ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ

100

О. І. Мазіна,
С. А. Рогозний

# МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ



МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ

ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ • 1921 •

**МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ**
**УНІВЕРСИТЕТ ДЕРЖАВНОЇ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ**

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»
Заснована 2015 року і є продовженням започаткованої 2001 року
серії «Митна справа в Україні»

**О. І. Мазіна,**
**С. А. Рогозний**

# МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ

***Навчальний посібник***

**Ірпінь**
**2021**

**УДК 657.22(075.8)**
**ББК 65.052.201.1я73**
**М13**

*Рекомендовано до друку Вченою радою*
*Університету державної фіскальної служби України*
*(протокол № 3 від 25 лютого 2021 року)*

***Рецензенти:***

**Краєвський В. М.,** д.е.н., професор, директор ННІ обліку, аналізу та аудиту, Університет ДФС України;

**Пантелеєв В. П.,** д.е.н., професор, Національна академія статистики, обліку та аудиту.

***Автори:***

**Мазіна О. І.,** доцент, к.е.н., доцент кафедри бухгалтерського обліку, Університет ДФС України;

**Рогозний С. А.,** директор ТОВ МІК «СТАРТ», член Ради ФПБАУ, сертифікований аудитор.

**Мазіна О. І.**

**М13** **Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування**: навчальний посібник / О. І. Мазіна, С. А. Рогозний. – Ірпінь: Університет ДФС України, 2021. – 440 с. – (Серія «Податкова та митна справа в Україні»; т. 167).
ISBN 978-966-337-625-7

Навчальний посібник сформований, відповідно до програми навчальної дисципліни «Облік і оподаткування», для студентів третього освітньо-наукового рівня (доктор філософії), що навчаються за спеціальностями 071 «Облік і оподаткування», 072 «Фінанси, банківська справа та страхування», 051 «Економіка».

У посібнику розкриваються основні концепції фінансової звітності за міжнародними стандартами, підходи до визнання, оцінки і відображення у звітності інформації про активи, складові власного капіталу, довгострокові та поточні зобов'язання, фінансові інструменти, визнання й оцінки доходів і витрат.

До кожної теми розроблені практичні завдання, контрольні питання та тести, які допоможуть набути практичних навичок застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

**УДК 657.22(075.8)**
**ББК 65.052.201.1я73**

© Мазіна О. І., Рогозний С. А., 2021
© Університет ДФС України, 2021

**ISBN 978-966-337-625-7**

# ЗМІСТ

**ВСТУП**.....8

**ПЕРЕДМОВА**
**ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ** .....9

**ТЕМА 1. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ КОМПОНЕНТИ**.....13

1.1. Концептуальні основи фінансової звітності .....13

1.1.1. Роль, призначення та цілі розробки міжнародних стандартів фінансової звітності.....14

1.1.2. Концепції фінансової звітності .....19

1.1.3. Якісні характеристики фінансової звітності .....23

1.1.4. Елементи фінансової звітності, їх оцінка та визнання .....28

1.1.5. Основоположні припущення у процесі формування фінансової звітності.....42

1.1.6. Концепції капіталу та його збереження .....43

1.2. Компоненти фінансової звітності та вимоги до їх змісту.....51

1.2.1. Основні вимоги до подання інформації у фінансовій звітності загального призначення .....52

1.2.2. Структура Звіту про фінансовий стан.....63

1.2.3. Структура Звіту про сукупний дохід.....69

1.2.4. Структура Звіту про зміни у власному капіталі.....74

1.2.5. Структура Звіту про рух грошових коштів .....76

1.2.6. Структура Приміток до фінансових звітів.....84

1.2.7. Проміжна фінансова звітність.....87

**ТЕМА 2. ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ** ..... 99
2.1. Облікова політика та вимоги до її формування ..... 99
2.2. Зміна облікової політики: ретроспективне та перспективне застосування змін ..... 102
2.3. Облікові оцінки та зміна облікових оцінок ..... 107
2.4. Виправлення помилок у фінансовій звітності ..... 109
2.5. Події після дати балансу і їх вплив на фінансову звітність ..... 111

**ТЕМА 3. ОСНОВНІ ЗАСОБИ, НЕМАТЕРІАЛЬНІ АКТИВИ, ЗАПАСИ: ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА** ..... 123
3.1. Основні вимоги до обліку та відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності ..... 123
3.1.1. Основні вимоги до обліку та відображення інформації про основні засоби ..... 123
3.1.2. Визнання та оцінка основних засобів при надходженні ..... 127
3.1.3. Моделі оцінки основних засобів у процесі використання ..... 131
3.1.4. Амортизація, знецінення та припинення визнання основних засобів ..... 132
3.1.5. Вимоги до інформації про основні засоби, що надається у фінансовій звітності ..... 134
3.2. Визнання, оцінка, подання та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість ..... 141
3.2.1. Визначення об’єктів інвестиційної нерухомості як об’єктів обліку та фінансової звітності ..... 141
3.2.2. Визнання та оцінка об’єктів інвестиційної нерухомості при надходженні ..... 144
3.2.3. Моделі оцінки інвестиційної нерухомості у процесі їх використання ..... 145

3.2.4. Припинення визнання інвестиційної нерухомості та знецінення ..... 149
3.2.5. Вимоги до інформації про інвестиційну нерухомість, що надається у фінансовій звітності ..... 150
3.3. Орендовані необоротні активи, методика оцінки та відображення у фінансовій звітності ..... 156
3.3.1. Сутність оренди та ідентифікація орендних відносин ..... 157
3.3.2. Визнання орендного зобов'язання та права на користування орендованим активом ..... 160
3.3.3. Модифікації оренди у процесі використання та відображення в обліку ..... 168
3.3.4. Вимоги до інформації про оренду необоротних активів у фінансовій звітності ..... 171
3.4. Вимоги до інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності ..... 179
3.4.1. Нематеріальні активи та їх групування ..... 180
3.4.2. Визнання та оцінка нематеріальних активів при надходженні ..... 185
3.4.3. Особливості оцінки внутрішньогенерованих нематеріальних активів ..... 190
3.4.4. Амортизація нематеріальних активів ..... 196
3.4.5. Припинення визнання нематеріальних активів та вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності ..... 197
3.5. Вимоги до інформації про запаси, необоротні активи, призначені для продажу та групи вибуття ..... 207
3.5.1. Первісна оцінка запасів та складові собівартості запасів ..... 208
3.5.2. Методи списання запасів у постійній і періодичній системі обліку ..... 213
3.5.3. Вимоги до оцінки запасів для відображення у фінансовій звітності ..... 215

3.5.4. Непоточні активи, призначені
для продажу та групи вибуття ..... 218

**ТЕМА 4. ФОРМУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПРО ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ** ..... 228

4.1. Поняття та визнання фінансових інструментів ..... 228

4.2. Оцінка фінансових активів та зобов'язань ..... 234

4.3. Фінансові інвестиції: облік та
відображення у звітності ..... 244

4.4. Оцінка фінансових інвестицій за методом участі
в капіталі та за амортизованою вартістю ..... 248

4.5. Похідні фінансові інструменти та хеджування
грошових потоків ..... 250

4.6. Відображення фінансових інструментів
у фінансовій звітності ..... 253

**ТЕМА 5. БАЗОВІ ПІДХОДИ Й ОСНОВНІ ПРАВИЛА ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ** ..... 264

5.1. Доходи від договорів з клієнтами та відображення
доходів у фінансовій звітності ..... 264

5.1.1. Сутність та основні критерії визнання доходів
згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» ..... 264

5.1.2. Особливості визнання доходу
від договорів з клієнтами ..... 270

5.1.3. Особливості визнання витрат на виконання
договорів з клієнтами ..... 278

5.1.4. Подання та розкриття інформації
у фінансовій звітності ..... 282

5.2. Витрати з податків на прибутки та витрати на позики ..... 292

5.2.1. Податкові різниці та витрати
з податку на прибуток ..... 292

5.2.2. Податкові різниці у вітчизняній податковій практиці ..... 299
5.2.3. Відображення витрат з податків на прибуток у звітності ..... 303
5.2.4. Витрати на позики та їх капіталізація ..... 306

**ТЕМА 6. ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ: ОБЛІК ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ** ..... 319
6.1. Сутність визнання та первісна оцінка державних грантів ..... 319
6.2. Особливості обліку державної допомоги ..... 325
6.3. Період визнання доходом державних грантів ..... 326
6.4. Погашення грантів та розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності ..... 329

**ТЕМА 7. СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСВО У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ** ..... 341
7.1. Сфера використання МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» та основні терміни ..... 341
7.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції ..... 346
7.3. Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості ..... 350
7.4. Розкриття інформації про об’єкти сільськогосподарської діяльності у фінансовій звітності ..... 352

**СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ** ..... 361

**КЛЮЧОВІ СЛОВА І ТЕРМІНИ** ..... 371

**ДОДАТКИ** ..... 421

# ВСТУП

Навчальний посібник «Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування» розроблений для підготовки здобувачів третього рівня освіти ступеня доктора філософії з галузі знань 07 «Управління та адміністрування» зі спеціальностей 071 «Облік і оподаткування», 072 «Фінанси, банківська справа та страхування» й галузі знань 05 «Соціальні та поведінкові науки» зі спеціальності 051 «Економіка».

Навчальний посібник також стане в нагоді бакалаврам та магістрам, які вивчають дисципліни, що базуються на міжнародних стандартах фінансової звітності.

Основною метою цього навчального посібника є забезпечення компетенцій знання, розуміння та практичного застосування облікових підходів та формування показників фінансової звітності за вимогами міжнародних стандартів. Особлива увага приділена процесу обґрунтування професійного судження у виборі альтернативних методів оцінок окремих об'єктів бухгалтерського обліку для відображення їх у звітності у процесі надходження та на кінець звітного періоду.

Навчальний посібник включає в себе сім тем, які відображають концептуальні основи обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами, підходи до визнання, оцінки, обліку та відображення у звітності непоточних і поточних активів, складових власного капіталу, довгострокових та поточних зобов'язань, фінансових інструментів; визнання та оцінки доходів, витрат та об'єктів сільськогосподарської діяльності.

Як практичний матеріал у багатьох випадках використано відкриту інформацію фінансової звітності суб'єктів господарювання, які, згідно із законодавством України, подають фінансову звітність за міжнародними стандартами.

# ПЕРЕДМОВА

# ВПРОВАДЖЕННЯ МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В УКРАЇНІ

Спрямованість української економіки на ринкові перетворення та необхідність залучення іноземних інвестицій спонукали до реформування національної системи бухгалтерського обліку з орієнтацією її на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.

Наближення української системи обліку до МСБО розпочалося в 1998 році з прийняттям Урядом України Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (рішення від 29.10.1998 № 1706).

1999 року, як і передбачалося Програмою, було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», у статті першій якого міститься визначення Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в контексті непротиріччя міжнародним стандартам.

Паралельно зі становленням національної системи обліку в Україні ведеться підготовка до впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ) у повному обсязі для тих господарюючих суб'єктів, які є емітентами цінних паперів, залучають іноземні інвестиції, здійснюють страхову чи фінансову діяльність.

2007 року Кабінет Міністрів України затвердив стратегію застосування МСФЗ (розпорядження від 24.10.07 № 911-р). Одним з основних напрямів Стратегії було визначено законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів. Згідно з цим документом з 2010 року передбачено обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, відповідно до міжнародних стандартів, підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками.

Іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами складання фінансової звітності за вимогами МСФЗ може здійснюватися за власним рішенням.

2010 року 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 № 981). У цьому Порядку вказано, що публічні акціонерні товариства додатково розкривають інформацію про свою діяльність на основі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Цей Порядок набув чинності з 01.01.2011.

У червні 2011 року Верховна Рада України прийняла зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до цих змін публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звіти за МСФЗ, починаючи з 2012 року. Крім того, фінансова звітність повинна офіційно оприлюднюватися в засобах масової інформації.

