

3.1. Основа (або основи) оцінки, застосована при складанні фінансової звітності

Під час складання фінансової звітності за 12 місяців 2020 року визнані наступні міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та звітності як найбільш суттєві для складання звітності за МСФЗ:

- МСБО (IAS) 1: Подання фінансової звітності
- МСБО (IAS) 8: Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
- МСБО (IAS) 12: Податки на прибуток
- МСБО (IAS) 24: Розкриття інформації про зв'язані сторони
- МСБО (IAS) 32: Фінансові інструменти: подання

- МСБО (IAS) 39: Фінансові інструменти: визнання та оцінка.
- МСФЗ (IFRS) 9: Фінансові інструменти
- МСФЗ (IFRS) 15: Дохід від договорів з клієнтами
- МСФЗ (IFRS) 13: Оцінка справедливої вартості.
- МСФЗ (IFRS) 15: Дохід від договорів з клієнтами
- МСБО (IAS) 37: Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи.

Ця фінансова звітність підготовлена на основі оцінки за справедливою вартістю. Оцінка за справедливою вартістю окремих фінансових інструментів відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» здійснена з використанням методів оцінки фінансових інструментів, дозволених МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Такі методи оцінки включають використання біржових котирувань або даних про поточну ринкову вартість іншого аналогічного за характером інструменту, аналіз дисконтованих грошових потоків або інші моделі визначення справедливої вартості. Передбачувана справедлива вартість фінансових активів і зобов'язань визначається з використанням наявної інформації про ринок і відповідних методів оцінки.

3.2. Загальні положення щодо облікових політик

3.2.1. Основа формування облікових політик

Облікові політики - конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. МСФЗ наводить облікові політики, які, за висновком РМСБО, дають змогу скласти таку фінансову звітність, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються. Такі політики не слід застосовувати, якщо вплив їх застосування є несуттєвим.

Облікова політика Товариства розроблена та затверджена керівництвом Товариства відповідно до вимог МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» та інших чинних МСФЗ, зокрема, МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», який застосовується Товариством раніше дати набуття чинності (наказ від 29.07.2017 № 18-од).

3.2.2. Інформація про зміни в облікових політиках

Товариство обирає та застосовує свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними.

Протягом 12 місяців 2020 року облікова політика не змінювалась та застосовувалась послідовно для подібних операцій, інших подій.

3.2.3. Форма та назви фінансових звітів

Перелік та назви форм фінансової звітності Товариства відповідають вимогам, встановленим НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Фінансова звітність включає:

- Баланс (Звіт про фінансовий стан) станом на 31.12.2020 р.;
- Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) за період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020 р.;
- Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020р.;
- Звіт про власний капітал за період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020 р.;
- Примітки до фінансової звітності.

3.2.4. Методи подання інформації у фінансових звітах

Для подання у балансі здійснено розмежування активів та зобов'язань на поточні (оборотні/короткострокові) та непоточні (необоротні/довгострокові).

Згідно МСБО 1 (з урахуванням) НП(С)БО 1 в Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) інформація про витрати для потреб аналізу витрат подається за методом «функції витрат» на підприємстві, коли витрати класифікуються відповідно до їх функцій.

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. Інформація про основні види грошових надходжень та грошових виплат формується на підставі облікових записів Товариства. Звіт про рух грошових коштів за період з 01.01.2020р. по 31.12.2020 р. складено за вимогами МСБО 7 за прямим методом, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових витрат грошових коштів на нетто-основі. У звіті відображений рух грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності Товариства.

При складанні фінансової звітності згідно концептуальної основи за МСФЗ за період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020 р. Товариство дотримувалося принципів складання фінансової звітності, викладених у МСФЗ, обліковій політиці та основних принципів, передбачених ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні», а саме:

методу нарахування (результати операцій та інших подій визнаються, коли вони здійснюються, а не коли отримані або сплачені грошові кошти, і відображаються в фінансовій звітності того періоду, до якого вони відносяться);

безперервності діяльності (фінансова звітність складається на основі припущення, що підприємство є безперервно діючим та залишається діючим в осяжному майбутньому);

зрозумілості;

доречності (суттєвості);

достовірності (правдивість подання, превалювання сутності над формою, нейтральність, повнота);

зіставності;

можливості перевірки, тощо.

Додатково:

- Консолідована фінансова звітність не складається.
- Припинень (ліквідації) окремих видів діяльності не було.
- Обмежень щодо володіння активами немає.
- Учасі у спільних підприємствах товариство не бере.
- Переоцінки статей фінансових звітів не було.

3.3. Облікові політики щодо фінансових інструментів

Фінансові інструменти обліковуються відповідно до МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» і МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Згідно п. 11 МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» фінансовий інструмент – це будь-який контракт (договір), результатом якого є виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання у іншого суб'єкта господарювання.

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.

3.3.1. Визнання та оцінка фінансових інструментів

Товариство визнає фінансовий актив або фінансове зобов'язання у балансі, коли і тільки коли воно стає стороною контрактних положень щодо фінансового інструмента. Операції з придбання або продажу фінансових інструментів визнаються із застосуванням обліку за датою розрахунку.

Згідно п. 11 МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» фінансовий інструмент – це будь-який контракт (договір), результатом якого є виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання у іншого суб'єкта господарювання.

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.

Облікова політика щодо подальшої оцінки фінансових інструментів розкривається нижче у

відповідних розділах облікової політики.

3.3.2. Грошові кошти та їхні еквіваленти

Грошові кошти складаються з коштів на поточних і депозитних (вкладних) рахунках у банках. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості. Інвестиція визначається зазвичай як еквівалент грошових коштів тільки в разі короткого строку погашення, наприклад, протягом не більше ніж три місяці з дати придбання.

Грошові кошти та їх еквіваленти можуть утримуватися, а операції з ними проводяться в національній валюті та в іноземній валюті.

Грошові кошти та їх еквіваленти визнаються за умови відповідності критеріям визнання активами. Первісна та подальша оцінка грошових коштів та їх еквівалентів здійснюється за справедливою вартістю, яка дорівнює їх номінальній вартості.

У разі обмеження права використання коштів на поточних рахунках в у банках (наприклад, у випадку призначення НБУ в банківській установі тимчасової адміністрації) ці активи можуть бути класифіковані у складі непоточних активів. У випадку прийняття НБУ рішення про ліквідацію банківської установи та відсутності ймовірності повернення грошових коштів, визнання їх як активу припиняється і їх вартість відображається у складі збитків звітного періоду.

3.3.3. Дебіторська заборгованість

Дебіторська заборгованість – це фінансовий актив, який являє собою контрактне право отримати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання. Дебіторська заборгованість поділяється на поточну (строк погашення протягом 12 місяців з дати фінансової звітності) та довгострокову (строк погашення більше 12 місяців з дати фінансової звітності).

Дебіторська заборгованість визнається у Звіті про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли Товариство стає стороною контрактних відношень щодо цього інструменту. Справедливою вартістю дебіторської заборгованості як фінансового інструменту при первісному визнанні є ціна операції (тобто справедлива вартість наданої або отриманої компенсації).

Подальша оцінка поточної дебіторської заборгованості здійснюється за справедливою вартістю, яка дорівнює вартості погашення, тобто сумі очікуваних контрактних грошових потоків на дату оцінки.

У разі змін справедливої вартості дебіторської заборгованості, що мають місце на звітну дату, такі зміни визнаються у прибутку (збитку) звітного періоду.

3.3.4. Фінансові активи, що оцінюються за справедливою вартістю, з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку

Фінансові активи Товариства складаються з:

дебіторської заборгованості;

грошових коштів.

Віднесення фінансових активів до тієї чи іншої категорії залежить від їх особливостей, а також мети їх придбання та відбувається у час прийняття їх до обліку.

До фінансових активів, що оцінюються за справедливою вартістю, з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, відносяться фінансові активи, утримувані для торгівлі (продажу). Після первісного визнання Товариство оцінює їх за справедливою вартістю.

3.3.5. Зобов'язання

Поточні зобов'язання – це зобов'язання, які відповідають одній або декільком із нижченаведених ознак:

Товариство сподівається погасити зобов'язання або зобов'язання підлягає погашенню протягом

дванадцяти місяців після звітного періоду;

Товариство не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом щонайменше дванадцяти місяців після звітного періоду.

Поточні зобов'язання визнаються за умови відповідності визначенню і критеріям визнання зобов'язань.

Поточні зобов'язання оцінюються за справедливою вартістю, яка дорівнює вартості погашення.

3.3.6. Згорання фінансових активів та зобов'язань

Фінансові активи та зобов'язання згортаються, якщо Товариство має юридичне право здійснювати залік визнаних у балансі сум і має намір або зробити взаємозалік, або реалізувати актив та виконати зобов'язання одночасно.

3.4. Облікові політики щодо основних засобів та нематеріальних активів

3.4.1. Визнання та оцінка основних засобів

Товариство визнає матеріальний об'єкт основним засобом, якщо він утримується з метою використання їх у процесі своєї діяльності, надання послуг, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких більше одного року та вартість яких більше 20 000 грн.

Первісно Товариство оцінює основні засоби за собівартістю. У подальшому основні засоби оцінюються за їх собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності. Сума накопиченої амортизації на дату переоцінки виключається з валової балансової вартості активу та чистої суми, перерахованої до переоціненої суми активу. Дооцінка, яка входить до складу власного капіталу, переноситься до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання відповідного активу.

3.4.2. Подальші витрати.

Товариство не визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів витрати на щоденне обслуговування, ремонт та технічне обслуговування об'єкта. Ці витрати визнаються в прибутку чи збитку, коли вони понесені. В балансовій вартості об'єкта основних засобів визнаються такі подальші витрати, які задовольняють критеріям визнання активу.

3.4.3. Амортизація основних засобів.

Амортизація основних засобів Товариства проводиться прямолінійним методом з використанням затверджених норм протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта. Зазначений строк визначається під час первісного визнання необоротного активу.

3.4.4. Нематеріальні активи

Нематеріальний актив (придбаний або створений) визнається активом, якщо є імовірність одержання майбутніх економічних вигод, пов'язаних з його використанням, і його вартість може бути достовірно визначена.

Нематеріальні активи оцінюються за первісною вартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності. Амортизація вартості нематеріальних активів, відповідно до облікової політики Товариства, здійснюється із застосуванням прямолінійного методу за нормами, визначеними згідно зі строками корисного використання активів. Нематеріальні активи, які виникають у результаті договірних або інших юридичних прав, амортизуються протягом терміну чинності цих прав.

3.4.5. Зменшення корисності основних засобів та нематеріальних активів

На кожну звітну дату Товариство оцінює, чи є якась ознака того, що корисність активу може

зменшитися. Товариство зменшує балансову вартість активу до суми його очікуваного відшкодування, якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування активу менша від його балансової вартості. Таке зменшення негайно визнається в прибутках чи збитках, якщо актив не обліковують за переоціненою вартістю згідно з МСБО 16. Збиток від зменшення корисності, визнаний для активу (за винятком гудвілу) в попередніх періодах, Товариство сторнує, якщо і тільки якщо змінилися попередні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування. Після визнання збитку від зменшення корисності амортизація основних засобів коригується в майбутніх періодах з метою розподілення переглянутої балансової вартості необоротного активу на систематичній основі протягом строку корисного використання.

3.5. Облікові політики щодо оренди

ТОВ укладено договори операційної оренди приміщень відділень з орендодавцями. Оренда активів, за якою ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив, фактично залишаються в орендодавця, класифікується як операційна оренда. Орендні платежі за угодою про операційну оренду визнаються як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди.

3.6. Облікові політики щодо податку на прибуток

Витрати з податку на прибуток являють собою суму витрат з поточного та відстроченого податків. Поточний податок визначається як сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (збитку) за звітний період. Поточні витрати Товариства за податками розраховуються з використанням податкових ставок, чинних (або в основному чинних) на дату балансу.

Відстрочений податок розраховується за балансовим методом обліку зобов'язань та являє собою податкові активи або зобов'язання, що виникають у результаті тимчасових різниць між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в балансі та їх податковою базою.

Відстрочені податкові зобов'язання визнаються, як правило, щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню. Відстрочені податкові активи визнаються з урахуванням імовірності наявності в майбутньому оподаткованого прибутку, за рахунок якого можуть бути використані тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню. Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на кожну дату й зменшується в тій мірі, у якій більше не існує ймовірності того, що буде отриманий оподаткований прибуток, достатній, щоб дозволити використати вигоду від відстроченого податкового активу повністю або частково.

Відстрочений податок розраховується за податковими ставками, які, як очікується, будуть застосовуватися в періоді реалізації відповідних активів або зобов'язань. Товариство визнає поточні та відстрочені податки як витрати або дохід і включає в прибуток або збиток за звітний період, окрім випадків, коли податки виникають від операцій або подій, які визнаються прямо у власному капіталі або від об'єднання бізнесу.

Товариство визнає поточні та відстрочені податки у капіталі, якщо податок належить до статей, які відображено безпосередньо у власному капіталі в тому самому чи в іншому періоді.

3.7. Облікові політики щодо інших активів та зобов'язань

3.7.1. Забезпечення

Забезпечення обліковуються згідно МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи». Забезпечення визнаються, коли Товариство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події, існує ймовірність (тобто більше можливо, ніж неможливо), що погашення зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, і можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

3.7.2. Виплати працівникам

Товариство визнає короткострокові виплати працівникам як витрати та як зобов'язання після

вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Товариство визнає очікувану вартість короткострокових виплат працівникам за відсутність як забезпечення відпусток - під час надання працівниками послуг, які збільшують їхні права на майбутні виплати відпускних.

3.7.3. Пенсійні зобов'язання

Відповідно до українського законодавства, Товариство проводить нарахування на фонд оплати праці працівників до Пенсійного фонду. Поточні внески розраховуються як процентні нарахування на поточні нарахування заробітної платні, такі витрати відображаються у періоді, в якому були нараховані.