Для забезпечення координації дій щодо впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності у червні 2011 року Міністерство фінансів України та Національний банк України уклали Меморандум про взаємодію, співробітництво та координацію дій щодо запровадження в Україні Міжнародних стандартів фінансової звітності. У цьому документі сторони домовилися:

– координувати діяльність у сфері запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні для забезпечення їх застосування окремими категоріями суб'єктів господарювання, визначеними законодавством, починаючи з 2012 року, поклавши на Міністерство фінансів України функції основного координатора;

– докладати максимум зусиль для успішної реалізації заходів із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, що є додатком до цього Меморандуму;

– запропонувати приєднатися до цього Меморандуму органам влади, громадським організаціям й іншим заінтересованим особам, які поділяють закріплені ним домовленості та готові

долучитися до виконання заходів із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.

Важливими рішеннями для розвитку бухгалтерського обліку, згідно з цим документом, були розробка концепції методологічного регулювання бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ та оприлюднення МСФЗ на сайті Міністерства фінансів України з урахуванням останніх змін та доповнень, прийнятих Радою з Міжнародних стандартів фінансової звітності.

У травні 2012 року до Меморандуму приєдналися інші організації, які мають суттєвий влив на розвиток бухгалтерського обліку в Україні:

– Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку;

– Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг;

– Державна фіскальна служба України;

– Державна служба статистики України;

– Проєкт розвитку фінансового сектору (FINREP), Всеукраїнська громадська організація «Всеукраїнський бухгалтерський клуб»;

– Всеукраїнська громадська організація «Спілка податкових консультантів України»;

– Всеукраїнська громадська організація «Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів»;

– Всеукраїнська громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України»;

– Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України»;

– Всеукраїнська професійна громадська організація «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України»;

– Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів»;

– Асоціація «Українська федерація убезпечення», Ліга страхових організацій України.

Програмними рішеннями об’єднаного документа стали питання:

– забезпечення співробітництва з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності щодо застосування МСФЗ;

– участь у обговоренні міжнародних стандартів фінансової звітності;

– наповнення вебсайту з МСФЗ практичними матеріалами щодо застосування МСФЗ та його постійне оновлення;

– підготовка проєкту методичних рекомендацій зі складання податкової декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог МСФЗ;

– підготовка тематичних матеріалів з питань МСФЗ та їх застосування підприємствами, їх публікація у періодичних виданнях та надання цих матеріалів для розміщення на вебсайті з МСФЗ та ін.

Отже, стратегічне спрямування розвитку бухгалтерського обліку чітко спрямоване на застосування МСФЗ у повному обсязі.

***Автори***

# ТЕМА 1
# КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇЇ КОМПОНЕНТИ

## 1.1. Концептуальні основи фінансової звітності

***Мета вивчення теми***

Розуміння концепцій та застосування основних припущень, якісних характеристик та обмежень фінансових звітів під час прийняття професійного судження.

***Основні питання***

*1.1.1. Роль, призначення та цілі розробки міжнародних стандартів фінансової звітності.*

*1.1.2. Концепції фінансової звітності.*

*1.1.3. Якісні характеристики фінансової звітності.*

*1.1.4. Елементи фінансової звітності, їх оцінка та визнання.*

*1.1.5. Основоположні припущення при формуванні фінансової звітності.*

*1.1.6. Концепції капіталу та його збереження.*

***Після вивчення теми студенти повинні знати:***

– роль та значення концептуальної основи фінансової звітності;

– основні цілі розробки міжнародних стандартів фінансової звітності;

– основні концепції фінансової звітності;

– підходи до визнання елементів фінансової звітності;

– дію основоположних припущень;

– поняття фізичної та фінансової концепцій капіталу та концепції збереження капіталу.

### *1.1.1. Роль, призначення та цілі розробки міжнародних стандартів фінансової звітності*

Фінансові звіти складаються багатьма суб'єктами господарювання і надаються зовнішнім користувачам у різних країнах світу. І хоча такі фінансові звіти можуть виглядати подібними, вони відрізняються один від одного через соціальні, економічні та законодавчі особливості, притаманні кожній окремій країні. Крім того, при встановленні національних вимог до звітності перевага надається потребам користувачів фінансових звітів всередині держави. Такі обставини призвели до використання різних визначень елементів фінансових звітів, таких як: активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати. Це ж стало причиною використання різних критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибору різних баз оцінки.

Для забезпечення гармонізації фінансової звітності на міжнародному рівні 29 червня 1973 р. було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО). КМСБО було засновано на підставі Угоди, укладеної між професійними бухгалтерськими організаціями Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, Сполучених Штатів Америки, Франції та Японії.

З 1983 року КМСБО об'єднує всі професійні бухгалтерські організації, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МФБ). Станом на січень 2001 року до КМСБО входило 153 професійні організації зі 112 країн світу.

До 2000 року Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку було розроблено та впроваджено 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО – IAS, International Accounting Standard).

З 2001 року правонаступником Комітету з міжнародних стандартів фінансового обліку стала Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – РМСБО). Враховуючи основну мету діяльності РМСБО щодо зосередження вимог до інформації у фінансовій звітності, а не в бухгалтерському обліку, з 2001 року загальною назвою документів, що нею приймаються, є Міжнародні

стандарти фінансової звітності (IFRS – International Financial Reporting Standards).

Нові стандарти, що публікуються з 2001 року, є Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ – IFRS, International Financial Reporting Standard), яких станом на 2013 рік опубліковано 13 найменувань.

Крім того, до більшості стандартів на допомогу користувачам випускаються додаткові документи – пояснення, коментарі та тлумачення (ПКТ), що розроблялися Комітетом з інтерпретацій стандартів (SIC – Standard Interpretation Committee ). З 2005 року замість ПКТ починають видаватися ПКМФЗ – Інтерпретації (пояснення) Комітету з міжнародної фінансової звітності (IFRIC – International Financial Reporting Interpretation Committee). Крім того, видано окремий стандарт для фінансової звітності малого та середнього бізнесу (IFRS for SME).

Отже, Міжнародні стандарти фінансової звітності (International Financial Reporting Standards, IFRS) – це документи, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності, якими визначено порядок складання фінансової звітності. До складу цих документів входять: Концептуальна основа фінансової звітності, МСФЗ, МСФЗ для малих і середніх підприємств, МСБО, ПКТ, ПКМСЗ) (рис. 11.).

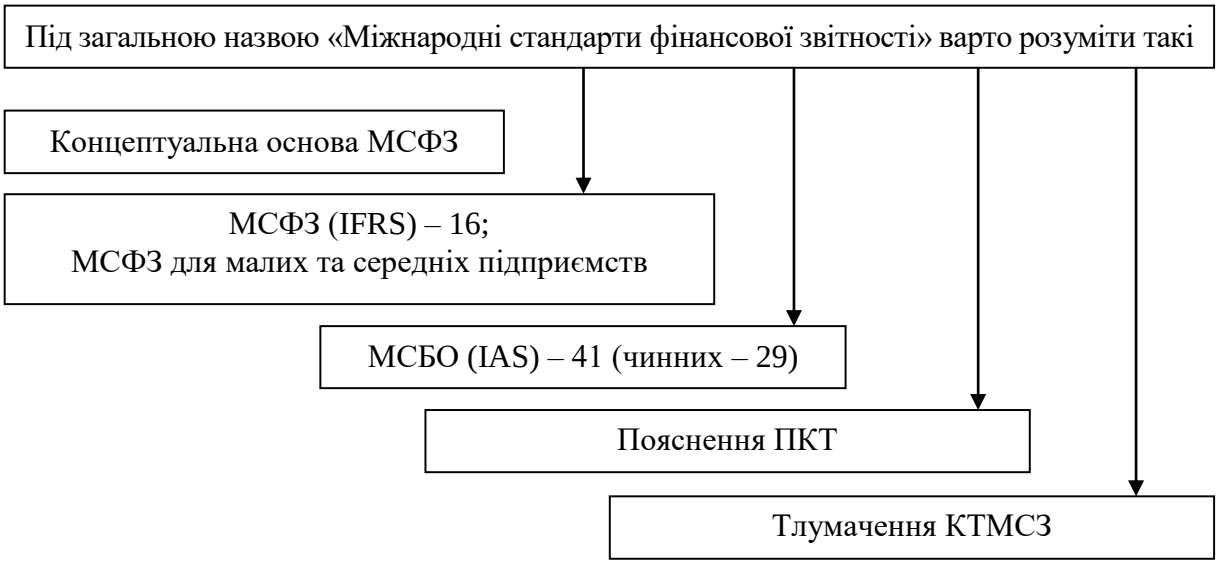



**Рис. 1.1. Основні складові міжнародних стандартів фінансової звітності**

Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності запроваджена спеціальна процедура розробки міжнародних стандартів. Процедура формування окремих стандартів проходить декілька етапів (рис. 1.2):

– створення проєкту стандарту, що здійснюється на підставі виявлених проблемних питань щодо інформації про певний об'єкт обліку;

– обговорення першого проєкту стандарту, у результаті якого на підставі глибокого аналізу зауважень та побажань членів Ради формується документ для широкого обговорення;

– обговорення проєкту стандарту зацікавленими особами, на підставі якого формується стандарт в остаточному варіанті, затверджується Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності та встановлюється термін його застосування.

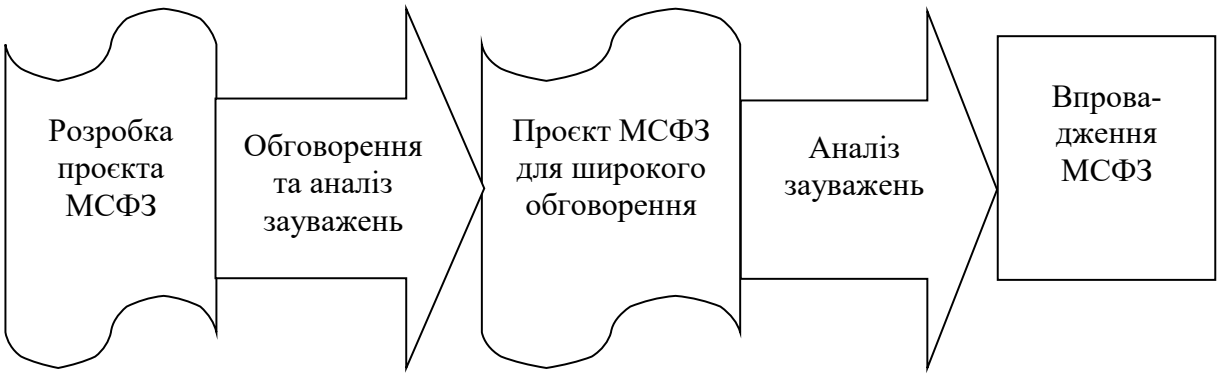



**Рис. 1.2. Процес розробки та прийняття МСФЗ Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності**

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) ставить за мету зменшити відмінності у фінансовій звітності різних країн шляхом гармонізації регулівних положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних зі складанням і поданням фінансових звітів.

Напрям подальшої гармонізації спрямовується на зосередження уваги не на бухгалтерському обліку, а на фінансових звітах, які складаються з метою надання інформації, корисної для прийняття економічних рішень.

Рада вважає, що фінансові звіти, складені з такою метою, є звітністю загального призначення і мають відповідати загальним потребам більшості користувачів, за допомогою яких можна:

– визначити, коли купувати, утримувати або ж продавати інвестиції в капітал;

– оцінити якість управління та підзвітність управлінського персоналу;

– оцінити спроможність суб'єкта господарювання сплачувати заробітну та надавати інші виплати своїм працівникам;

– оцінити забезпеченість сум, позичених суб'єктові господарювання;

– визначити податкову політику;

– визначити суми прибутку та суму дивідендів, що підлягають розподілу;

– підготувати та використовувати статистику національного доходу;

– регулювати діяльність суб'єктів господарювання.