3.8. Інші застосовувані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності

3.8.1. Доходи та витрати

Доходи та витрати визнаються за методом нарахування.

Дохід – це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення чистих активів, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

Дохід визнається у звіті про прибутки та збитки за умови відповідності визначенню та критеріям визнання. Визнання доходу відбувається одночасно з визнанням збільшення активів або зменшення зобов'язань.

Дохід від продажу фінансових інструментів, інвестиційної нерухомості або інших активів визнається у прибутку або збитку в разі задоволення всіх наведених далі умов:

Товариство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на фінансовий інструмент, інвестиційну нерухомість або інші активи;

за Товариством не залишається ані подальша участь управлінського персоналу у формі, яка зазвичай пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими фінансовими інструментами, інвестиційною нерухомістю або іншими активами;

суму доходу можна достовірно оцінити;

ймовірно, що до Товариства надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;

витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.

Дохід від надання послуг відображається в момент виникнення незалежно від дати надходження коштів і визначається, виходячи із ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу.

Дивіденди визнаються доходом, коли встановлено право на отримання коштів.

Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення чистих активів, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки за умови відповідності визначенню та одночасно з визнанням збільшення зобов'язань або зменшення активів.

Витрати негайно визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли видатки не надають майбутніх економічних вигід або тоді та тією мірою, якою майбутні економічні вигоди не відповідають або перестають відповідати визнанню як активу у звіті про фінансовий стан.

Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки також у тих випадках, коли виникають зобов'язання без визнання активу.

Витрати, понесені у зв'язку з отриманням доходу, визнаються у тому ж періоді, що й відповідні доходи.

3.8.2. Умовні зобов'язання та активи.

Товариство не визнає умовні зобов'язання в звіті про фінансовий стан Товариства. Інформація про умовне зобов'язання розкривається, якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою. Товариство не визнає умовні активи. Стисла інформація про умовний актив розкривається, коли надходження економічних вигід є ймовірним.

4. Основні припущення, оцінки та судження

При підготовці фінансової звітності ТОВ «ФК «МАГНАТ» здійснює оцінки та припущення, які мають вплив на елементи фінансової звітності, ґрунтуючись на МСФЗ, МСБО та тлумаченнях, розроблених Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності. Оцінки та судження базуються на попередньому досвіді та інших факторах, що за існуючих обставин вважаються обґрунтованими і за результатами яких приймаються судження щодо балансової вартості активів та зобов'язань. Хоча ці розрахунки базуються на наявній у керівництва інформації про поточні події, фактичні результати можуть зрештою відрізнятись від цих розрахунків. Области, де такі судження є особливо важливими, області, що характеризуються високим рівнем складності, та області, в яких припущення й розрахунки мають велике значення для підготовки фінансової звітності за МСФЗ, наведені нижче. Підготовка фінансової звітності вимагає від керівництва оцінок і припущень, які впливають на відображення в звітності сум активів і зобов'язань і на розкриття інформації про потенційні активи і зобов'язання на дату складання бухгалтерського балансу. Ці оцінки періодично переглядаються, і у разі потреби коригувань, такі зміни відображуються у складі фінансових результатів за період, коли про них стає відомо.

4.1. Судження щодо операцій, подій або умов за відсутності конкретних МСФЗ

Операції, що не регламентовані МСФЗ, відсутні.

4.2. Судження щодо справедливої вартості активів

Оцінка справедливої вартості активів (крім тих, що активно обертаються на організованих фінансових ринках) ґрунтується на судженнях щодо передбачуваних майбутніх грошових потоків, існуючої економічної ситуації, ризиків, властивих різним фінансовим інструментам, та інших факторів з врахуванням вимог МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

4.3. Судження щодо змін справедливої вартості фінансових активів

Керівництво Товариства вважає, що облікові оцінки та припущення, які мають стосунок до оцінки фінансових інструментів, де ринкові котирування не доступні, є ключовим джерелом невизначеності оцінок, тому що:

вони з високим ступенем ймовірності зазнають змін з плином часу, оскільки оцінки базуються на припущеннях керівництва щодо відсоткових ставок, волатильності, змін валютних курсів, показників кредитоспроможності контрагентів, коригувань під час оцінки інструментів, а також специфічних особливостей операцій; та

вплив зміни в оцінках на активи, відображені в звіті про фінансовий стан, а також на доходи (витрати) може бути значним.

Використання різних маркетингових припущень та/або методів оцінки також може мати значний вплив на передбачувану справедливу вартість.

4.4. Судження щодо очікуваних термінів утримування фінансових інструментів

Керівництво Товариства застосовує професійне судження щодо термінів утримання фінансових інструментів, що входять до складу фінансових активів. Професійне судження за цим питанням ґрунтується на оцінці ризиків фінансового інструменту, його прибутковості й динаміці та інших факторах.

4.5. Судження щодо виявлення ознак знецінення активів

На кожен звітну дату Товариство проводить аналіз дебіторської заборгованості, іншої дебіторської заборгованості та інших фінансових активів на предмет наявності ознак їх знецінення. Збиток від знецінення визнається виходячи з власного професійного судження керівництва за наявності об'єктивних даних, що свідчать про зменшення передбачуваних майбутніх грошових потоків за

даним активом у результаті однієї або кількох подій, що відбулися після визнання фінансового активу.

5. Розкриття інформації щодо використання справедливої вартості

5.1. Методики оцінювання та вхідні дані, використані для складання оцінок за справедливою вартістю

Товариство здійснює виключно безперервні оцінки справедливої вартості активів та зобов'язань, тобто такі оцінки, які вимагаються МСФЗ 9 та МСФЗ 13 у Звіті про фінансовий стан на кінець кожного звітного періоду.

Класи активів та зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю	Методики оцінювання	Метод оцінки (ринковий, дохідний, витратний)	Вхідні дані
Грошові кошти та їх еквіваленти	Первісна та подальша оцінка грошових коштів та їх еквівалентів здійснюється за справедливою вартістю, яка дорівнює їх номінальній вартості	Ринковий	Офіційні курси НБУ
Дебіторська заборгованість	Первісна та подальша оцінка дебіторської заборгованості здійснюється за справедливою вартістю, яка дорівнює вартості погашення, тобто сумі очікуваних контрактних грошових потоків на дату оцінки.	Дохідний	Контрактні умови, ймовірність погашення, очікувані вхідні грошові потоки
Поточні зобов'язання	Первісна та подальша оцінка поточних зобов'язань здійснюється за вартістю погашення	Витратний	Контрактні умови, ймовірність погашення, очікувані вихідні грошові потоки

6. Розкриття інформації, що підтверджує статті, подані у фінансових звітах.

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за 12 місяців 2020 р. в тис.грн.

Показники	Примітки	РІК	
		2020	2019
1	2	3	4
Дохід від реалізації продукції (робіт, послуг)	6.2.	-	-
Собівартість реалізованої продукції (робіт, послуг)	6.2.	-	-

Валовий прибуток	6.2.	-	-
Інші операційні доходи	6.2.	1 093 179	233 313
Інші фінансові доходи	6.2.	205	99
Витрати на збут		-	-
Адміністративні витрати	6.2.	(112 654)	(81 618)
Інші операційні витрати	6.2.	(973 176)	(144 748)
Інші доходи		-	1
Прибуток до оподаткування	6.2.	7 554	7 047
Витрати з податку на прибуток	6.2.	(1 418)	(1 262)
ПРИБУТОК ЗА РІК		6 136	5 785
УСЬОГО: СУКУПНИЙ ПРИБУТОК ЗА РІК	6.2.	6 136	5 785

Звіт про фінансовий стан станом на 31 грудня 2020 року

	Примітки	31.12.2020	31.12.2019
1	2	3	4
АКТИВИ			
Непоточні активи			
Нематеріальні активи		-	21 049
Основні засоби	6.1.1.	344	708
Поточні активи			
Запаси		-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	6.1.4.	518	11
Дебіторська заборгованість з бюджетом	6.1.4.	302	102
Дебіторська заборгованість з нарахованих доходів			-
Інша поточна заборгованість	6.1.4.	790	65
Грошові кошти на рахунках	6.1.5.	823	378
Грошові кошти у касі	6.1.5.	102 624	103 004
Гроші всього	6.1.5.	103 447	103 382
Усього активи		105 401	125 317
Власний капітал та зобов'язання			
Власний капітал			
Зареєстрований капітал	6.1.6.	93 000	93 000
Резервний капітал		515	-
Нерозподілені прибутки	6.1.6.	6 136	10 306
Неоплачений капітал	6.1.6.	(-)	(1 043)
Усього капітал		99 651	102 263
Непоточні зобов'язання			
Інші довгострокові зобов'язання			21 067

Довстрокові забезпечення	6.1.7.	4 421	1 371
Усього довгострокові зобов'язання і забезпечення		4 421	22 438
Поточні зобов'язання			
Поточна кредиторська заборгованість бюджету	6.1.7.	13	82
Розрахунки зі страхування			
Розрахунки з оплати праці	6.1.7.	1 274	533
Інші поточні зобов'язання	6.1.7.	42	1
Всього зобов'язань	6.1.7.	1 329	616
Разом власний капітал та зобов'язання		105 401	125 317

Звіт про зміни в капіталі за 12 місяців 2020 року (пр. 6.1.7)

	Вкладений акціонерний капітал	Резервний капітал	Резерв переоцінки основних засобів	Неоплачений капітал	Нерозподілений прибуток	Усього власний капітал
Залишок на 31 грудня 2020 року	93 000		-	(1 043)	10 306	102 263
Усього сукупний прибуток за 12 місяців 2020 р					6 136	6 136
Виплати власникам (дивіденди)					(9 791)	(9 791)
Відрахування до резервного капіталу		515			(515)	
Внески учасників до капіталу				1 043		1 043
Погашення заборгованості з капіталу				-		-
Залишок на 31 грудня 2020 року	93 000	515	-		6 136	99 651

Звіт про рух грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 2020 року (пр.8)

Показники	Примітки	За рік	
		2020	2019
1	2	3	4
I. Операційна діяльність			
Надходження від реалізації товарів, послуг	8.	1 093 384	233 412
Надходження авансів від покупців			
Надходження ФУ від повернення позик	8.	1 306	2 721
Витрачання на оплату:			
товарів (робіт, послуг)	8.	(33 396)	(26 013)
Праці	8.	(49 276)	(45 519)
Відрахувань на соціальні заходи	8.	(13 560)	(9 683)
Зобов'язань з податків і зборів	8.	(12 910)	(9 894)
Витрачання на оплату зобов'язань з податку на прибуток	8.	(1 418)	-
Витрачання на оплату авансів		(-)	(-)
Витрачання ФУ на надання позик	8.	(2 096)	(2 543)
Інші витрачання	8.	(973 085)	(135 066)
Чистий рух від операційної діяльності	8.	10 367	7 415
II. Інвестиційна діяльність			
Надходження від реалізації необоротних активів	8.		492
Надходження від отриманих відсотків	8.		99
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	8.	-	591
III. Фінансова діяльність			
Сплата дивідендів	8.	(9 791)	
Надходження від Власного капіталу	8.		18 049
Витрачання на сплату відсотків	8.	(511)	
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	8.	-10 302	18 049
Чистий рух грошових коштів за звітний період	8.	65	26 055
Залишок коштів на початок періоду	8.	103 382	77 327
Залишок коштів на кінець періоду	8.	103 447	103 382

Аналіз статей фінансової звітності

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

Суттєвість – пропуск або викривлення статей є суттєвим, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюється за конкретних обставин. Визначальним може бути як розмір або характер статті, так і поєднання статей.

Активи, зобов'язання та власний капітал – це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану.

Активи – ресурси контрольовані підприємством у результаті минулих подій, від якого очікуються надходження майбутніх економічних вигід до компанії.

Зобов'язання – теперішня заборгованість підприємства, яка виникає внаслідок подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів із підприємства, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди.

Власний капітал – це залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Облікова політика в компанії регламентується Законодавством України, МСФЗ та Наказом по підприємству «Про облікову політику та організацію бухгалтерського обліку» від 29.07.2017 року №18-од.

До форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)», протягом року коригування та зміни не вносились.

Відомості викладені у розрізі оборотних активів.

Оцінку балансової вартості активів та зобов'язань здійснено за справедливою собівартістю.

Для подання у балансі здійснено розмежування активів та зобов'язань на поточні (оборотні/короткострокові) та непоточні (необоротні/довгострокові) відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансових звітів». До поточних активів та зобов'язань віднесено суми, що очікуються до відшкодування або погашення протягом 12 місяців від дати балансу.

6.1. Статті Балансу (Звіту про фінансовий стан)

6.1.1. Непоточні активи

Станом на 31.12.2020 р. первинна вартість основних засобів становить 1 296 тис. грн., що включає комп'ютерне обладнання, оргтехніку, РРО і т.і. Амортизація за звітний період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020 р. нарахована в сумі 200 тис. грн.

Станом на 31.12.2020 р. залишкова вартість основних засобів становить 344 тис. грн.

6.1.2. Фінансові інвестиції

Фінансові інвестиції первісно оцінюються за собівартістю. Фінансові інвестиції Компанії, придбані з метою подальшої реалізації, оцінюються і відображаються в фінансовій звітності за справедливою вартістю. Станом на 31.12.2020 р. фінансові інвестиції відсутні.

6.1.3. Запаси

Запаси оцінюються за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації товарів, що будуть продані окремо. Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг.

Оцінка вибуття запасів здійснюється: за методом ідентифікованої собівартості, - для запасів, де можлива ідентифікація запасів; за методом ФІФО, - для тих запасів, де неможлива ідентифікація.

Станом на 31.12.2020 р. запаси відсутні.

6.1.4. Дебіторська заборгованість

Дебіторську заборгованість визнають активом, якщо існує ймовірність отримання компанією майбутніх економічних вигід та може бути достовірно визначена її сума. Дебіторська заборгованість оцінюється за справедливою вартістю. Компанія переглядає дебіторську заборгованість на зменшення корисності на кожен звітну дату. Якщо існує свідчення зменшення корисності, вартість дебіторської заборгованості зменшується на суми резерву на покриття збитків від зменшення корисності. Визначення суми резерву відбувається на основі аналізу дебіторів та відображає суму, яка на думку керівництва, достатня для покриття понесених збитків. У разі зміни справедливої вартості дебіторської заборгованості, що має місце на звітну дату, так зміни визнаються у складі прибутку (збитку). Дебіторська заборгованість відображена в сумі очікуваного

отримання.

Дебіторська заборгованість складається з:

- дебіторської заборгованості за надані позики позичальникам становить на 31.12.2020р. 790 тис. грн.;
- інша поточна дебіторська заборгованість (судовий збір) - 33 тис. грн.;
- дебіторська заборгованість за платежами фіз. осіб (банк Фамільний) – 35 тис. грн.;
- дебіторська заборгованість за наданні послуги (фінансова допомога) – 450 тис. грн.

6.1.5. Грошові кошти

Грошові кошти складаються з грошових коштів в банках та грошових коштів в касі.

Станом на 31.12.2020 р. сума грошових коштів на поточному банківському рахунку складає 823 тис. грн.

Станом на 31.12.2020 р. сума грошових коштів у касі складає 102 624 тис. грн.

Всього грошових коштів 103 447 тис. грн.

6.1.6. Власний капітал

Статутний капітал Компанії сформовано внесками Учасників Товариства виключно у грошовій формі. Розмір статутного капіталу зафіксовано в Статуті Компанії в сумі 93 000 тис. грн. Статутний капітал може збільшуватися за рахунок прибутку від господарської діяльності Товариства, а також за рахунок додаткових внесків його учасників.

Резервний капітал формується за рахунок нерозподіленого прибутку за рішенням Загальних зборів засновників (Учасників) та відповідно до Статуту Компанії.

Резервний капітал Компанії створюється у розмірі не менше 25% статутного капіталу Компанії і призначається для покриття витрат, пов'язаних з відшкодуванням збитків, та запланованих витрат. Резервний капітал фонд формується шляхом щорічних відрахувань у розмірі не менше 5% суми щорічного прибутку Компанії до досягнення визначеного розміру. Станом на 31.12.2020 р резервний капітал складає 515 тис. грн.

Статутний капітал – 93 000 тис. грн. Станом на 31.12.2020 року Статутний капітал сформовано в повном обсязі.

Нерозподілений прибуток – 6 136 тис. грн.

Загальна сума власного капіталу Товариства на 31.12.2020 р. становить 99 651 тис. грн.

6.1.7. Зобов'язання, кредиторська заборгованість

Кредиторська заборгованість відображується за собівартістю, яка є справедливою вартістю компенсації, яка має бути передана в майбутньому за отримані товари, роботи, послуги.

Довгострокові забезпечення станом на 31.12.2020 р.- 4 421 тис. грн.

Поточна кредиторська заборгованість станом на 31.12.2020 р. складається з заборгованості по розрахункам з бюджетом в сумі 13 тис. грн. та із заборгованості по виплатах персоналу заробітної плати в сумі 1 274 тис. грн., інші поточні зобов'язання - 42 тис. грн. (розрахунки за нарахованими відсотками).

6.2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)

Всі статті доходів і витрат, визнані у звітних періодах включено до складу Звіту про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід).

Витрати відображаються в бухгалтерському обліку одночасно зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язань. Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів або збільшення зобов'язань, що приводить до зменшення власного капіталу компанії, за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.

Витратами визнаються витрати певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені.

За умови, що оцінка доходу може бути достовірно визначена, дохід у Звіті про фінансові результати

відображається в момент надходження активу або погашення зобов'язання, які призводять до збільшення власного капіталу підприємства.

За умови, що оцінка витрат може бути достовірно визначена, витрати відображаються у Звіті про фінансові результати в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання.

Доходи і витрати зазвичай враховуються за принципом нарахування залежно від ступеня завершеності конкретної операції, яка оцінюється як співвідношення фактично наданого обсягу послуг і загального обсягу послуг, які мають бути надані.

Компанія отримує доходи у вигляді нарахованих процентів та комісій за надання коштів у позику, у тому числі на умовах фінансового кредиту. Дохід Товариства від надання грошових коштів у позику, в тому числі на умовах фінансового кредиту визнається щоденно, виходячи з розміру винагороди, обумовленої договором. При цьому, день видачі зараховується у строк нарахування, а день погашення – не зараховується

7. Податок на прибуток

Податок на прибуток представлений сумою поточного податку на прибуток до сплати. Податок на прибуток обчислено відповідно до законів, які в даний час діють в Україні. Сума поточного податку до сплати розрахована від суми оподаткованого прибутку за рік. Зобов'язання Компанії за поточним податком розраховується з використанням ставок податку, які є чинними або набули чинності на звітну дату.

8. Звіт про рух грошових коштів

Звіт грошових коштів за 12 місяців 2020 рік складено за вимогами МСБО 7 за прямим методом, згідно з яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів на нетто-основі. У звіті відображений рух грошових коштів від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності Компанії.

Грошові потоки Компанії від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в обліку за П(С)БО не відрізнялися від МСФЗ.

8.1. Рух коштів у результаті операційної діяльності

Операційна діяльність полягає в отриманні прибутку від звичайної діяльності.

Чистий рух коштів від операційної діяльності – 10 367 тис. грн.

8.2. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності

Інвестиційна діяльність – це цілеспрямовано здійснюваний процес формування необхідних інвестиційних ресурсів, збалансований відповідно до обраних параметрів інвестиційної програми (інвестиційного портфеля) на основі вибору ефективних об'єктів інвестування та забезпечення їх реалізації.

Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності – 0,00 грн.

8.3. Рух коштів у результаті фінансової діяльності

Фінансова діяльність – це надходження чи використання коштів, що мали місце в результаті поповнення власного капіталу, емісії цінних паперів, викупу власних акцій, виплата дивідендів, погашення зобов'язань за борговими цінними паперами.

Чистий рух коштів від фінансової діяльності складає -10 302 тис. грн.

Чистий рух грошових коштів за звітний період – 65 тис. грн.

9. Звіт про власний капітал

Статутний капітал зареєстровано в сумі 93 000 тис. грн., сформовано грошовими коштами в повном обсязі.

Облік нерозподіленого прибутку здійснюється відповідно до чинного законодавства. Нерозподілений прибуток станом на 31.12.2020 р. становить 6 136 тис. грн.

Резервний капітал складає 515 тис. грн.

Загальна сума власного капіталу Компанії на 31.12.2020 р. складає 99 651 тис. грн. Управління капіталом Компанії спрямовано на досягнення наступних цілей: дотримання вимог до капіталу, встановлених регулятором, і забезпечення здатності Компанії функціонувати в якості безперервно діючого підприємства. Компанія вважає, що загальна сума капіталу, управління яким здійснюється, дорівнює сумі капіталу, відображеного в балансі.

10. Дотримання вимог МСБО 29 "Фінансова звітність в умовах гіперінфляції"

Монетарні статті (дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість, грошові кошти та їх еквіваленти) – на будь-яку окремо взяту дату відображають свою поточну покупну вартість на цю дату, тому немає необхідності в коригуванні величини наявних монетарних статей на дату закінчення звітного періоду.

З огляду на короткостроковість більшості фінансових інструментів Компанії, нею згідно застереження другого речення п. 3 МСБО 29 ("Необхідність перераховувати фінансові звіти згідно з цим Стандартом є питанням судження") прийнято рішення утриматися від індексації.

11. Інформація за сегментами

Компанія не розкриває інформацію за сегментами, оскільки вона не відповідає вимогам визначеним МСФЗ 8 «Операційні сегменти», що мають розкривати таку інформацію.

12. Операції з пов'язаними сторонами

Операції з пов'язаними сторонами визначаються і відображаються у фінансовій звітності Товариства відповідно до МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони», а також відповідно до норм податкового законодавства України.

Пов'язані сторони включають:

- товариства, які перебувають під контролем чи знаходяться під впливом власників;
- учасників (засновників) Товариства. Станом на 31.12.2020р. єдиним учасником Товариства є фізична особа Бродовська Оксана Григорівна (адреса: 03179, м. Київ, вул. Прилужна, буд. 4/15, кв. 53), розмір внеску якої до статутного капіталу становить 93 000 тис. грн.
- керівництво Товариства – директор Польова Аліна Василівна.

Операції з товариствами, які перебувають під контролем чи знаходяться під впливом власників, не проводились.

За період з 01.01.2020 р. по 31.12.2020 р. не проводились операції з пов'язаними сторонами.

Заробітна плата директору виплачувалась згідно затвердженого штатним розписом посадового окладу.

Товариство приймає політику взаємовідносин із пов'язаними особами без спеціального

ціноутворення. Операції із пов'язаними особами відображуються виключно за принципом «справедливої вартості» на підставі договорів з врахуванням інтересів обох сторін. Рішення про те, які сторони являються пов'язаними, приймаються не тільки на основі їх юридичної форми, але і виходячи із характеру стосунків між пов'язаними сторонами.

13. Цілі та політики управління фінансовими ризиками

Керівництво Товариства визнає, що діяльність ТОВ «ФК «МАГНАТ» пов'язана з ризиками і вартість чистих активів у нестабільному ринковому середовищі може суттєво змінитись унаслідок впливу суб'єктивних чинників та об'єктивних чинників, вірогідність і напрямок впливу яких заздалегідь точно передбачити неможливо. До таких ризиків віднесено кредитний, ринковий, операційний, юридичний, стратегічний ризики, ризик репутації та ризик ліквідності.

Ринковий ризик включає валютний ризик, відсотковий ризик та інший ціновий ризик. Управління ризиками керівництвом Товариства здійснюється на основі розуміння причин виникнення ризику, кількісної оцінки його можливого впливу на вартість чистих активів та застосування інструментарію щодо його пом'якшення.

Операційний ризик контролюється через вдосконалення процедур стягнення дебіторської заборгованості.

Юридичний ризик контролюється шляхом застосування типових форм угод з клієнтами Товариства з метою формалізації та уникнення ситуацій, які можуть погіршити позицію Товариства у відносинах з клієнтами.

Стратегічний ризик мінімізується шляхом щорічного перегляду та коригування стратегічного плану Товариства з урахуванням макроекономічної ситуації в країні.

Ризик репутації контролюється в процесі постійного моніторингу ЗМІ, оцінки їх впливу на поведінку клієнтів Товариства та своєчасних повідомлень позиції Товариства до клієнтів. Крім того, проводиться моніторинг ринкової позиції Товариства щодо портфелів заборгованості фізичних та юридичних осіб, рейтингу простроченої заборгованості.

Ризик ліквідності виникає при неузгодженості термінів повернення розміщених ресурсів та виконання зобов'язань Товариства перед кредиторами. Ринок ліквідності контролюється шляхом укладення довгострокових угод для залучення коштів і збільшення строків повернення позикового капіталу.

Станом на 31 грудня 2020 року, враховуючи склад активів та зобов'язань, для Компанії кредитний ризик є найбільш суттєвим.

Кредитний ризик – ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і це буде причиною виникнення фінансового збитку іншої сторони. Кредитний ризик притаманний таким фінансовим інструментам, як поточні та депозитні рахунки в банках, облігації та дебіторська заборгованість.

Основним методом оцінки кредитних ризиків керівництвом Товариства є оцінка кредитоспроможності контрагентів, для чого використовуються кредитні рейтинги та будь-яка інша доступна інформація щодо їх спроможності виконувати боргові зобов'язання.

Основними методами управління кредитними ризиками Компанії є:

- попередня оцінка фінансового стану сторони майбутнього контракту;
- експертна оцінка фінансових інструментів.

14. Позовна діяльність

Станом на 31.12.2020р. ТОВ «ФК «МАГНАТ» виступає позивачем по 21 судових справах та відповідачем по 2 справах. Загальна сума позовів складає 74 189,78 грн.

15. Події після звітної дати

Відповідно до засад, визначених МСБО 10 «Події після звітного періоду»: в період між звітною датою та датою затвердження фінансової звітності не відбувались події, які б мали вплив на фінансовий стан Товариства та потребували б коригування та розкриття у фінансовій звітності ТОВ «ФК «МАГНАТ».

16. Затвердження фінансової звітності

Фінансова звітність Товариства затверджена до випуску (з метою оприлюднення) керівником Товариства 25.02.2021 року. Ні учасники Товариства, ні інші особи не мають права вносити зміни до цієї фінансової звітності після її затвердження до випуску.

Ця фінансова звітність підписана від імені керівництва ТОВ «ФК «МАГНАТ» наступними посадовими особами:

Директор

Польова А.В.

Головний бухгалтер

Ситнікова І.С.