Діяльність РМСБО є можливою завдяки фінансовій підтримці професійних організацій бухгалтерів та інших організацій, що входять до її складу, підтримці Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) і різних компаній, фінансових установ, бухгалтерських фірм та інших зацікавлених осіб.

Приєднання значної кількості професійних організацій бухгалтерів країн з різними економіками до КМСБО спонукало до розробки основоположних критеріїв у розумінні інформації бухгалтерського обліку та звітності – концептуальних основ.

У 1989 році було розроблено, прийнято і опубліковано Концептуальну основу складання та подання фінансової звітності. А з 2010 року по 2018 рік Концептуальна основа перебувала у процесі оновлення як Концептуальна основа фінансової звітності.

Станом на 2020 рік Концептуальна основа фінансової звітності в редакції 2018 року представлена в оновленому вигляді та включає в себе ряд суттєвих відмінностей від попередньої редакції.

Отже, основною метою діяльності Ради з розробки міжнародних стандартів фінансової звітності є гармонізація фінансової звітності на міжнародному рівні.

Основна мета самої фінансової звітності, складеною за МСФЗ, що є звітністю загального призначення, полягає у наданні такої інформації про суб'єкт господарювання, яка корисна для широкого кола користувачів, які є нинішніми або потенційними інвесторами, позикодавцями та іншими кредиторами у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

МСФЗ не є обов'язковими до використання в національних системах бухгалтерського обліку, однак для підприємств, які здійснюють операції з цінними паперами та перебувають на лістингах фондових бірж, подання фінансової звітності з дотриманням вимог міжнародних стандартів обов'язкове.

Значно пожвавився процес переходу на міжнародні стандарти європейських країн у зв'язку з приєднанням їх до Європейського Союзу (далі – ЄС), адже законодавством ЄС, а саме IV директивою встановлюється жорстка вимога до фінансової звітності підприємств держав – членів ЄС.

Систему стандартизації за МСФЗ відносять до англосаксонської моделі або традиції бухгалтерського обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах (principles based standards), на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи ГААП (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP), яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах (rules based standards).

На сучасному етапі відбувається процес взаємного узгодження (конвергенції) та удосконалення систем МСФЗ та US-GAAP, а компанії, що складають звіти за МСФЗ, допускаються на американський фондовий ринок. У 2011 році Комісія з цінних паперів та фондової біржі (Security Exchange Commission – SEC) США мала затвердити стратегічне рішення щодо доцільності переходу компаній США на МСФЗ. Однак, враховуючи значні витрати, пов'язані зі зміною правил формування фінансової звітності, термін прийняття остаточного рішення щодо переходу на МСФЗ було перенесено на 2015 рік.

Стандартизація за МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, у багатьох випадках

віддаючи перевагу довірі до професійного судження професійних бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та дотримуватися професійної етики.

### *1.1.2. Концепції фінансової звітності*

Поняття концепції має широкий спектр визначень, що включають і певний спосіб розуміння або трактування тих чи інших явищ, і основну точку зору, і керівну ідею для їх системного освітлення; провідний задум, систему поглядів, певне розуміння дійсності. Концепцію трактують як генеральний задум, що визначає стратегію дій у процесі здійснення реформ, проєктів, планів, програм, а також як систему поглядів на процеси та явища у природі і суспільстві.

Отже, під концепцією слід розуміти визначений набір поглядів на певні явища, які дозволяють досягнути кінцевої мети у розумінні цих явищ чи процесів при дотриманні єдиних, заздалегідь визначених засад.

Концепції фінансової звітності як основні вимоги до інформації, що повинна надаватися фінансовою звітністю для досягнення її основної мети, розкриваються у спеціальному документі «Концептуальна основа фінансової звітності». Саме в цьому документі Рада з МСБО визначила основні концепції мети, характеристики якості інформації для досягнення мети, визнання та оцінки елементів фінансової звітності та концепції капіталу і його збереження (рис. 1.3).

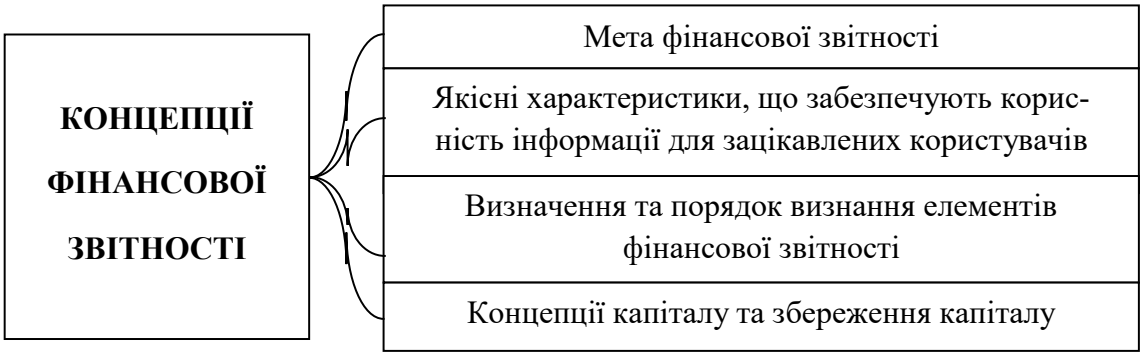



**Рис. 1.3. Складові концепції міжнародних стандартів фінансової звітності**

**Концепція мети**

Розуміння того, що значною мірою фінансова звітність базується не на фактичних даних, а на оцінках, судженнях та моделях, спонукало розробників до формування базових концепцій, що є основою та обґрунтуванням таких суджень.

При цьому розробники концептуальної основи погоджуються з тим, що як і для більшості цілей ідеальної фінансової звітності навряд чи можна досягти у повному обсязі і у короткий термін. Адже для того, щоб зрозуміти, прийняти та втілити нові способи аналізу операцій та інших подій, потрібен певний час. ***Однак встановлення мети, до якої слід прагнути, є надзвичайно важливим для подальшого розвитку та зростання корисності фінансової звітності.***

***Для визначення основної мети необхідно конкретизувати користувачів звітності та їхні найбільш важливі потреби в інформаційному забезпеченні.*** Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку насамперед встановила, що фінансова звітність є звітністю загального призначення, а тому визначення мети як основної складової концепції базувалося на задоволенні потреб якомога ширшого кола користувачів.

У процесі формування мети фінансової звітності було визначено коло першорядних користувачів – нинішніх і потенційних інвесторів та кредиторів, ретельно проаналізовані їхні потреби в інформації, на підставі якої вони могли б прийняти рішення. Отже, була сформована мета фінансової звітності загального призначення.

*Мета фінансової звітності полягає у наданні такої інформації про суб'єкт господарювання, який звітує, що є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.*

Подальший шлях щодо визначення мети звітності загального призначення пов'язувався з аналізом рішень, які повинні були приймати її користувачі. Звичайно, ці рішення можуть бути різними залежно від очікувань зацікавлених користувачів. Вони охоплюють придбання, продаж або утримання інструментів власного

капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Рішення нинішніх та потенційних інвесторів про придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів залежатимуть від прибутку, який вони очікують отримати від своїх інвестицій у ці інструменти, наприклад дивіденди, сплата основної суми та відсотків або зростання ринкової ціни.

Так само і рішення нинішніх і потенційних позикодавців та інших кредиторів про надання або погашення позик та інших форм кредиту залежать від сплати основної суми й відсотків або іншого прибутку, який вони сподіваються отримати.

Отже, рішення, які прийматимуть зацікавлені користувачі, залежатимуть від інформації, яка дозволить зрозуміти нинішнім і потенційним інвесторам, на які прибутки та грошові надходження вони можуть розраховувати від своїх інвестицій, а кредиторам – наскільки їхні кредити забезпечені активами підприємства і наскільки це підприємство здатне погашати свої боргові зобов'язання (табл. 1.1).

Очікування інвесторів, позикодавців та інших кредиторів щодо прибутку залежить від їхньої оцінки суми, часу та перспектив майбутніх надходжень чистих грошових коштів. Тому інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація, яка б допомогла їм оцінити перспективи майбутніх чистих надходжень грошових коштів від суб'єкта господарювання, в яке інвестуються кошти.

Для оцінки перспективи надходжень грошових коштів від суб'єкта господарювання нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація про ресурси господарюючого суб'єкта та ефективність і результативність роботи управлінського персоналу у їх використанні.

Отже, нинішні і потенційні інвестори та позичальники є першорядними користувачами, на потребу яких в основному і направлена інформація фінансової звітності загального призначення.

Таблиця 1.1

**Рішення зацікавлених користувачів фінансової звітності**

| Рішення користувачів | Від чого залежить рішення |
|---|---|
| *нинішніх та потенційних інвесторів* | |
| – придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу;<br>– вплив на дії управлінського персоналу | – від прибутку, який вони очікують отримати від інвестиції в інструменти власного капіталу (дивіденди, зростання ринкової ціни);<br>– від оцінки майбутніх грошових надходжень;<br>– від виконання обов'язків управлінським персоналом щодо захисту ресурсів господарюючого суб'єкта;<br>– від оцінки вартості суб'єкта господарювання |
| *нинішніх та потенційних позикодавців та інших кредиторів* | |
| – надання або погашення позик та інших форм кредиту;<br>– вплив на дії управлінського персоналу | – від можливості сплати основної суми кредитів та відсотків за кредитами;<br>– від оцінки вартості суб'єкта господарювання |

Оскільки інтереси навіть першорядних користувачів можуть значно відрізнятися, тому стандарти фінансової звітності повинні намагатися надати таку сукупність інформації, яка задовольнятиме потреби максимальної кількості найбільш важливих користувачів.

Глибокі дослідження різних категорій користувачів фінансової звітності, визначення кола рішень, які вони можуть приймати на її підставі, дозволили сформувати інформаційні потреби та концепцію мети фінансової звітності.

Отже, основною складовою концепції фінансової звітності за міжнародними стандартами є її мета, спрямована на надання корисної інформації якомога більшій кількості зацікавлених користувачів для прийняття ними економічних рішень.

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

Фінансові звіти також повинні демонструвати результати того, як управлінський персонал розпоряджається ввіреними йому ресурсами.

Фінансовий стан підприємства визначається його ресурсами, тому для прийняття економічних рішень користувачі повинні мати інформацію про *ресурси підприємства* та їх зміни у процесі господарювання. Така інформація може допомогти користувачам оцінити ліквідність і платоспроможність суб'єкта господарювання, його потреби у додатковому фінансуванні та те, наскільки успішним він є у отриманні такого фінансування.

Економічні ресурси суб'єкт господарювання, що звітує, та вимоги до нього можуть також змінюватися з причин, інших аніж фінансові результати від господарської діяльності (наприклад, випуск додаткових часток власності). У такому випадку у фінансовій звітності повинна надаватися інформація про *зміну ресурсів з інших причин*.

При визначенні концептуальної основи досить важливою для користувачів є інформація про *грошові потоки* суб'єкта господарювання, що допомагає оцінити здатність суб'єкта господарювання генерувати майбутні чисті надходження грошових коштів.

Для оцінки майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання та зменшення його невизначеності зацікавлені користувачі повинні мати інформацію про *фінансові показники* суб'єкта господарювання та їх зміни, *прибуток*, який суб'єкт господарювання отримує від своїх економічних ресурсів і його складові. Інформація про прибуток і його зміни дозволяє зрозуміти, наскільки управлінський персонал виконав свої обов'язки щодо ефективного використання ресурсів суб'єкта господарювання.

### *1.1.3. Якісні характеристики фінансової звітності*

**Концепція якості інформації**

Основні якісні характеристики фінансової звітності, сформовані в концептуальній основі, поділяються на дві групи:

– перша група: *основоположні якісні характеристики* (доречність, суттєвість, правдиве подання);

– друга група: *посилювальні якісні характеристики* (зіставність, можливість перевірити, своєчасність, зрозумілість).