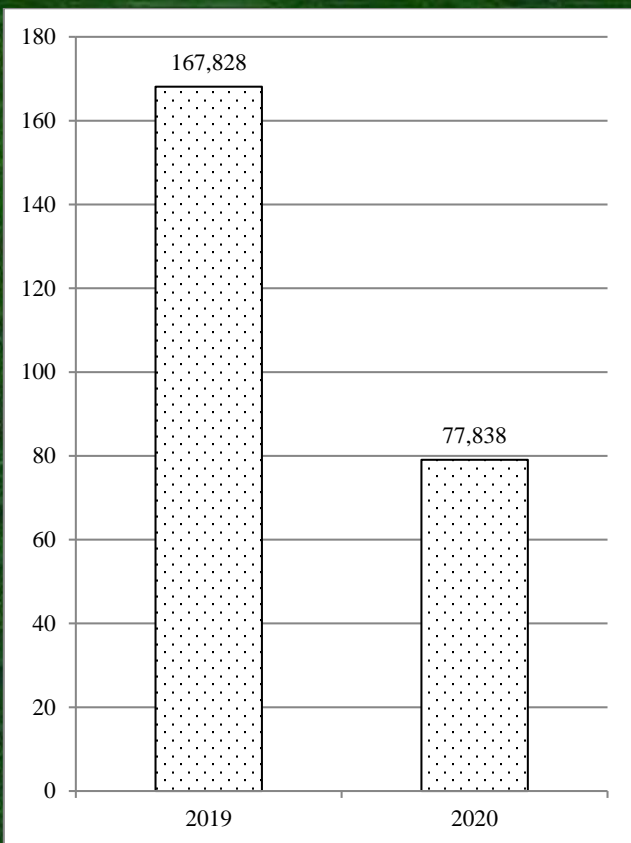
Додаток 3

Показники фінансового аналізу ТОВ «ФК «МАГНАТ» за 2019-2020 роки

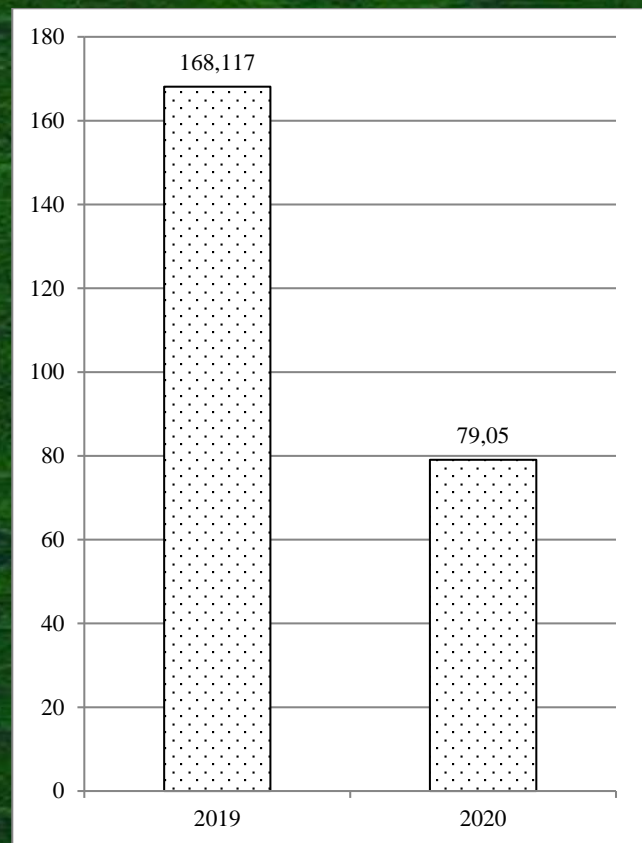
А. Основні фінансові коефіцієнти за 2019-2020 роки

Назва	Формула	2019	2020
ПОКАЗНИКИ ЛІКВІДНОСТІ			
Показують здатність підприємства розраховуватись за своїми зобов'язаннями за рахунок наявних активів			
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	Грошові кошти / Поточні зобов'язання	167,828	77,838
Коефіцієнт проміжної ліквідності	(Оборотні активи - товарно-матеріальні запаси) / Поточні зобов'язання	168,117	79,050
Коефіцієнт загальної ліквідності (покриття)	Оборотні активи / Поточні зобов'язання	168,117	79,050
Власний оборотний капітал	Власний капітал - Необоротні активи	102944,000	103728,000
ПОКАЗНИКИ ФІНАНСОВОЇ СТІЙКОСТІ			
Показують залежність підприємства від зовнішніх джерел фінансування			
Коефіцієнт фінансової незалежності (автономії)	Власний капітал / Активи	0,816	0,945
Коефіцієнт фінансової залежності	Активи / Власний капітал	1,225	1,058
Коефіцієнт заборгованості	Позикові кошти / Активи	0,173	0,013
Відношення довгострокових кредитів до капіталізації	Довгострокові кредити / Капіталізація	0,169	0,000
Відношення довгострокових кредитів до власного капіталу	Довгострокові кредити / Власний капітал	0,206	0,000
Відношення заборгованості до власного капіталу	Позичені кошти / Власний капітал	0,212	0,013
ПОКАЗНИКИ ПРИБУТКОВОСТІ			
Показують ефективність використання залучених ресурсів			
Рентабельність активів	Чистий прибуток / Середньорічна вартість активів		5,319
Рентабельність власного капіталу	Чистий прибуток / Середньорічна вартість власного капіталу		6,078
Рентабельність чистих активів	Чистий прибуток / Середньорічна вартість чистих активів		5,364
Рентабельність оборотних активів	Операційний прибуток / Середньорічна вартість оборотних активів		7,045