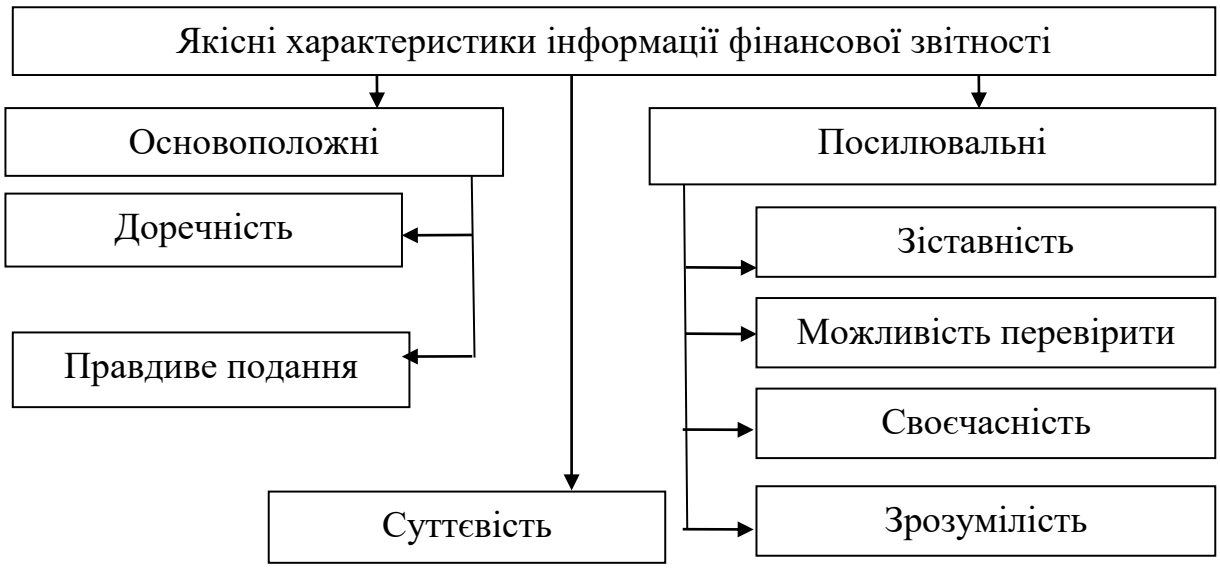



**Рис. 1.4. Характеристики якості інформації фінансової звітності**

**Основоположні якісні характеристики**

Основоположними якісними характеристиками є ***доречність*** та ***правдиве подання***.

**Доречність.** Доречною фінансова інформація є тоді, коли користувач може прийняти конкретне рішення, яке може бути відмінним від рішення без такої інформації. Така інформація повинна надаватися навіть тоді, коли користувач і не буде змінювати своє рішення або навіть не скористається нею, знаючи про неї з інших джерел.

Фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має *передбачувальну* або *підтверджувальну* цінність або і те, і те одночасно.

Фінансова інформація має *передбачувальну* цінність, якщо її можна використати для передбачення майбутніх доходів.

Фінансова інформація має *підтверджувальну* цінність, якщо вона підтверджує або змінює попередні оцінки.

Передбачувальна та підтверджувальна цінність фінансової інформації взаємопов’язані. 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.

**Суттєвість.** Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання. Це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. Єдиної якісної граничної величини для суттєвості в концептуальній основі фінансової звітності немає.

Щоб бути корисною, інформація повинна бути і доречною, і правдивою. Ані правдиве подання недоречного явища, ані неправдиве подання доречного явища не допоможе користувачам прийняти правильні рішення.

**Правдиве подання**. Для досконалої правдивості звітність повинна мати три характеристики:

1) повноту;

2) нейтральність;

3) відсутність помилок.

Інформація звітності буде **повною**, якщо вона охоплює усю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище.

Інформація буде **нейтральною**, якщо в ній не буде упередженості у відборі або поданні фінансової інформації. *Нейтральність* підкріплюється використанням обачності.

Обачність полягає у прояві обережності під час використання суджень в умовах невизначеності. Застосування обачності означає, що активи і доходи не завищуються, а зобов'язання і витрати не занижуються. Рівною мірою застосування обачності не допускає заниження активів або доходів або завищення зобов'язань або витрат.

**Посилювальні якісні характеристики**

**Зіставність, можливість перевірки, вчасність** та **зрозумілість** – це якісні характеристики, які збільшують корисність

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

*Зіставність.* Зіставність – це якісна характеристика, яка дозволяє користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними.

Інформація про суб'єкт господарювання, що звітує, є більш корисною, якщо її можна порівняти шляхом зіставлення з подібною інформацією про інші суб'єкти господарювання, а також з подібною інформацією про той самий суб'єкт господарювання за інший період або іншу дату.

*Можливість перевірки.* Можливість перевірки означає, що різні поінформовані та незалежні спостерігачі можуть досягти консенсусу, хоча і необов'язково повної згоди щодо того, що конкретний опис є правдивим поданням, якщо його можна перевірити.

Перевірка може бути прямою та непрямою. Пряма перевірка означає перевірку суми або іншого подання прямим спостереженням (наприклад, перерахунок грошей). Непряма перевірка означає перевірку вхідних даних для моделі, формул та інших методів, а також перерахунок вихідних даних за допомогою тієї самої методології (наприклад, перевірка балансової вартості запасів на початок і кінець періоду з використанням методу FIFO).

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

*Зрозумілість.* Це якість інформації дає можливість користувачам сприймати її значення за умови, що вони мають достатні знання та зацікавленість у сприйнятті такої інформації.

Для цього інформація повинна бути класифікованою, точно охарактеризованою, подаватися чітко і стисло. Однак це не означає спрощення інформації та вилучення з неї складних явищ.

Концептуальною основою передбачено, що фінансові звіти складають для поінформованих користувачів, які мають достатні

знання бізнесу, економічної діяльності та ретельно аналізують фінансову інформацію.

**Концепція вартісного обмеження**

Вартість є найбільш поширеним обмеженням на корисну інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації. А тому витрати на формування фінансової звітності повинні зіставлятися з вигодами, які несе в собі фінансова звітність для зацікавлених користувачів.

Відмінності у вартісному обмеженні на корисну інформацію можуть бути через різні розміри суб'єктів господарювання, різні способи мобілізації капіталу (публічний чи приватний), різні потреби користувачів або інші чинники.

**Концепція елементів фінансової звітності**

Основні групи інформації фінансової звітності, що об'єднуються згідно з їхніми економічними характеристиками, називаються *елементами фінансових звітів*.

Елементи фінансової звітності відображаються в окремих складових фінансової звітності – компонентах.

До складу фінансової звітності входить п'ять складових-компонент: Звіт про фінансовий стан, Звіт про сукупні доходи (прибутки/збитки), Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів, виклад облікових політик та пояснювальні примітки (табл. 1.2).

Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в Звіті про фінансовий стан, є *активи, зобов'язання та власний капітал.*

Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в Звіті про сукупні доходи, є *доходи та витрати*.

Подання цих елементів у балансі і звіті про прибутки та збитки пов'язане з процесом більш детальної класифікації. Наприклад, активи й зобов'язання можна класифікувати відповідно до їхньої структури або функції у діяльності суб'єкта господарювання з

метою відображення інформації у вигляді, що є найбільш корисним для прийняття економічних рішень користувачами.

Таблиця 1.2

**Компоненти фінансової звітності та їх призначення**

| Компоненти фінансової звітності | Призначення |
|---|---|
| Звіт про фінансовий стан | Інформація про фінансове становище підприємства на певну дату |
| Звіт про сукупні доходи (прибутки/збитки) | Інформація про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період |
| Звіт про зміни у власному капіталі | Інформація про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду |
| Звіт про рух грошових коштів | Інформація про надходження і вибуття грошових коштів внаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду |
| Виклад облікових політик та пояснювальні примітки | Повне розкриття інформації про діяльність підприємства та вибрані ним методи обліку |

Більш детальна інформація концепцій оцінки елементів фінансової звітності, їх визначення та порядок визнання, а також концепції капіталу та його збереження будуть розкриті в наступних підрозділах.

### *1.1.4. Елементи фінансової звітності, їх оцінка та визнання*

**Фінансовий стан.** Звіт про фінансовий стан, як було визначено у попередньому матеріалі, повинен надавати достовірну, суттєву та доречну інформацію про фінансове становище господарюючого суб’єкта на певну дату (дату складання балансу). Концептуальна основа виділяє такі групи елементів фінансової звітності:

– економічні ресурси (активи);

– права вимоги (зобов’язання та власний капітал);

– зміни в економічних ресурсах і правах вимог, що відображають результати діяльності (доходи, витрати);

– інші зміни у економічних ресурсах і правах вимог, пов'язані з внесками власників.

Активи, зобов'язання та власний капітал – це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану і повинні відображатися у звіті. Вони визначаються так:

**– актив** – це ресурс (існуючий економічний ресурс або право, яке має потенціал створення економічних вигод), контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигод до суб'єкта господарювання (з 2018 року Концептуальна основа надає таке визначення активу: «існуючий економічний ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, а також право, яке має потенціал створення економічних вигод»);

**– зобов'язання** – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів, що втілюють у собі майбутні економічні вигоди (з 2018 року – це теперішній обов'язок суб'єкта господарювання передати економічний ресурс унаслідок минулих подій);

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

**Визнання елемента звітності.** Оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язанню або власному капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму. Наприклад, у разі фінансової оренди сутність та економічна реальність такі, що орендар здобуває економічну вигоду від користування орендованими активами упродовж більшої частини строку їх корисної експлуатації в обмін на прийняття зобов'язання сплатити за право користування суму, яка приблизно дорівнює справедливій вартості активу і пов'язаних із ним витрат. Отже, фінансова оренда веде до виникнення статей, що відповідають визначенню активу та зобов'язання і визнаються як такі в балансі орендаря.

**Визнання активу.** Для визнання елемента звітності активом необхідно впевнитися у тому, що це є економічний ресурс, отриманий у результаті минулих подій, контрольований та має потенціал приносити економічні вигоди.

**Активи суб'єкта господарювання є результатом минулих операцій або інших подій**. Суб'єкти господарювання, як правило, отримують активи шляхом їх придбання або виробництва, проте інші операції або події також генерують активи.

**Контроль та майбутні економічні вигоди**. Суб'єкт господарювання контролює економічний ресурс, якщо він має теперішню спроможність керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити. Контроль включає в себе теперішню спроможність не давати іншим сторонам керувати використанням економічного ресурсу та одержувати економічні вигоди, що можуть від нього надходити. З цього випливає, що якщо одна сторона контролює економічний ресурс, то жодна інша сторона цього ресурсу не контролює.

Економічні вигоди, втілені в активи, можуть надходити до суб'єкта господарювання по різному. Наприклад, актив можна:

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

б) обміняти на інші активи;

в) використати для погашення заборгованості;

г) розподілити між власниками суб'єкта господарювання.

Матеріальність активів не є суттєвим параметром, оскільки активи можуть бути матеріальними і нематеріальними та приноситимуть економічні вигоди у майбутньому, а суб'єкт господарювання контролює ці економічні вигоди.

**Зобов'язання. Визнання зобов'язання**. Основна характеристика зобов'язання полягає у тому, що суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість. Зобов'язання – це обов'язок діяти певним способом внаслідок контрактних або законодавчих вимог.

Як правило, зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отримано або коли суб'єкт господарювання укладає невідмовну угоду придбати актив, тобто у результаті минулих подій.

Погашення існуючого зобов'язання, як правило, означає, що суб'єкт господарювання віддає ресурси, які втілюють економічні вигоди, з метою задоволення претензій іншої сторони. Погашення існуючого зобов'язання може здійснюватися різними способами, наприклад, шляхом:

– сплати грошових коштів;

– передачі інших активів;

– надання послуг;

– заміни цього зобов'язання іншим зобов'язанням;

– перетворення цього зобов'язання на власний капітал.

**Визнання власного капіталу.** Хоча власний капітал визначається як залишковий, у Звіті про фінансовий стан він може бути поділений на підкласи. Наприклад, в акціонерному товаристві цей поділ може бути таким:

– кошти, внесені акціонерами;

– нерозподілений прибуток;

– резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку;

– резерви, які відображають коригування збереження капіталу.

Така класифікація може бути доречною для прийняття рішень користувачами фінансових звітів, якщо вона зазначає правові або інші обмеження здатності суб'єкта господарювання розподіляти чи використовувати інакше власний капітал.

Така класифікація може також відображати той факт, що сторони з часткою власності в суб'єкті господарювання мають різні права на отримання дивідендів або на повернення капіталу.

Існування та розмір правових, статутних та податкових резервів є інформацією, яка може бути доречною для потреб користувачів під час прийняття ними рішень. Переведення коштів у такі резерви є швидше асигнуванням нерозподіленого прибутку, ніж витратами.

Сума, за якою власний капітал відображається у балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань, що є джерелами власного капіталу.

**Результати діяльності.** Інформація про прибуток є досить важливою і часто використовується як показник результатів діяльності або як основа для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з виміром прибутку, є дохід та витрати. Визнання та вимірювання доходу і витрат, а отже, і прибутку частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які суб'єкт господарювання використовує у процесі складання своїх фінансових звітів.

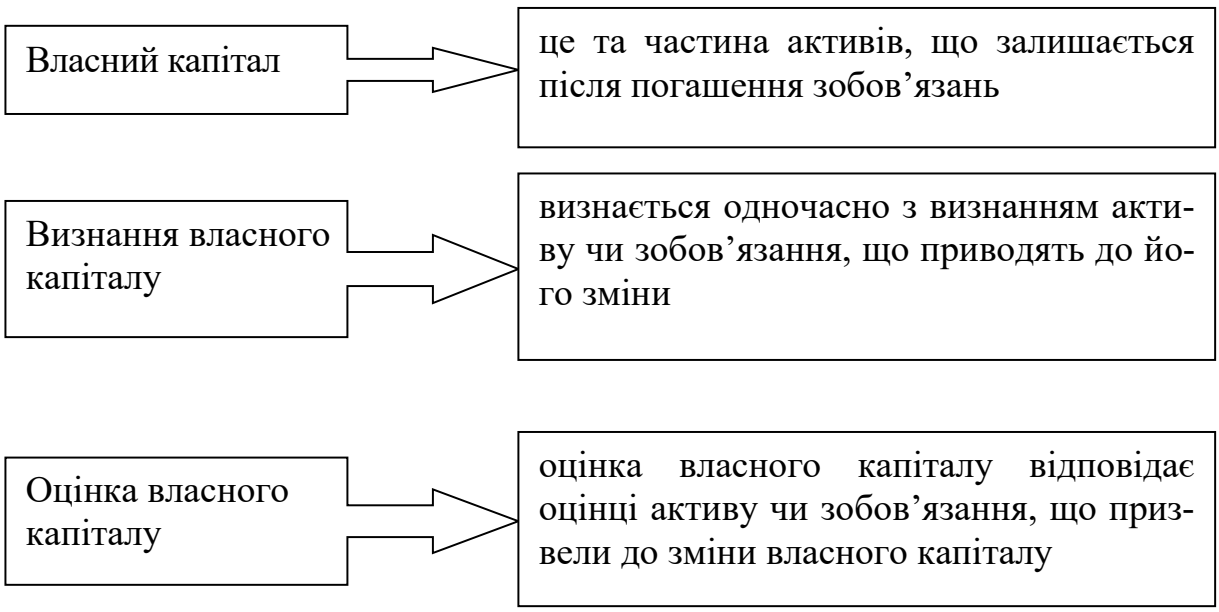



**Рис. 1.5. Визнання та оцінка власного капіталу**

**Елементи доходу та витрат визначаються так:**

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

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

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

**Критерії визнання доходу та витрат**

**Дохід та витрати** можуть відображатися у звіті про прибутки та збитки по-різному для того, щоб надавати інформацію, корисну для прийняття економічних рішень.

**Наприклад**, поширеною практикою є розмежування тих статей доходу та витрат, які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання, і статей, які виникають під час інших видів діяльності. Це розмежування робиться на тій основі, що джерело статті стосується оцінки здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їх еквіваленти в майбутньому.

**Наприклад,** малоймовірно, щоб така діяльність, як продаж довгострокових інвестицій відбувалася на постійній основі. Коли розмежування статей проводиться на такій основі, треба брати до уваги характер господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Розмежування статей доходу та витрат і об'єднання їх різними способами дає змогу продемонструвати кілька оцінок результатів діяльності суб'єкта господарювання. Вони мають різні ступені змістовності. Наприклад, звіт про прибутки і збитки може демонструвати валовий прибуток, прибуток від звичайної діяльності до сплати податків і чистий прибуток або збиток.

**Дохід.** Визначення доходу включає дохід від звичайної діяльності і прибуток від інших операцій. Доходи виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання і мають різну назву, зокрема продаж, гонорари, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата.

**Прибуток від інших операцій** відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і можуть виникати або не виникати під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання.

**Прибуток від інших операцій** означає збільшення економічних вигод, а отже, за своєю сутністю не відрізняється від доходу. Прибуток від інших операцій включає:

– доходи, отримані в результаті вибуття непоточних активів;

– нереалізований прибуток, наприклад такий, що виникає в результаті переоцінки ринкових цінних паперів, і такий, що є результатом зростання балансової вартості довгострокових активів.

**Прибуток від інших операцій** відображається у звіті про прибутки та збитки окремо, оскільки ця інформація є корисною для прийняття економічних рішень.

Дохід може також виникати у результаті погашення зобов'язань. Наприклад, суб'єкт господарювання може надати товари або послуги позикодавцеві для погашення зобов'язання повернути непогашену позику.

**Витрати.** Визначення витрат включає збитки та витрати, які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. До витрат, що виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання, належать, наприклад:

– собівартість реалізованої продукції;

– заробітна плата;

– амортизація.

Вони, як правило, мають форму вибуття або амортизації активів, таких як грошові кошти та їх еквіваленти, запаси, основні засоби.

Збитки відображають інші статті, які відповідають визначенню витрат і можуть виникати або не виникати під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Збитки означають зменшення економічних вигод, що своєю сутністю не відрізняються від інших витрат. Коли збитки визнають у звіті про прибутки та збитки, їх, як правило, відображають окремо, оскільки інформація про них є корисною для прийняття економічних рішень. Збитки часто відображаються у звітах без пов'язаного з ними доходу.

**Коригування та збереження капіталу**. Переоцінка або перерахунок активів та зобов'язань веде до зменшення або збільшення власного капіталу. Хоча це збільшення або зменшення відповідає визначенню доходу та витрат, воно не входить у звіт про прибутки та збитки згідно з певними концепціями збереження капіталу. Замість цього ці статті входять до складу власного капіталу як коригування збереження капіталу або як резерви переоцінки.

**Визнання елементів фінансових звітів**

Визнання є процесом включення до балансу або до звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента та критеріям визнання. Визнання передбачає опис статті та грошову суму із включенням цієї суми до підсумків балансу та звіту про прибутки та збитки.

Статті, які відповідають критеріям визнання, мають відображатися у балансі та звіті про прибутки та збитки.

Стаття, яка відповідає визначенню елемента, має бути визнана, якщо:

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

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

Визначаючи відповідність статті цим критеріям, а відтак, і доречність її визнання у фінансових звітах, треба брати до уваги суттєвість (рис. 1.6).

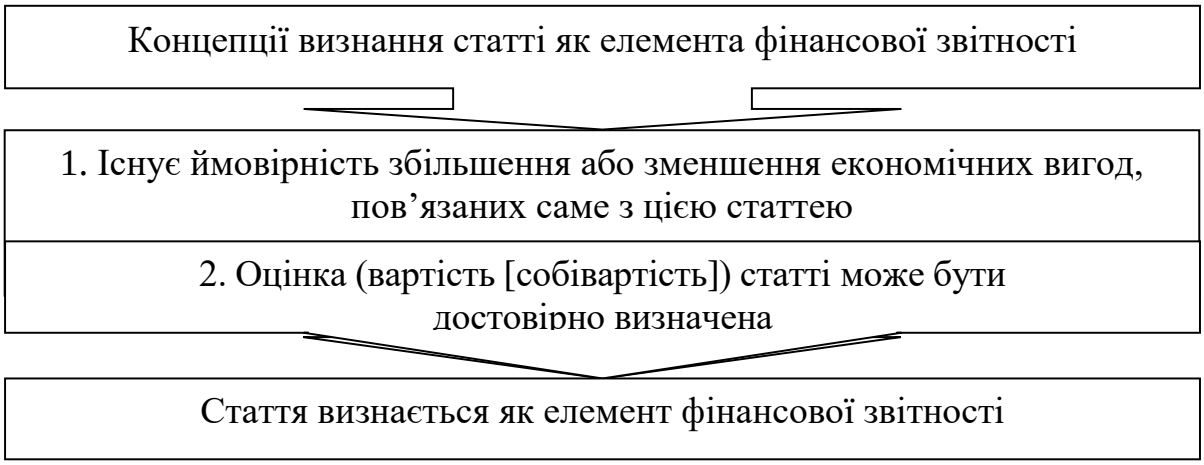



**Рис. 1.6. Концепція визнання елементів фінансової звітності**

**Концепція ймовірності майбутніх економічних вигод** використовується у критеріях визнання і належить до ступеня невизначеності щодо надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього майбутніх економічних вигод, пов'язаних зі статтею. Оцінка ступеня невизначеності щодо отримання майбутніх

економічних вигод робиться на основі свідчення, яке є наявним на момент складання фінансових звітів.

Наприклад, якщо існує ймовірність погашення дебіторської заборгованості суб'єктові господарювання, визнання такої дебіторської заборгованості, як активу буде виправданим, якщо немає свідчення протилежного. Але у випадку наявності значної кількості рахунків дебіторів, як правило, певний ступінь несплати вважається ймовірним, а отже, визнаються витрати, які відображають очікуване зменшення економічних вигод.

**Достовірність оцінки**

Другим критерієм, необхідним для визнання статті, є наявність собівартості або вартості, яка може бути достовірно визначена. У випадку неможливості достовірної оцінки, стаття не визнається в балансі або звіті про прибутки та збитки. Наприклад, надходження, які очікуються у результаті успішного судового процесу, можуть відповідати визначенню як активу і доходу, так і критерію ймовірності при визнанні; проте, якщо неможливо достовірно визначити претензію, її не можна визнавати як актив або дохід.

**Визнання активів**

Актив визнається у балансі, коли є ймовірним надходження майбутніх економічних вигод до суб'єкта господарювання і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти. В інших випадках об'єкт як актив не може визнаватися у балансі (рис. 1.7).




**Рис. 1.7. Етапи визнання активу елементом фінансової звітності**

**Визнання зобов'язань.** Зобов'язання визнається у балансі, коли ймовірно, що у результаті погашення існуючого зобов'язання відбудеться вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, і суму, за якою буде погашено зобов'язання, можна достовірно визначити (рис. 1.8).