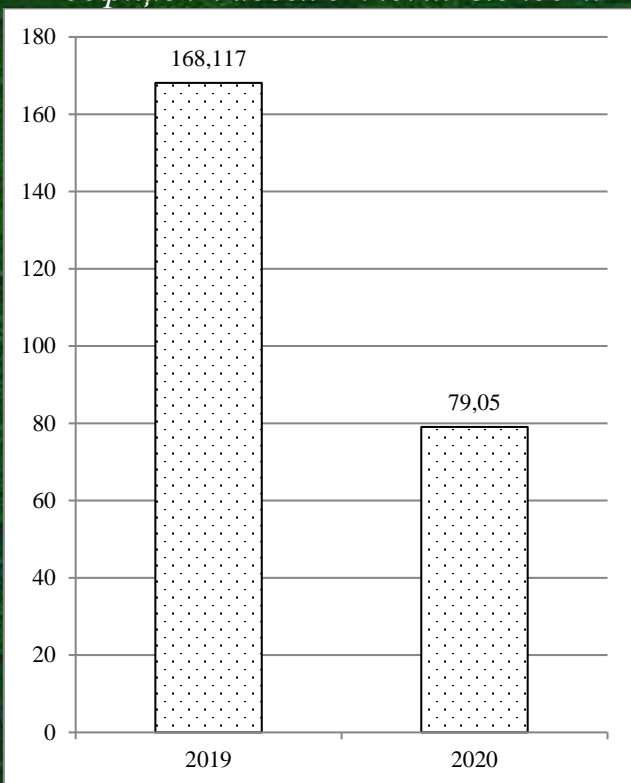
A1. Коефіцієнти ліквідності



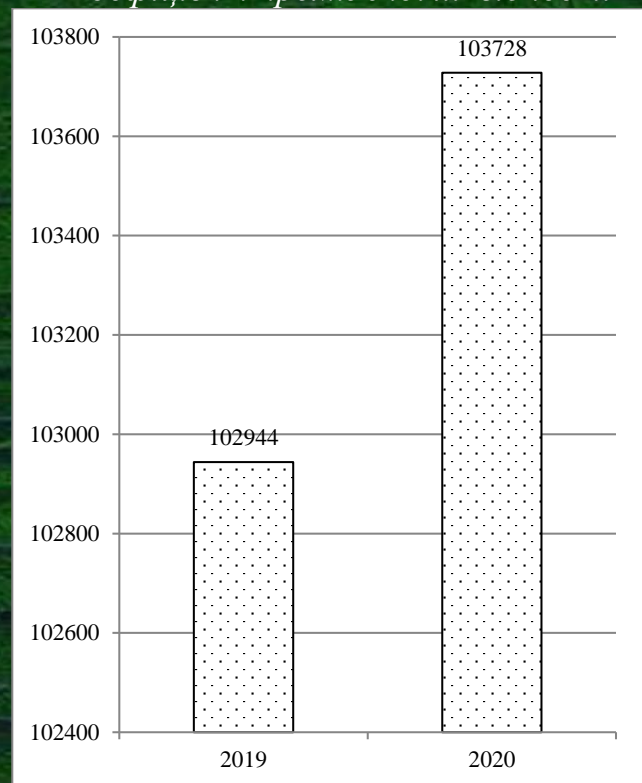
Коефіцієнт абсолютної ліквідності



Коефіцієнт проміжної ліквідності

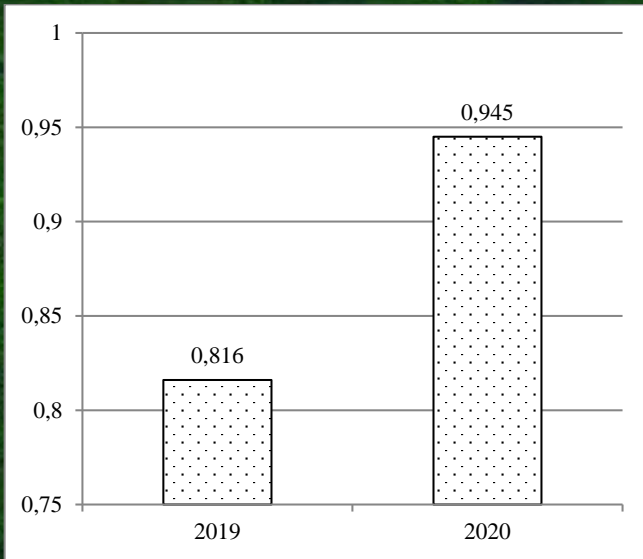


Коефіцієнт загальної ліквідності

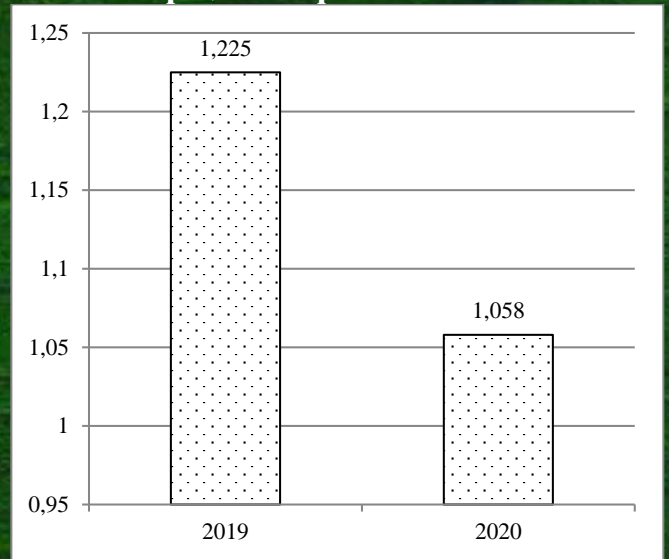


Власний оборотний капітал

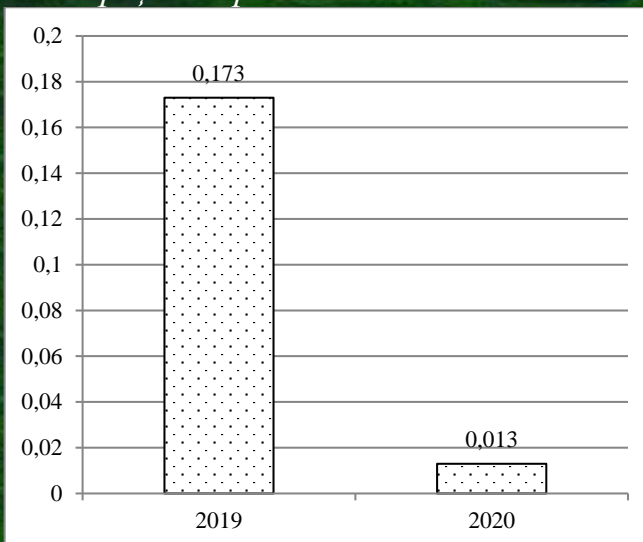
A2. Коефіцієнти фінансової стійкості



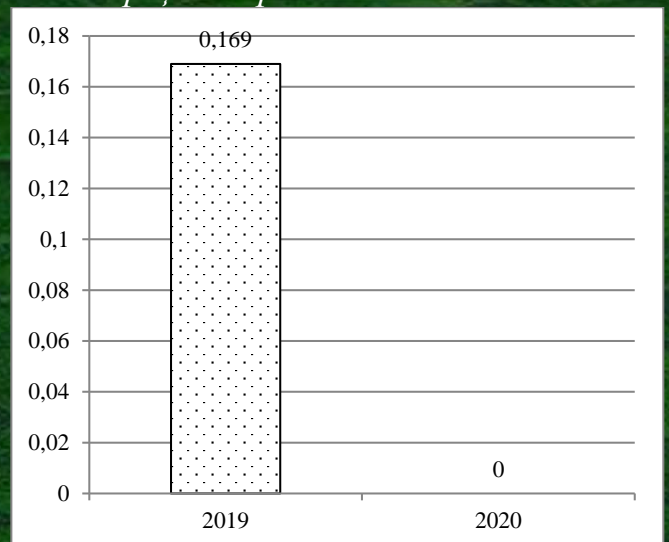
Коефіцієнт фінансової незалежності



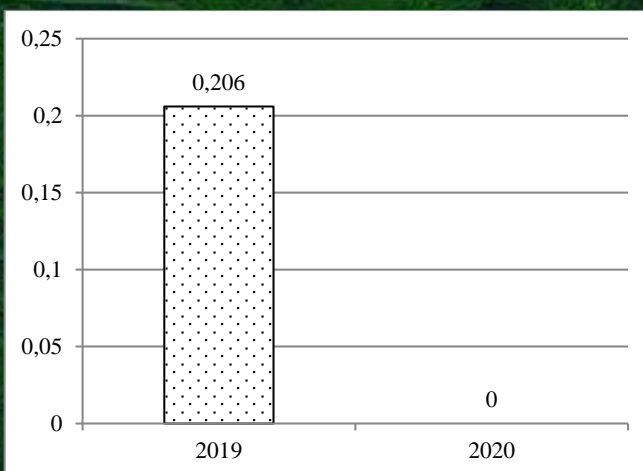
Коефіцієнт фінансової залежності



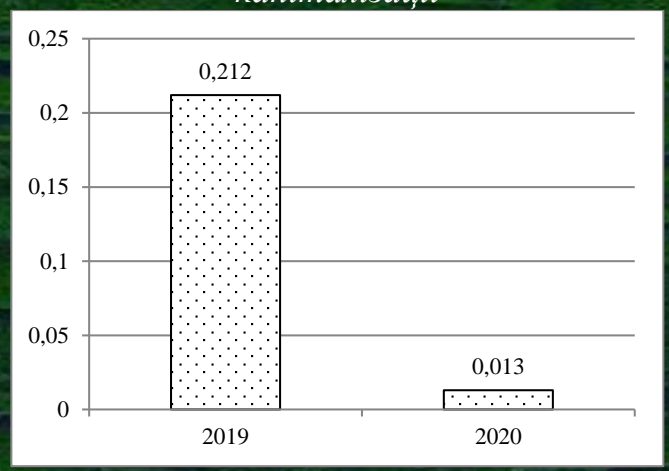
Коефіцієнт заборгованості



Відношення довгострокових кредитів до капіталізації



Відношення довгострокових кредитів до власного капіталу

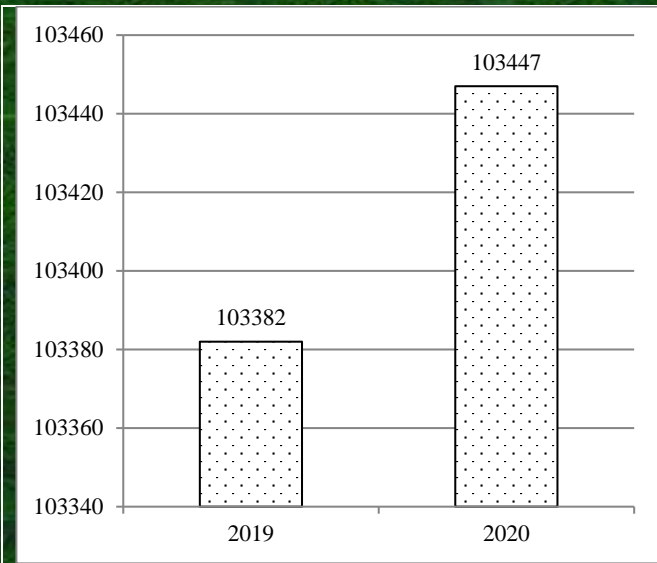


Відношення заборгованості до власного капіталу

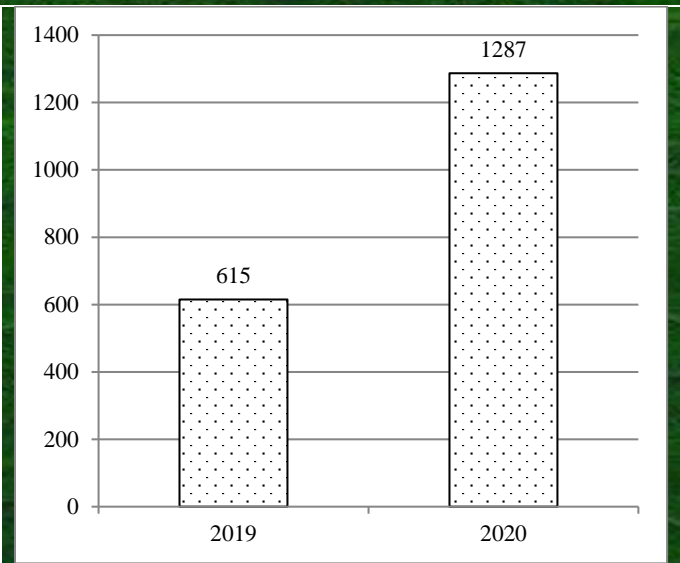
Б. Баланс ліквідності за 2019-2020 роки

Код	Назва	Опис	2019	2020
A1	Найбільш ліквідні активи	Грошові кошти	103 382,00	103 447,00
П1	Найбільш термінові зобов'язання	Кредиторська заборгованість	615,00	1 287,00
A1-П1	Забезпечення зобов'язань П1	Плюс добре, мінус погано	+102 767,00	+102 160,00
A2	Активи, які швидко реалізуються	Дебіторська заборгованість	178,00	1 610,00
П2	Короткострокові пасиви	Короткострокові позики	1,00	42,00
A2-П2	Забезпечення зобов'язань П2	Плюс добре, мінус погано	+177,00	+1 568,00
A3	Активи, які повільно реалізуються	Запаси	0,00	0,00
П3	Довгострокові пасиви	Довгострокові позики	21 067,00	0,00
A3-П3	Забезпечення зобов'язань П3	Плюс добре, мінус погано	-21 067,00	0,00
A4	Активи, які важко реалізуються	Основні засоби	21 757,00	344,00
П4	Постійні пасиви	Власний капітал	103 634,00	104 072,00
A4-П4	Забезпечення зобов'язань П4	Плюс погано, мінус добре	-81 877,00	-103 728,00

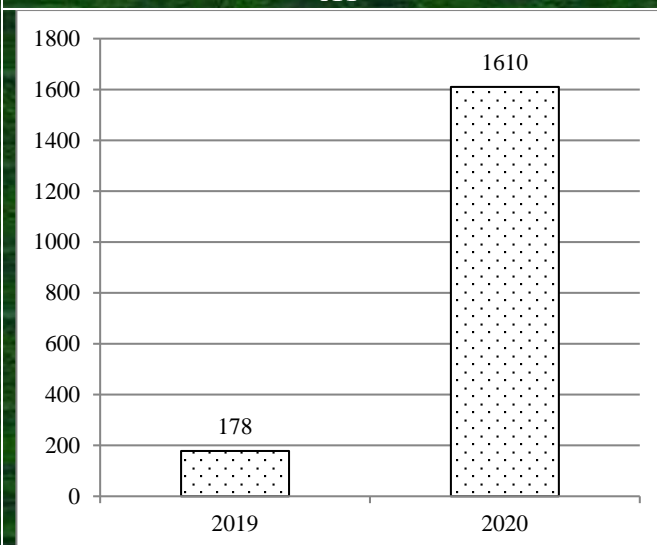
**Б1. Групування активів за ступенем ліквідності
та пасивів за терміновістю погашення зобов'язань**