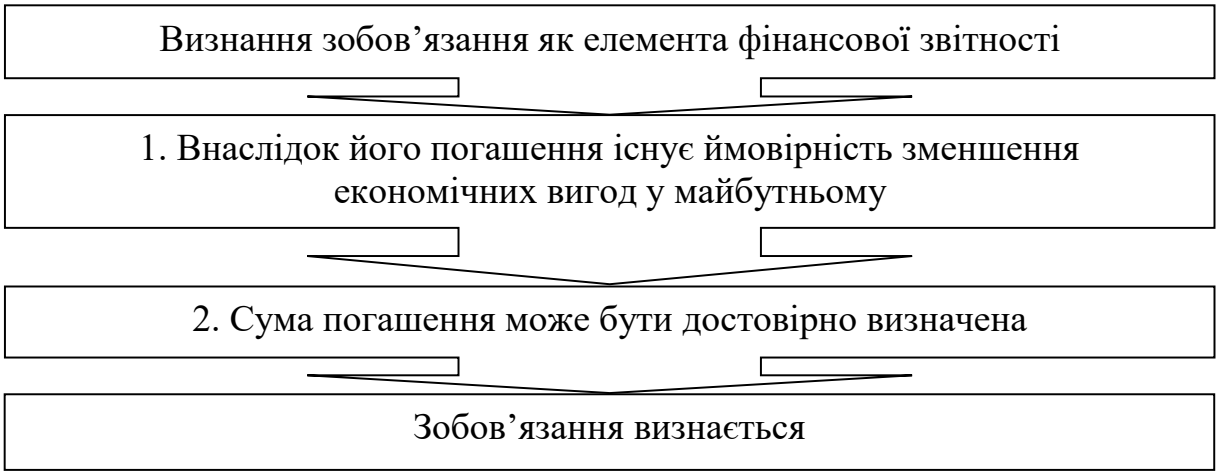



**Рис. 1.8. Етапи визнання зобов'язань елементом фінансової звітності**

**Визнання доходу**

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

**Визнання витрат**

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

Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та зароб-

леним доходом від конкретних статей. Цей процес називають *відповідністю витрат доходам*, і він передбачає одночасне визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті тих самих операцій або інших подій (наприклад, витрати, що становлять собівартість реалізованої продукції, визнаються одночасно на момент отримання доходу, що виникає у результаті реалізації продукції).

Якщо виникнення економічних вигод очікується упродовж кількох облікових періодів і їх зв'язок з доходом можна визначити лише в широких межах або непрямо, то витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі процедур систематичного і раціонального розподілу (амортизація основних засобів, нематеріальних активів і ін.).

Витрати негайно визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли вони не надають майбутніх економічних вигод або тоді, коли активи не відповідають своєму визначенню і від них не очікується надходження економічних вигод.

Витрати також визнаються у звіті про прибутки та збитки в тих випадках, коли виникають зобов'язання без визнання активу, наприклад у випадку виникнення гарантійних зобов'язань щодо продукції.

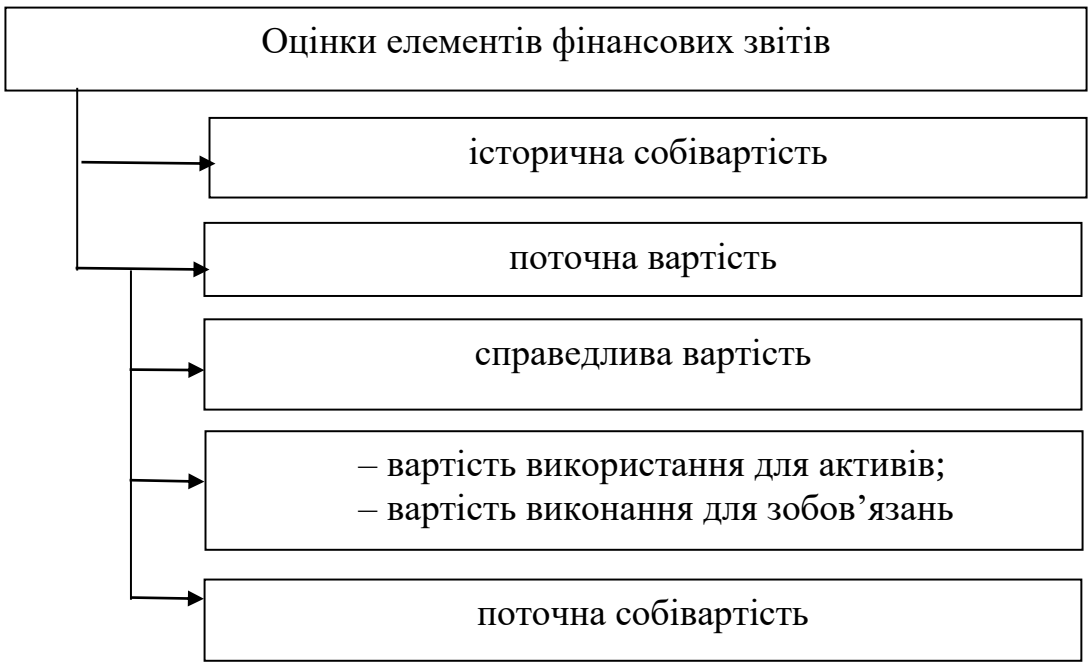



**Рис. 1.9. Основа (база) оцінки елементів фінансових звітів**

**Оцінка елементів фінансових звітів**

**Оцінювання (оцінка)** – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в Звіті про фінансовий стан та в Звіті про сукупні доходи. Це передбачає вибір певної бази (основи) оцінки. У фінансових звітах використовують кілька різних основ оцінки з різним ступенем та у різних комбінаціях. Вони включають: історичну вартість, поточну вартість, яка включає справедливу вартість, вартість під час використання та вартість виконання і поточну вартість заміщення (рис. 1.9).

**Історична вартість**

Активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за вартістю компенсації, сплаченої на момент їх придбання або створення. *Зобов'язання* відображаються за сумою надходжень, отриманих в обмін на зобов'язання, або за сумами грошових коштів чи їх еквівалентів, що, як очікується, будуть сплачені з метою погашення зобов'язання мінус витрати на операцію. **Поточна вартість** включає в себе інформацію про активи і зобов'язання та відповідні доходи й витрати з використанням інформації, що оновлюється станом на дату оцінки. Через це оновлення значення поточної вартості активів та зобов'язань враховують зміни, що відбулись після попередньої дати оцінки, в оцінках грошових потоків та інших чинників, які віддзеркалюються у таких значеннях поточної вартості На відміну від історичної собівартості, поточна вартість активу чи зобов'язання не виводиться (навіть частково) з ціни операції або іншої події, що породила актив чи зобов'язання.

**Справедлива вартість** – це ціна, яку було б одержано у разі продажу активу чи сплачено за передання зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку станом на дату оцінки.

Справедлива вартість віддзеркалює точку зору учасників ринку – учасників того ринку, до якого суб'єкт господарювання має доступ. Актив чи зобов'язання оцінюється з використанням тих самих припущень, які б використовувались учасниками ринку у разі визначення ціни активу чи зобов'язання, якби ці учасники ринку діяли у своїх найкращих економічних інтересах.

У деяких випадках справедливу вартість можна визначити безпосередньо шляхом спостереження за цінами на активному ринку. В інших випадках вона визначається опосередковано з використанням методів оцінки на основі грошових потоків з відображенням таких чинників:

а) оцінок майбутніх грошових потоків;

б) можливих коливань в оціненій сумі або строків майбутніх грошових потоків за активом чи зобов'язанням, що оцінюється, викликаних невизначеністю, притаманною грошовим потокам;

в) часової вартості грошей;

г) ціни прийняття невизначеності й обсягу невизначеностей (інвестори зазвичай менше платять за актив і вимагають більше за прийняття зобов'язання);

д) інших чинників – наприклад ліквідності, якщо учасники ринку враховували б ці чинники за обставин, що склались.

До інших чинників також належить можливість невиконання контрагентом свого зобов'язання перед суб'єктом господарювання (кредитний ризик) або невиконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання (власний кредитний ризик).

Через те, що справедлива вартість не виводиться (навіть частково) з ціни операції або іншої події, що спричинила до появи активу чи зобов'язання, справедлива вартість не збільшується на розмір витрат на операцію, здійснених у процесі придбання активу, та не зменшується на розмір витрат на операцію, здійснених під час прийняття або взяття зобов'язання. Крім того, справедлива вартість не віддзеркалює витрат на операцію, які було б здійснено у разі остаточного вибуття активу чи передання або погашення зобов'язання.

**Вартість використання для активів**

Вартість при використанні – це теперішня вартість грошових потоків або інших економічних вигод, які суб'єкт господарювання розраховує отримати від використання активу та його остаточного вибуття.

**Вартість виконання для зобов'язань**

Вартість виконання для зобов'язань – це теперішня вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які, як очікує

суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати у процесі виконання ним зобов'язання. Ці суми грошових коштів або інших економічних ресурсів включають не лише суми, що підлягають переданню контрагентові за зобов'язанням, але й суми, що їх, як очікує суб'єкт господарювання, він буде зобов'язаний передати іншим сторонам, щоб уможливити виконання ним зобов'язання.

Оскільки вартість при використанні та вартість виконання ґрунтуються на майбутніх грошових потоках, до них не включаються витрати на операцію, здійснені під час придбання активу або прийняття зобов'язання. Втім до вартості при використанні та вартості виконання входить теперішня вартість будь-яких витрат на операцію, яких, як очікує суб'єкт господарювання, зазнає у разі остаточного вибуття активу чи виконання зобов'язання.

Поточна собівартість активу – це собівартість еквівалентного активу на дату оцінювання, що складається з компенсації, яку довелося б сплатити на дату оцінювання, та витрати на операцію, які довелося б здійснити на ту саму дату.

Поточна собівартість зобов'язання – це компенсація, яку було б одержано за еквівалентне зобов'язання на дату оцінки, мінус витрати на операцію, які довелося б здійснити на ту саму дату.

Поточна собівартість, як і історична собівартість, – це початкова вартість: вона віддзеркалює ціни на ринку, на якому суб'єкт господарювання придбав би актив чи взяв зобов'язання. Отже, вона відрізняється від справедливої вартості, вартості при використанні та вартості виконання, які є кінцевими вартостями. Однак поточна собівартість, на відміну від історичної собівартості, враховує умови, що склались на дату оцінки.

Основою оцінки, яку найчастіше беруть суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична вартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки. Наприклад, запаси, як правило, відображаються за найнижчою з двох оцінок – собівартістю або чистою вартістю реалізації; ринкові цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю, а пенсійні зобов'язання відображаються за їх теперішньою вартістю.

Більше того, деякі суб'єкти господарювання використовують як основу поточну собівартість у відповідь на нездатність облікової моделі історичної собівартості відображати вплив зміни цін на немонетарні активи.

### *1.1.5. Основоположні припущення у процесі формування фінансової звітності*

**Фінансова звітність** зазвичай складається на основі припущення про безперервність діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, та свідчить про те, що ця діяльність триватиме у передбачуваному майбутньому. Отже, приймається припущення про те, що суб'єкт господарювання не має ні наміру, ні потреби в процедурі ліквідації або в припиненні діяльності. Якщо ж такий намір або така потреба має місце, може постати необхідність складання фінансової звітності на іншій основі. У такому разі у фінансовій звітності описується використана основа.