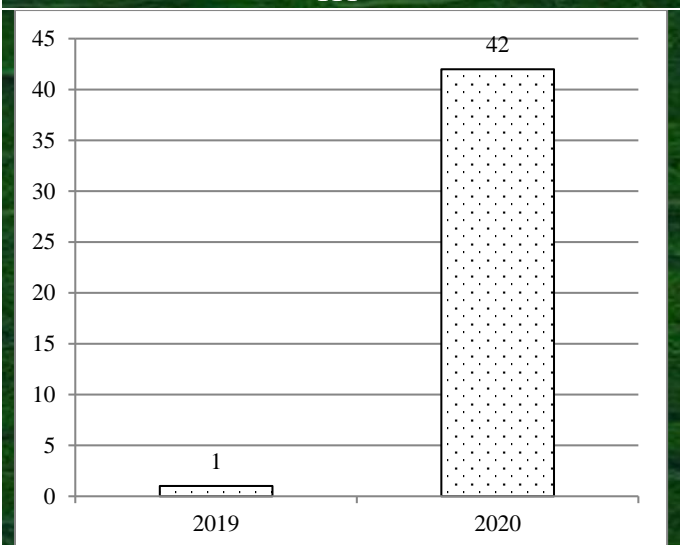
A1



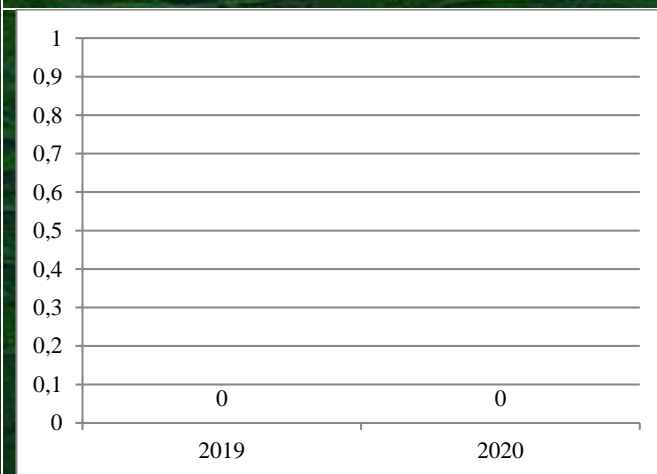
П1



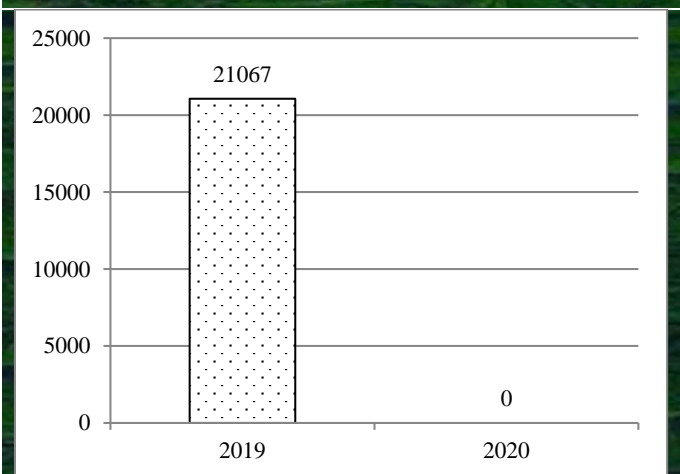
A2



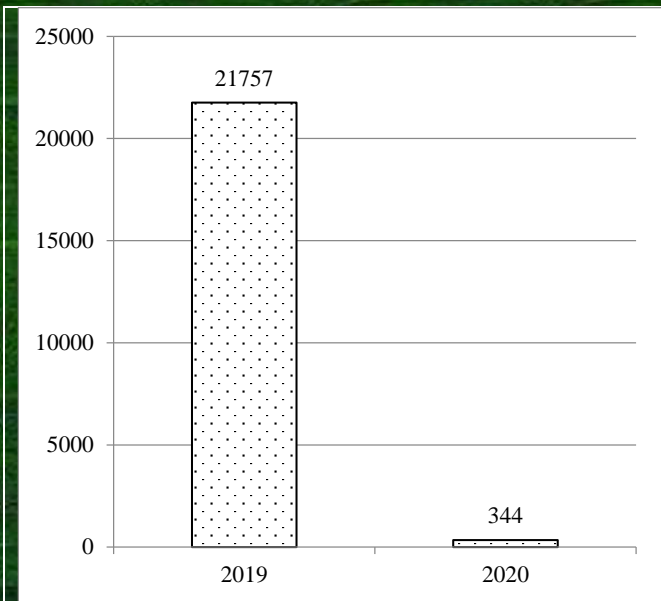
П2



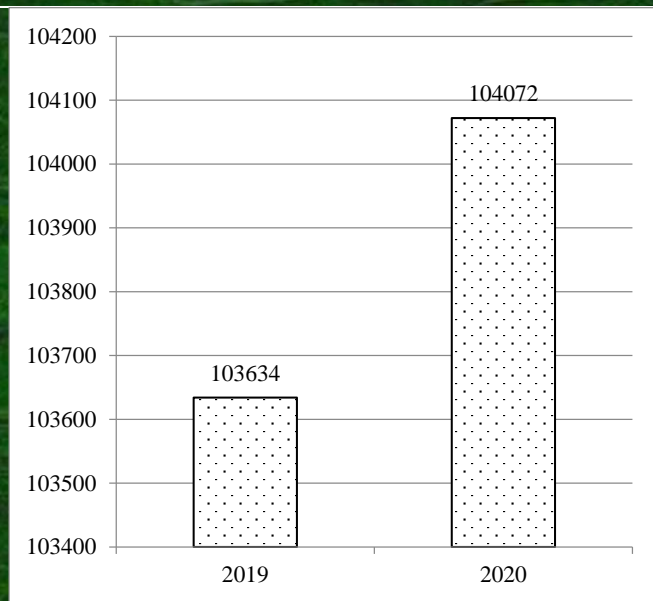
A3



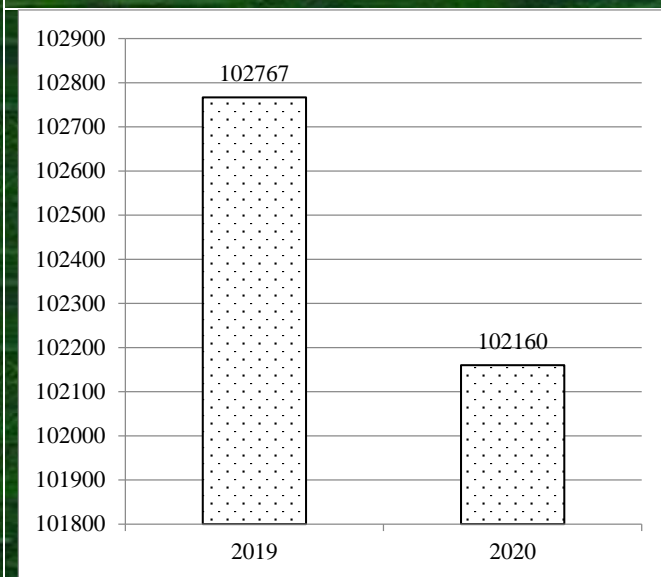
П3



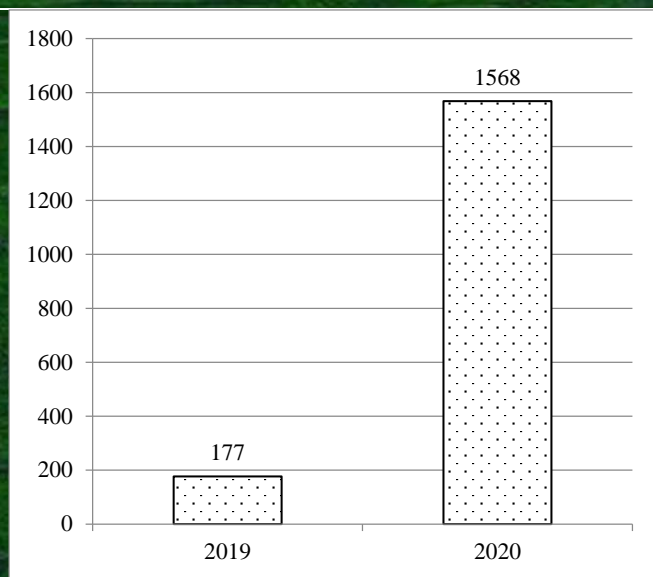
A4



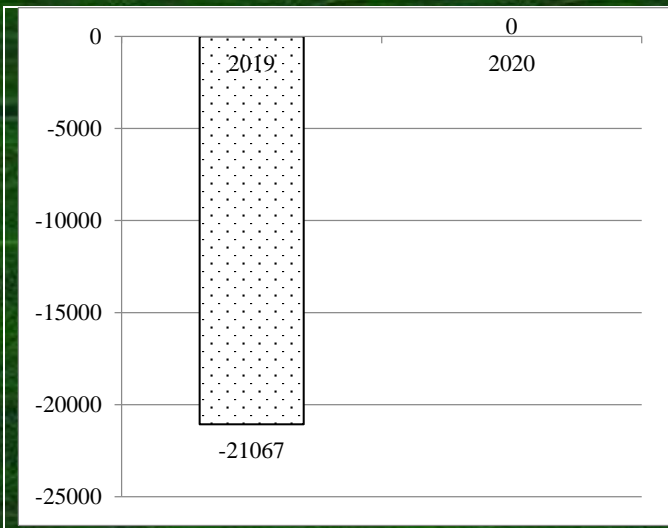
II4



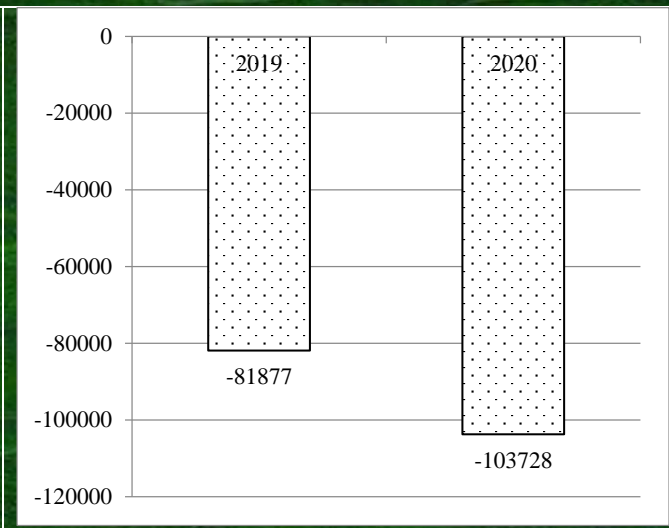
A1-III



A2-II2



A3-II3



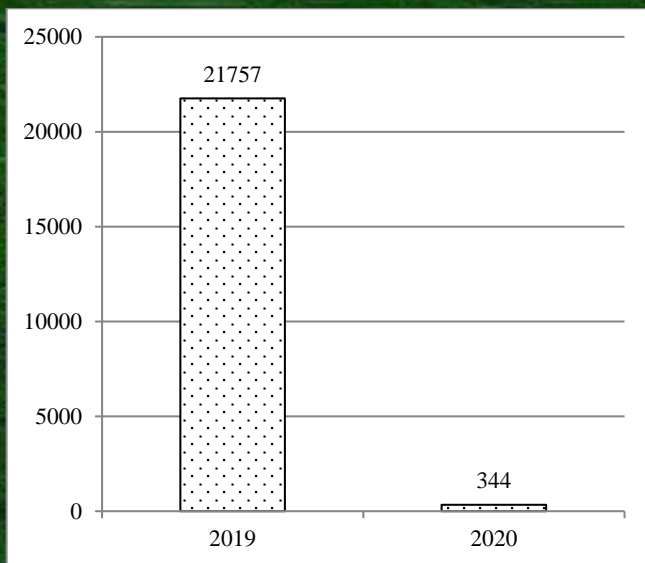
A4-II4

В. Аналітичний баланс за 2019 – 2020 роки

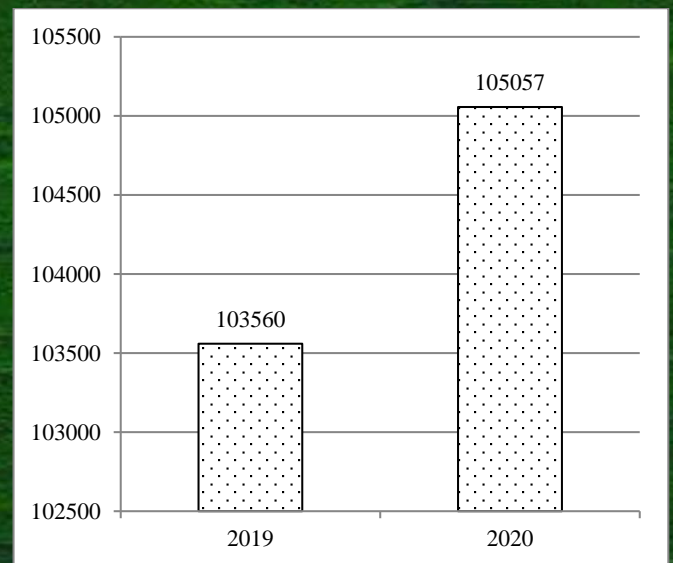
2019 – 2020								
Назва статті	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	на початок звітного періоду	на кінець звітного періоду	в абсолютних величинах (3 - 2)	у питомій вазі (5 - 4)	у процентах на початок періоду (6 : 2 * 100)	у процентах до зміни підсумку балансу (6 : 66 * 100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Активи								
Необоротні активи	21 757,00	344,00	17,36	0,33	-21 413,00	-17,04	-98,42	+107,52
Оборотні активи	103 560,00	105 057,00	82,64	99,67	+1 497,00	+17,04	+1,45	-7,52
- запаси	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- дебіторська заборгованість	178,00	1 610,00	0,14	1,53	+1 432,00	+1,39	+804,49	-7,19
- грошові кошти	103 382,00	103 447,00	82,50	98,15	+65,00	+15,65	+0,06	-0,33
- інші оборотні активи	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші активи	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Баланс	125 317,00	105 401,00	100,00	100,00	-19 916,00	0,00	-15,89	+100,00
Пасиви								
Власний капітал	102 263,00	99 651,00	81,60	94,54	-2 612,00	+12,94	-2,55	+13,12
Довгострокові зобов'язання та забезпечення	22 438,00	4 421,00	17,90	4,19	-18 017,00	-13,71	-80,30	+90,46
Поточні зобов'язання	616,00	1 329,00	0,49	1,26	+713,00	+0,77	+115,75	-3,58
- короткострокові кредити банків	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
- кредиторська заборгованість	615,00	1 287,00	0,49	1,22	+672,00	+0,73	+109,27	-3,37

- інші поточні зобов'язання	1,00	42,00	0,00	0,04	+41,00	+0,04	+4 100,00	-0,21
Інші пасиви	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Баланс	125 317,00	105 401,00	100,00	100,00	-19 916,00	0,00	-15,89	+100,00

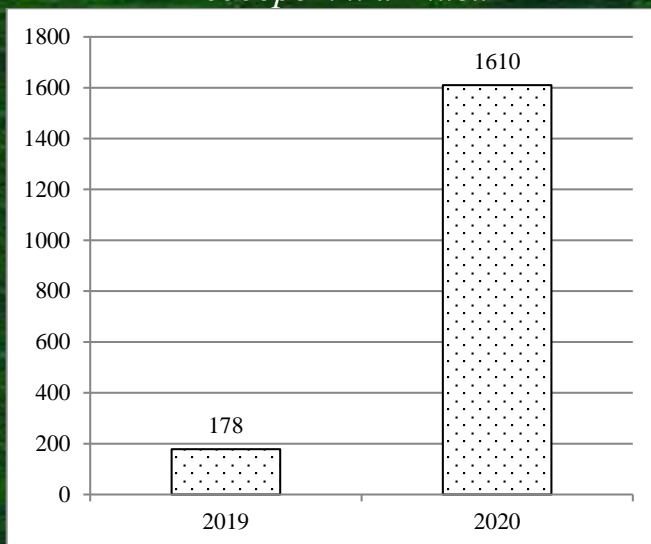
В1. Показники активу балансу за 2019-2020 роки



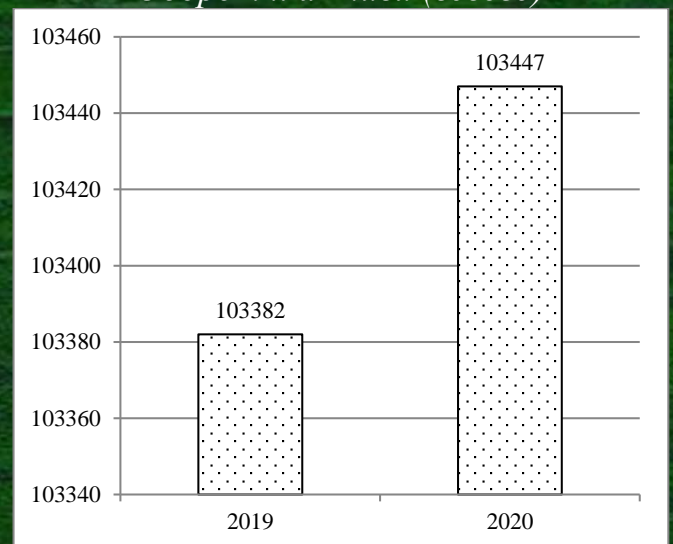
Необоротні активи



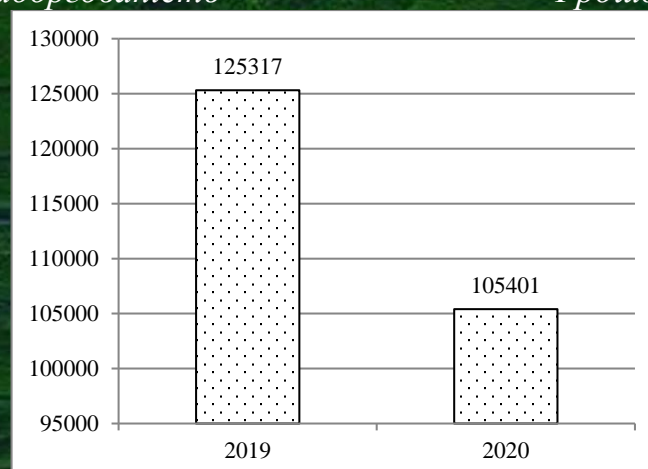
Оборотні активи (всього)



Дебіторська заборгованість

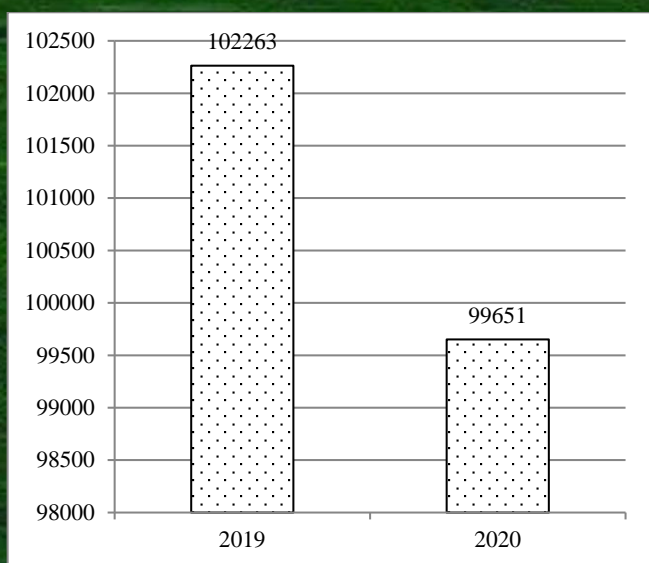


Грошові кошти

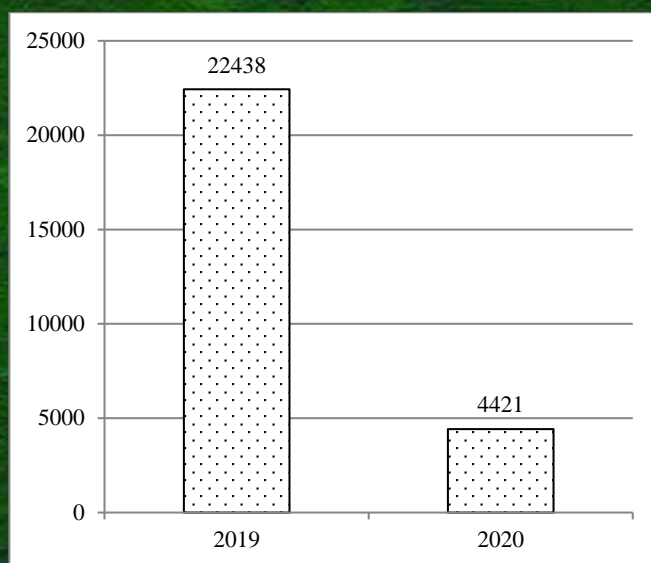


Баланс

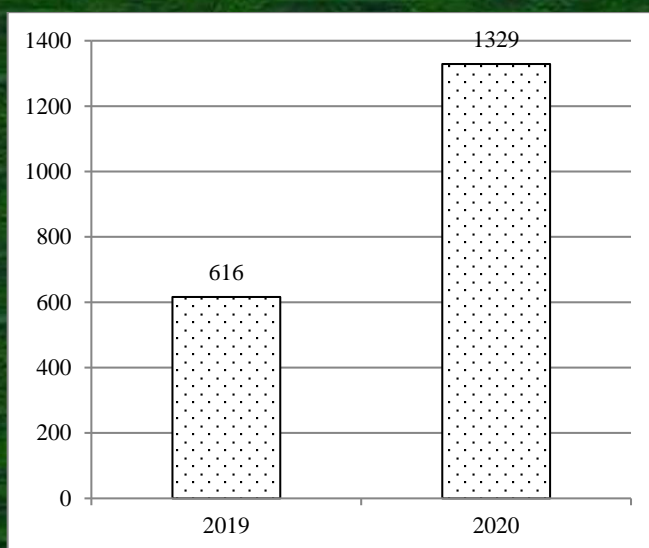
В2. Показники пасиву балансу за 2019-2020 роки



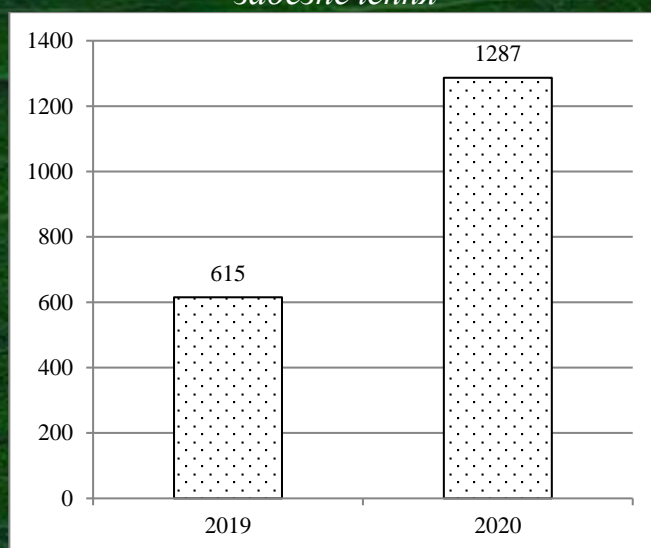
Власний капітал



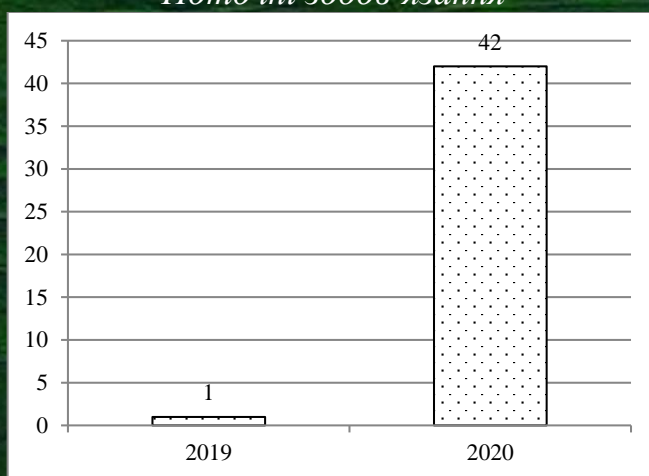
Довгострокові зобов'язання та забезпечення



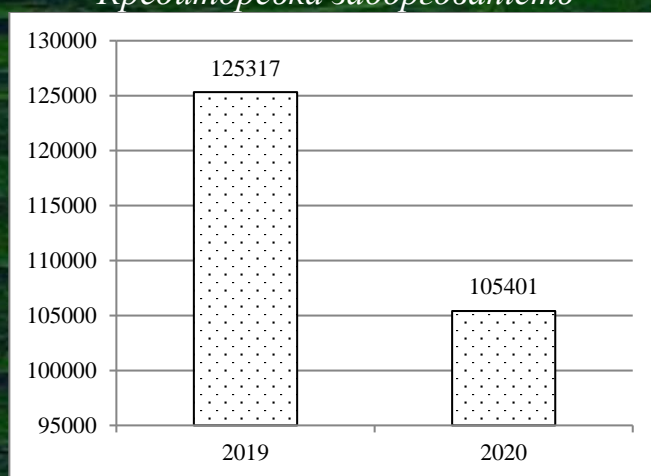
Поточні зобов'язання



Кредиторська заборгованість



Інші поточні зобов'язання



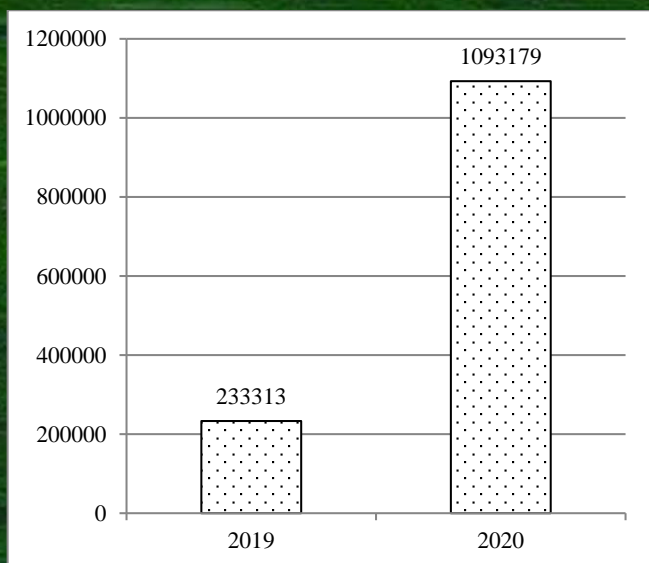
Баланс

Г. Аналітичний звіт про фінансові результати за 2019 – 2020 роки

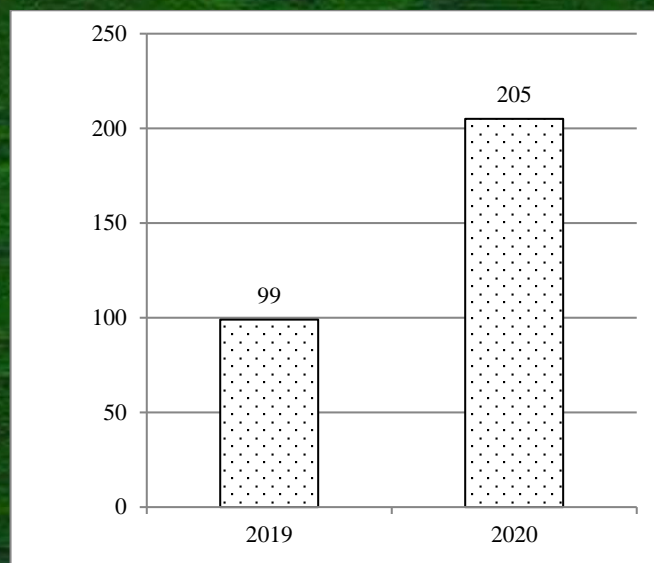
2019 – 2020								
Назва статті	Абсолютні величини		Питома вага, %		Зміни			
	за попередній період	за звітний період	за попередній період	за звітний період	в абсолютних величинах (3 - 2)	у питомій вазі (5 - 4)	у процентах до попереднього періоду (6 : 2 * 100)	у процентах до зміни загальної величини (6 : 6р * 100)
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Доходи								
Виручка	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші операційні доходи	233 313,00	1 093 179,00	99,96	99,98	+859 866,00	+0,02	+368,55	+99,99
Фінансові доходи	99,00	205,00	0,04	0,02	+106,00	-0,02	+107,07	+0,01
Інші доходи	1,00	0,00	0,00	0,00	-1,00	0,00	-100,00	0,00
Разом	233 413,00	1 093 384,00	100,00	100,00	+859 971,00	0,00	+368,43	+100,00
Витрати								
Непрямі податки	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Собівартість продукції	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Операційні витрати	226 366,00	1 085 830,00	99,45	99,87	+859 464,00	+0,42	+379,68	+99,98
Фінансові витрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Інші витрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Податок на прибуток	1 262,00	1 418,00	0,55	0,13	+156,00	-0,42	+12,36	+0,02
Разом	227 628,00	1 087 248,00	100,00	100,00	+859 620,00	0,00	+377,64	+100,00
Елементи операційних витрат								
Матеріальні затрати	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Витрати на оплату праці	44 257,00	61 837,00	19,55	5,69	+17 580,00	-13,86	+39,72	+2,05
Відрахування на соціальні заходи	9 683,00	13 560,00	4,28	1,25	+3 877,00	-3,03	+40,04	+0,45
Амортизація	260,00	200,00	0,11	0,02	-60,00	-0,10	-23,08	-0,01

Інші операційні витрати	172 166,00	1 010 233,00	76,06	93,04	+838 067,00	+16,98	+486,78	+97,51
Разом	226 366,00	1 085 830,00	100,00	100,00	+859 464,00	0,00	+379,68	+100,00