Користувачі фінансової звітності повинні виходити з того, що фінансова звітність складається на основі двох найважливіших (основоположних) припущень (принципів):

перше припущення **– безперервність діяльності**;

друге припущення **–** п**ринцип нарахування.**

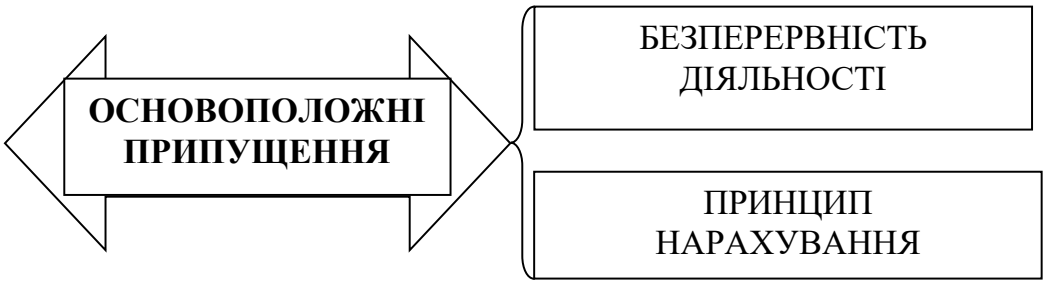



**Рис. 1.10. Основоположні припущення**

**Безперервність діяльності** полягає у тому, що фінансова звітність складається з огляду на абсолютну впевненість у продовженні діяльності компанії як сьогодні, так і у найближчому майбутньому. Тобто у компанії відсутні як наміри, так і потреба у закритті чи суттєвому скороченні масштабів діяльності.

З огляду на припущення безперервності активи оцінюються без застереження щодо їх вимушеного продажу, що могло б призвести до зменшення їх вартості.

Якщо наміри скорочення діяльності чи ліквідації господарюючого суб'єкта існують, то фінансову звітність складають на інших підходах до оцінки активів, а така інформація повинна розкриватись у фінансовій звітності.

**Метод нарахування** полягає в тому, що вплив господарських операцій і будь-яких інших подій буде враховуватися тоді, коли вони здійснюються, а не тоді, коли надходять до господарюючого суб'єкта або вибувають з нього грошові кошти.

### *1.1.6. Концепції капіталу та його збереження*

Останньою, але не менш важливою і навіть визначальною концепцією фінансової звітності є концепція капіталу та збереження капіталу.

У Концептуальній основі фінансової звітності розкриваються дві концепції капіталу: фінансова і фізична (рис. 1.11).

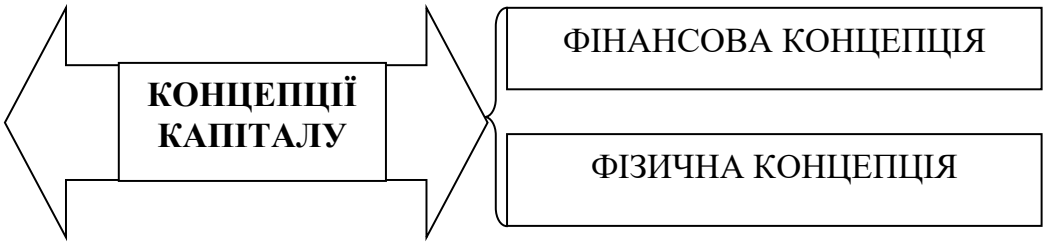



**Рис. 1.11. Концепції капіталу в Концептуальній основі**

Фінансова концепція капіталу, що прийнята більшістю господарюючих суб'єктів, базується на формальному зростанні власного капіталу як частини вартості активів підприємства.

Фізична ж концепція передбачає реальне зростання виробничої потужності та продуктивності господарюючого суб'єкта.

Від вибору концепції капіталу залежатиме побудова всієї моделі фінансового обліку на підприємстві.

Згідно з фінансовою концепцією капіталу такого, як інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність капітал є

синонімом чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання.

***За фінансовою концепцією*** – прибуток заробляється, якщо сума чистих активів (або власного капіталу) наприкінці звітного періоду перевищує ту суму, що була на початку.

***За фізичною концепцією*** – прибуток заробляється, якщо потужність та продуктивність підприємства наприкінці періоду перевищує ці показники, що були на початку періоду.

Застосування певної концепції повинно базуватися на потребах користувачів фінансових звітів. Фінансова концепція капіталу має ухвалюватися, якщо користувачі фінансових звітів передусім зацікавлені у збереженні номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу.

Але в разі домінуючої зацікавленості користувачів у виробничій потужності суб'єкта господарювання має застосовуватися фізична концепція капіталу.

Обрана концепція визначає мету, яка має бути досягнута під час визначення прибутку, навіть якщо можуть виникати певні труднощі оцінки у разі застосування концепції.

**Концепції збереження капіталу і визначення прибутку**

За аналогією з концепціями капіталу – фізичною та фінансовою – визначено дві концепції збереження капіталу: збереження фізичного *(реального)* капіталу та збереження фінансового капіталу (табл. 1.3).

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

*Збереження фінансового капіталу*. Згідно з цією концепцією прибуток заробляється, тільки якщо фінансова (або грошова) сума чистих активів наприкінці періоду перевищує фінансову (або грошову) суму чистих активів на початок періоду після вилучення будь-яких виплат власникам або внесків власників

упродовж цього періоду. Збереження фінансового капіталу може вимірюватися або в номінальних грошових одиницях, або в одиницях постійної купівельної спроможності.

Таблиця 1.3

**Критерії відмінності між фінансовою і фізичною концепцією капіталу**

| Критерії відмінності | *Концепція збереження* **фінансового** *капіталу* | *Концепція збереження* **фізичного** *капіталу* |
|---|---|---|
| Поняття капіталу | Капітал – інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, вживається як синонім чистих активів або власного капіталу підприємства | Капітал – фізична виробнича потужність, розглядається у вигляді продуктивності підприємства (наприклад, ґрунтується на одиницях продукції за день) |
| Інтереси користувачів | Збереження номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу | Збереження виробничої потужності підприємства |
| Вибір оцінки | Не вимагає застосування певної основи оцінки. Вибір такої основи залежить від капіталу, який підприємство прагне зберегти | Вимагає прийняття основи оцінки за поточною собівартістю |

Концепція збереження капіталу пов’язана з тим, як суб’єкт господарювання визначає капітал, який він прагне зберегти. Вона забезпечує зв’язок між концепціями капіталу і концепціями прибутку, оскільки дає відправну точку для вимірювання прибутку; вона є передумовою для розмежування прибутковості капіталу суб’єкта господарювання і повернення його капіталу; тільки надходження активів, що перевищують суми, необхідні для збереження капіталу, може вважатися прибутком і, відповідно, прибутковістю капіталу. Отже, прибуток є залишковою сумою після вирахування витрат (включає коригування збереження капіталу у разі необхідності) з доходу. Якщо витрати перевищують дохід, залишкова сума є збитком.

Концепція збереження фізичного капіталу вимагає прийняття основи оцінки за поточною собівартістю.

Концепція збереження фінансового капіталу не вимагає застосування певної основи оцінки. Вибір основи за цією концепцію залежить від типу фінансового капіталу, який суб'єкт господарювання прагне зберегти.

Принципова різниця між двома концепціями збереження капіталу полягає у трактуванні впливу змін у ціні активів та зобов'язань суб'єкта господарювання.

Загалом суб'єкт господарювання зберігає свій капітал, якщо наприкінці періоду він мав стільки ж капіталу, як і на початку. Будь-яка сума, що перевищує суму, необхідну для збереження капіталу на початок періоду, є прибутком.

Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, за якою капітал визначається в номінальних грошових одиницях, прибуток відображає зростання номінального грошового капіталу за певний період. Отже, збільшення ціни активів, утримуваних упродовж періоду, яке називають прибутком від утримання, концептуально є прибутком. Але він може не визнаватися як такий, доки активи не будуть реалізовані в результаті операції обміну. Якщо концепція збереження фінансового капіталу визначається в одиницях постійної купівельної спроможності, то прибуток відображає збільшення інвестованої купівельної спроможності за певний період. Отже, тільки та частина зростання ціни активів, яка перевищує загальний рівень цін, вважається прибутком. Решта збільшення вважається коригуванням збереження капіталу, а отже, частиною власного капіталу.

Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, за якою капітал визначається у фізичній виробничій потужності, прибуток відображає зростання капіталу за певний період. Усі зміни ціни, які впливають на активи та зобов'язання суб'єкта господарювання, розглядаються як зміни в оцінці фізичної виробничої потужності суб'єкта господарювання; отже, вони вважаються коригуванням збереження капіталу, що є частиною власного капіталу, а не прибутком.

Вибір основи оцінки та концепції збереження капіталу визначить певну облікову модель, що використовується у процесі складання фінансових звітів. Різні облікові моделі демонструють різні ступені доречності та достовірності, і, як і в інших галузях, управлінський персонал має прагнути збалансованості між доречністю та достовірністю й обирати ту модель, яка максимально забезпечить ці якісні характеристики.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

### Практичні завдання

**Завдання 1**

Визначити, коли варто визнавати доходи та витрати у процесі господарської діяльності.

**Умова ситуації**

1. Компанія здійснює продаж товарів у кредит (з наступною оплатою). Операцію продажу товарів на суму 250 000 євро компанія здійснила 18 грудня поточного року. Згідно з договірними умовами грошові кошти від покупця повинні надійти двома сумами. Половина оплати повинна надійти через 30 днів, а остаточний розрахунок буде здійснено через 60 днів, тобто у лютому місяці наступного року. Компанія складає звітність на 31 грудня.

2. Компанія сплатила орендну плату 29 грудня поточного року в сумі 120 000 євро за оренду офісного приміщення за 6 місяців наступного року.

3. Компанія придбала комплектуючі 24 грудня поточного року на суму 480 000 євро. Оплата за придбані матеріальні цінності буде здійснюватися у березні наступного року.

**Завдання 2**

Необхідно визначити величину власного капіталу підприємства.

**Умова завдання.** З огляду на інвентаризацію майна, укладені договори та інші документи підприємства виявлене таке (€): будівлі – 1 000 000; устаткування – 900 000; товари (собівартість –

50 000, ринкова вартість – 65 000); дебіторська заборгованість – 80 000 (зокрема, неоплачена упродовж більше 3-х років – 10 000); кредиторська заборгованість – 175 000; придбані ринкові цінні папери – 110 000 (ринкова ціна – 135 000); грошові кошти в банку – 205 000; автомобілі – 450 000 (зокрема, один автомобіль вартістю 25 000 перебуває у розшуку).

**Питання для самоконтролю**

1. Що таке міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) та яка їх мета?
2. Які переваги та недоліки впровадження МСФЗ?
3. Що таке Концептуальна основа міжнародних стандартів фінансової звітності?
4. Які якісні характеристики фінансових звітів передбачено у Концептуальній основі?
5. Хто є користувачами фінансової інформації і які їхні потреби?
6. Які ви знаєте елементи та компоненти фінансової звітності?
7. Які критерії визнання активів як елемента фінансової звітності?
8. Які критерії визнання зобов’язань як елемента фінансової звітності?
9. Які критерії визнання капіталу як елемента фінансової звітності?
10. Які оцінки використовуються для елементів фінансовій звітності?
11. Які концепції капіталу розглядаються у Концептуальній основі та у чому їх сутність?
12. Які основоположні припущення повинні бути дотримані під час складання фінансової звітності?
13. У чому полягає метод нарахування?
14. Як можна обґрунтувати безперервність діяльності?

## Тести

**1. Безперервність діяльності полягає у тому, що:**

а) у компанії відсутні як наміри, так і потреба у закритті чи суттєвому скороченні масштабів діяльності;

б) у компанії облік доходів здійснюється на підставі принципу нарахування;

в) у компанії існує план суттєвого скорочення масштабів діяльності;

г) у компанії існує план реалізації всіх активів унаслідок її закриття.

**2. У Концептуальній основі визначено дві концепції капіталу:**

а) фінансова й інвестиційна;

б) інвестиційна й операційна;

в) фізична і фінансова;

г) немає правильної відповіді.

**3. Яка з перерахованих нижче статей може бути представлена або у балансі, або у примітках до фінансової звітності:**

а) кількість акцій в обігу наприкінці періоду;

б) торгова й інша дебіторська заборгованість;

в) відстрочені податкові активи та зобов’язання;

г) частка меншості, що показується у складі власного капіталу.

**4. Фізична концепція капіталу – це:**

а) загальна кількість продукції упродовж звітного періоду;

б) зміна продуктивності господарюючого суб’єкта;

в) товарооборот за звітний період;

г) збільшення активів наприкінці періоду порівняно з початком.