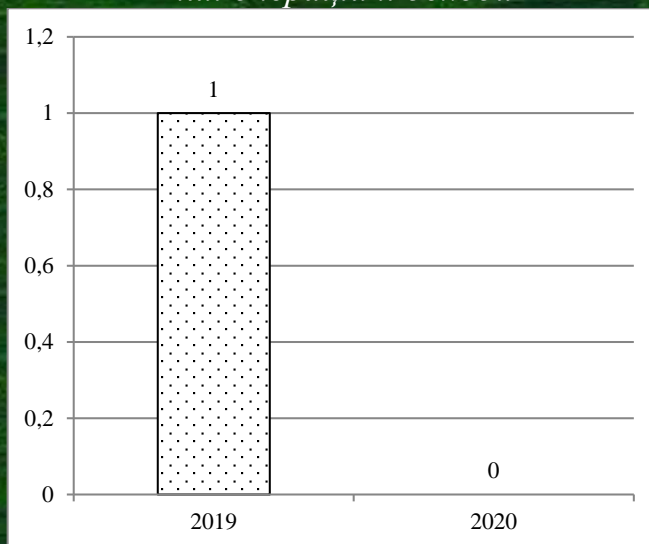
Г1. Доходи за 2019-2020 роки



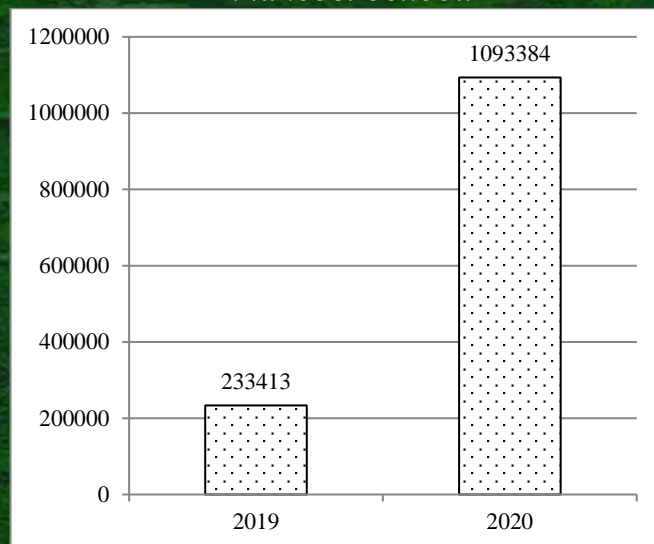
Інші операційні доходи



Фінансові доходи

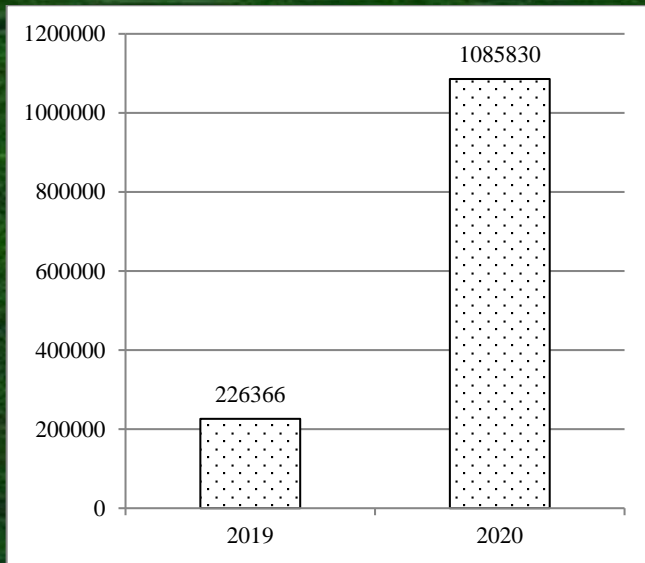


Інші доходи

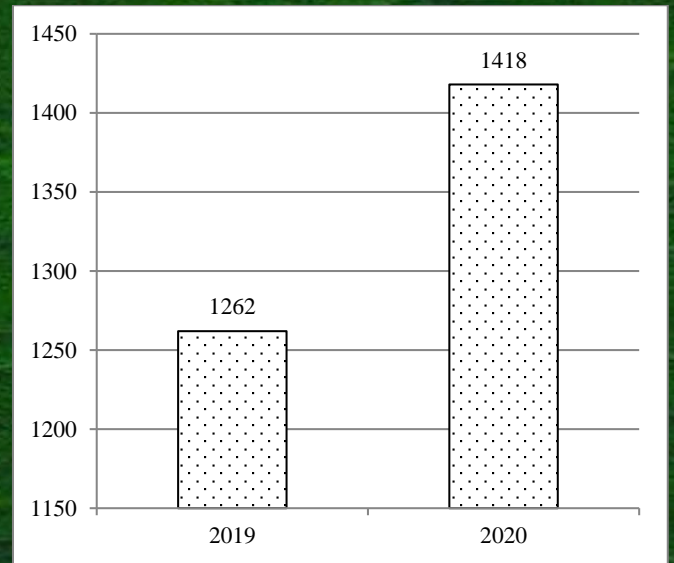


Всього доходів

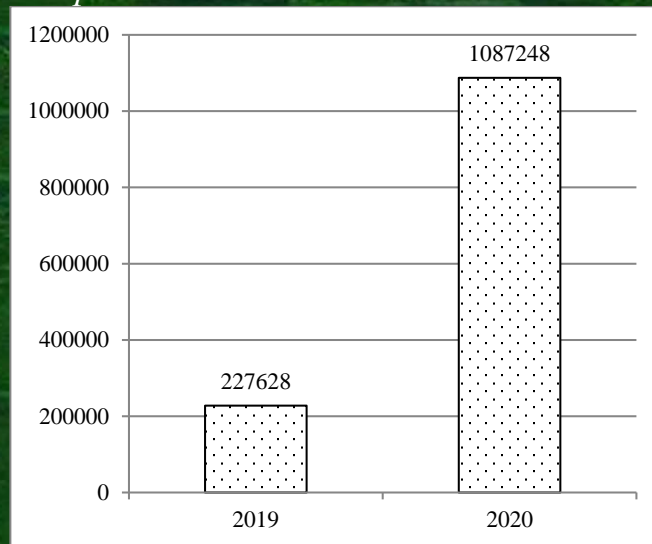
Г2. Витрати за 2019-2020 роки



Операційні витрати

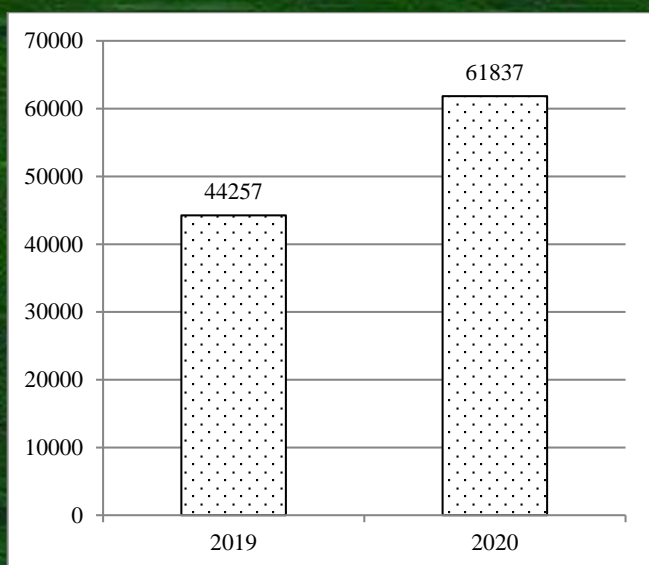


Податок на прибуток

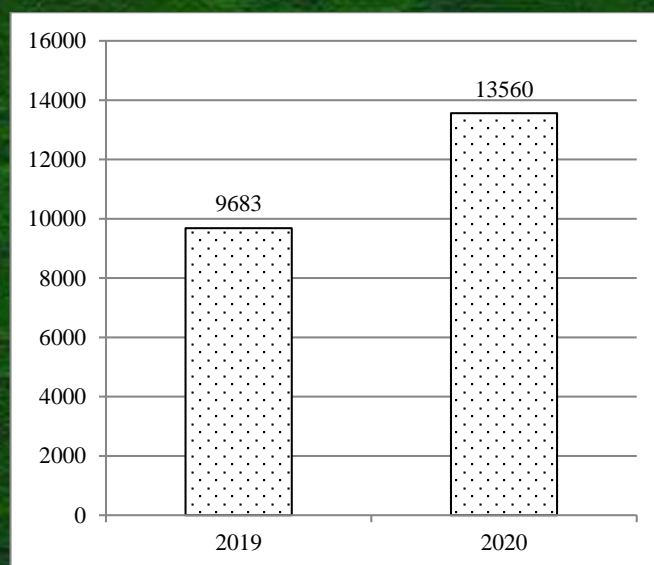


Всього витрат

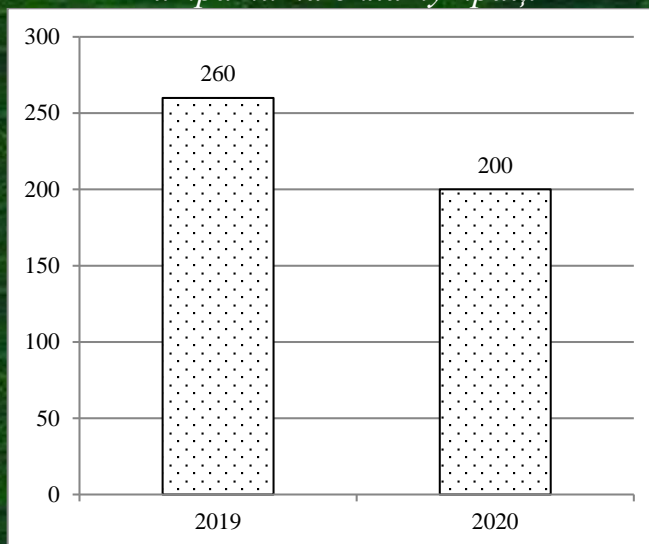
ГЗ. Елементи операційних витрат за 2019-2020 роки



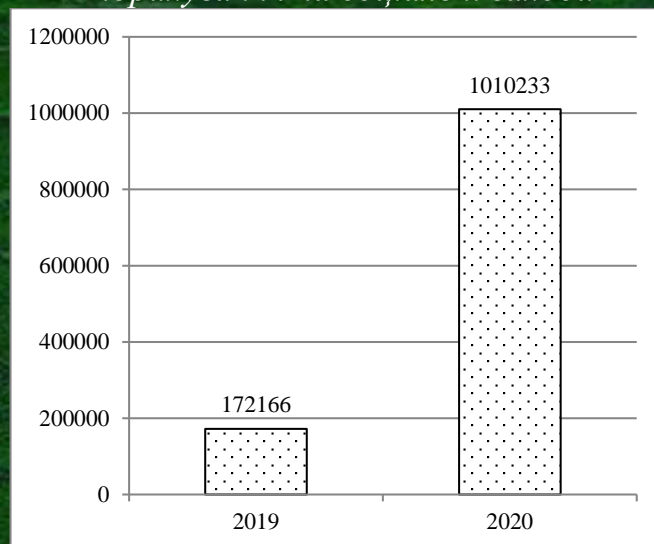
Витрати на оплату праці



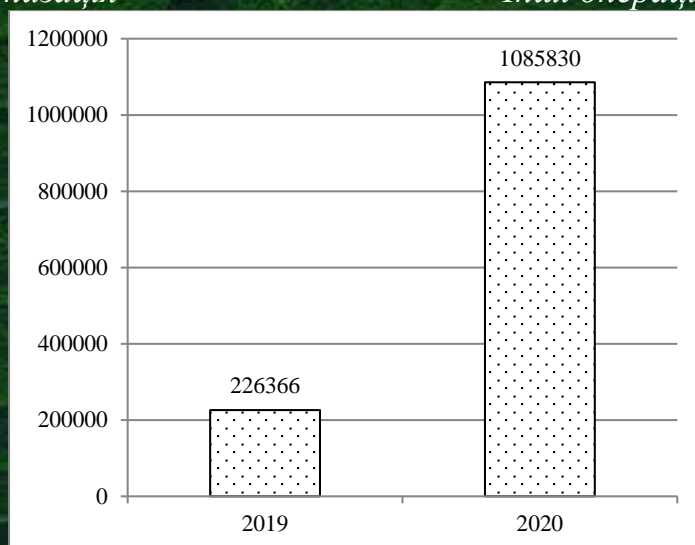
Відрахування на соціальні заходи



Амортизація

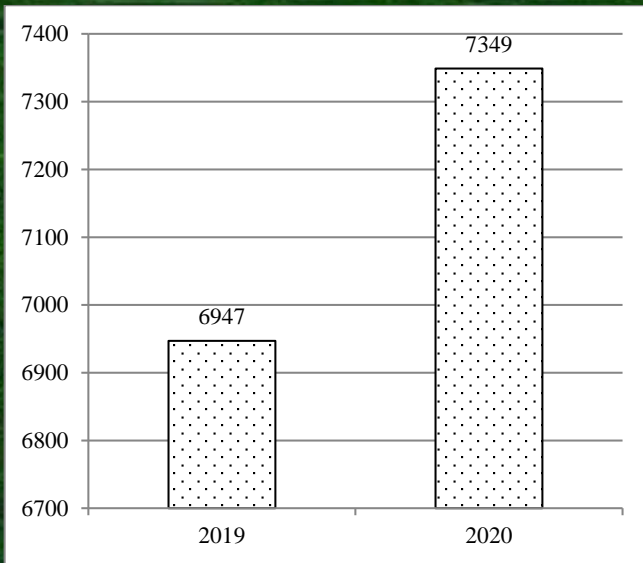


Інші операційні витрати

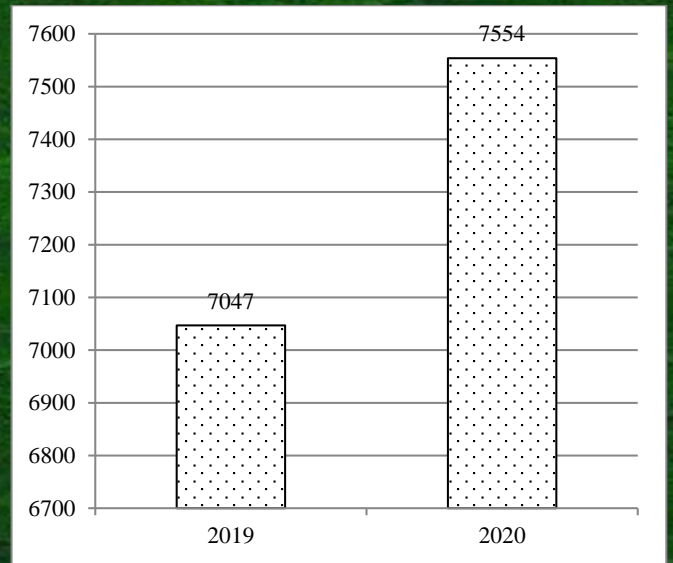


Всього витрат

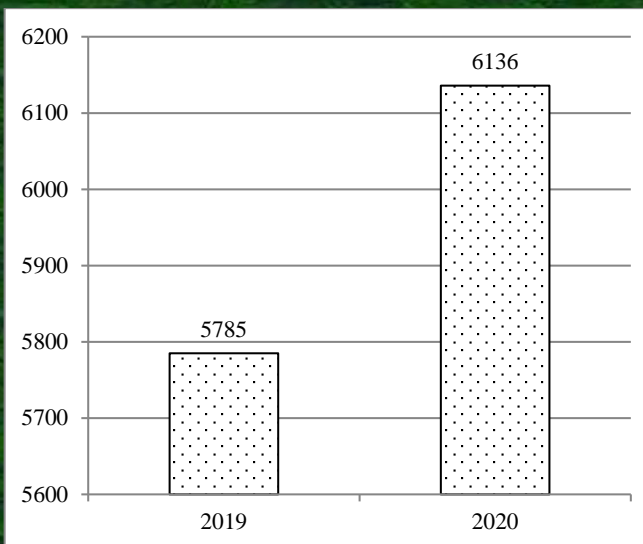
Г4. Прибутки за 2019-2020 роки



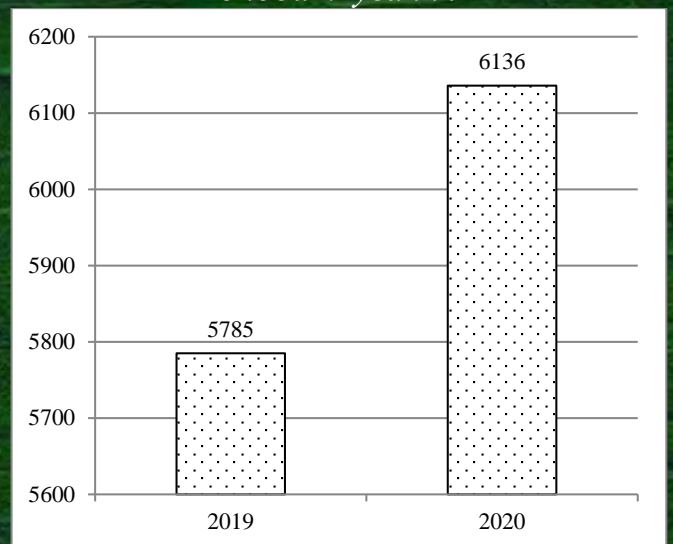
Прибуток від операційної діяльності



Прибуток від звичайної діяльності до оподаткування



Прибуток від звичайної діяльності



Чистий прибуток

Всі розрахунки виконано за допомогою програми «Фінансист».

<http://financier-soft.com.ua>

Західноукраїнський національний університет

Факультет фінансів та обліку

Міжнародні стандарти обліку та звітності

Підручник

Літературний редактор: Наталія Гайда

Комп'ютерна верстка: Володимир Босий

Оцифрування матеріалу та дизайн: Вадим Шухманн

Підписано до друку 12.03.2021 р.

Формат 60x87 1/8. Гарнітура Times.

Папір офсетний. Друк на дублюванні.

Умов. друк. арк. 68,55. Облік.-вид. арк. 66,81.

Тираж 100 прим.

Видавець та виготовлювач

Західноукраїнський національний університет

вул. Львівська, 11, м. Тернопіль 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до Державного реєстру
видавців ДК № 3467 від 23.04.2009р.*

Надруковано:

ТзОВ «ЗАЗА ПРІНТ», м. Тернопіль