**5. Компонентами фінансової звітності є:**

а) Звіт про фінансовий стан, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про зміни у власному капіталі, примітки до фінансової звітності;

б) активи, капітал, зобов'язання, доходи, витрати (зокрема, прибутки та збитки);

в) непоточні активи, поточні активи, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, власний капітал;

г) рух грошових коштів від операційної діяльності, рух грошових коштів від інвестиційної діяльності, рух грошових коштів від фінансової діяльності.

**6. Елементами фінансової звітності є:**

а) Звіт про фінансовий стан, Звіт про прибутки та збитки, Звіт про рух грошових коштів, Звіт про зміни у власному капіталі, примітки до фінансової звітності;

б) активи, капітал, зобов'язання, доходи, витрати (зокрема, прибутки та збитки);

в) непоточні активи, поточні активи, довгострокові зобов'язання, поточні зобов'язання, власний капітал;

г) рух грошових коштів від операційної діяльності, рух грошових коштів від інвестиційної діяльності, рух грошових коштів від фінансової діяльності.

**7. Виберіть правильне твердження:**

а) кожна несуттєва стаття повинна показуватися у фінансовій звітності окремо;

б) усі суттєві статті повинні об'єднуватися зі статтями аналогічного характеру;

в) суттєві статті подаються у фінансовій звітності окремо, несуттєві – об'єднуються із сумами аналогічного характеру;

г) несуттєві статті подаються у фінансовій звітності окремо, суттєві – об'єднуються із сумами аналогічного характеру.

**8. У кожному компоненті фінансової звітності обов'язково потрібно розкривати:**

а) місцезнаходження підприємства;

б) нерозподілений прибуток (збиток) наприкінці звітного періоду;

в) прибуток чи збиток за період;

г) доходи і витрати, визнані безпосередньо у власному капіталі.

**9. Справедлива вартість активу – це:**

а) чиста вартість, за якою цей актив можна реалізувати покупцю;

б) чиста реалізаційна вартість на активному ринку;

в) вартість, яка встановлюється між поінформованими, неупередженими та зацікавленими особами;

г) вартість немонетарного активу.

**10. Обачність у застосуванні до фінансової звітності означає:**

а) вчасне надання фінансової звітності зацікавленим користувачам;

б) незавищення оцінки активів та доходів, незаниження оцінки зобов'язань та витрат;

в) відображення активів та пасивів у національній валюті ;

г) переоцінка активів наприкінці кожного звітного періоду.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| а | в | а | б | а | б | в | а | в | б |

**Джерела:** нормативні: 2; основні: 63; 64; 65; додаткові: 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; монографії: 100; 101.

## 1.2. Компоненти фінансової звітності та вимоги до їх змісту

***Мета вивчення теми***

Розуміння та практичне застосування основних вимог до подання інформації про об'єкти бухгалтерського обліку у фінансовій звітності загального призначення. Оволодіння сутністю та практичним розумінням основоположного критерію безперерв-

ності, розуміння та практичне застосування вимог достовірності та суттєвості інформації, що надається у фінансовій звітності. Оволодіння практичними навичками складання фінансової звітності за вимогами МСФЗ до змісту і структури шляхом подання інформації в Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки і збитки й інші сукупні доходи, Звіті про зміни у власному капіталі, Звіті про рух грошових коштів та Примітках до фінансової звітності.

***Основні питання***

*1.2.1. Основні вимоги до подання інформації у фінансовій звітності загального призначення.*

*1.2.2. Структура Звіту про фінансовий стан.*

*1.2.3. Структура Звіту про сукупний дохід.*

*1.2.4. Структура Звіту про зміни у власному капіталі.*

*1.2.5. Структура Звіту про рух грошових коштів.*

*1.2.6. Структура Приміток до фінансових звітів.*

*1.2.7. Проміжна фінансова звітність.*

## *1.2.1. Основні вимоги до подання інформації у фінансовій звітності загального призначення*

Основи представлення фінансової звітності загального призначення визначаються МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

Метою МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» саме і є визначення основ формування фінансової звітності загального призначення, що включає загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги до її змісту для забезпечення можливості зіставності з фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання.

Структуру МСБО (IAS) 1 можна представити схематично (рис. 1.12).

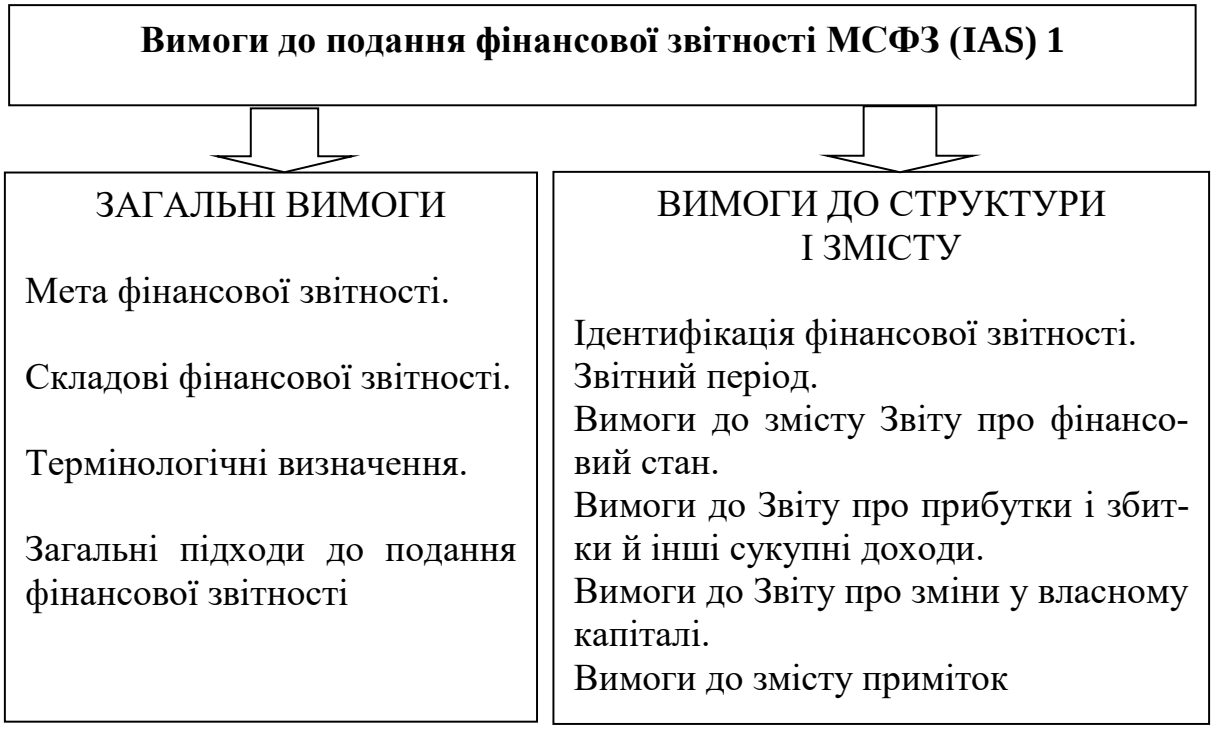
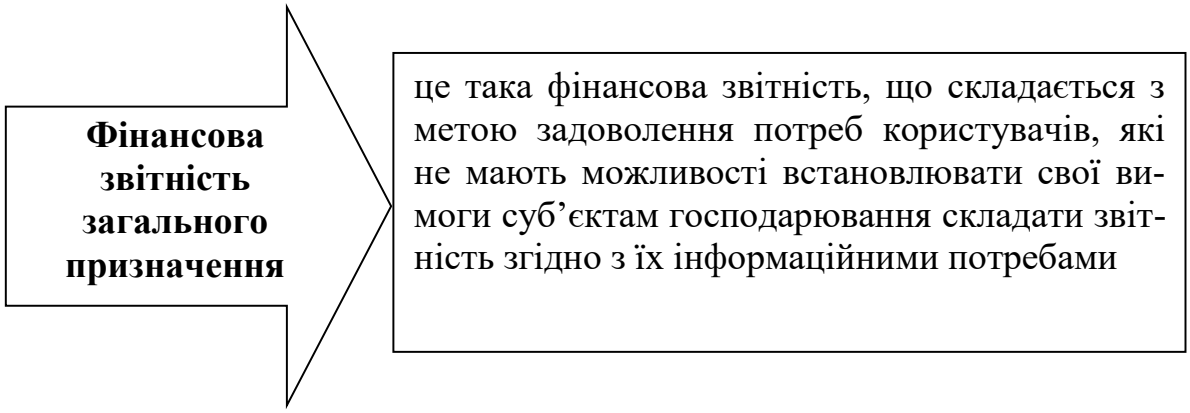



**Рис. 1.12. Основні вимоги до фінансової звітності за МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»**

**Поняття фінансової звітності загального призначення**

Фінансова звітність загального призначення являє собою структуроване відображення фінансового стану та фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.




**Метою фінансової звітності** є:

– надання інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання, яка є корисною для широкого кола користувачів у разі прийняття ними економічних рішень;

– надання інформації про результати роботи управлінського персоналу щодо наданих йому ресурсів суб'єктів господарювання.

Для досягнення поставленої мети у фінансової звітності загального призначення повинна надаватися інформація про такі об'єкти суб'єкта господарювання, як:

– активи;

– зобов'язання;

– власний капітал;

– дохід та витрати, зокрема прибутки та збитки;

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

– грошові потоки.

Ця інформація разом з іншою інформацією, що надається у Примітках до фінансової звітності, допомагає користувачам фінансової звітності загального призначення прогнозувати час та ймовірність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання та вчасно ухвалювати відповідні економічні рішення.

Забезпечення інформаційних потреб зацікавлених користувачів у найбільш повному обсязі досягається наданням їм повного комплекту фінансової звітності.

**Повний комплект** фінансової звітності включає:

– звіт про фінансовий стан наприкінці періоду;

– звіт про прибутки та збитки й інший сукупний дохід за період;

– звіт про зміни у власному капіталі за період;

– звіт про рух грошових коштів за період;

– примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснення;

– звіт про фінансовий стан на початок попереднього періоду у випадку, якщо суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно.

**Найменування окремих компонентів** фінансової звітності загального призначення може відрізнятися від найменувань, встановлених МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Стандарт дозволяє використовувати альтернативні найменування,

наприклад «Звіт про фінансовий стан» може називатися «Баланс», а «Звіт про прибутки (збитки) та інші сукупні доходи» – «Звіт про сукупні доходи».

**Ідентифікація фінансової звітності**

Згідно з МСБО (IAS) 1 кожен компонент фінансової звітності повинен бути чітко ідентифікований, що передбачає його назву у вигляді заголовка, вказівку на відповідність МСФЗ та іншу інформацію, корисну для користувачів.

Крім того, суб'єкт господарювання наводить у чіткому викладі вказану далі інформацію і повторює її, якщо це потрібно для належного розуміння наданої інформації зацікавленими користувачами:

– наприклад, код ЄДРПО та будь-які зміни у цій інформації, порівняно з кінцем попереднього, назву суб'єкта господарювання, що звітує, або інші способи ідентифікації звітного періоду;

– належність фінансової звітності до одного суб'єкта господарювання чи групи суб'єктів господарювання;

– кінцеву дату звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками;

– валюту подання фінансової звітності;

– рівень округлення, використаний у разі подання сум у фінансовій звітності (в тисячах або мільйонах грошових одиниць).

Фінансова звітність повинна достовірно розкривати інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.

**Достовірне подання** вимагає правдивого відображення впливу операцій, інших подій та умов відповідно до визначень і критеріїв визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат, встановлених Концептуальною основою фінансової звітності. Вважається, що розкриття інформації у фінансовій звітності буде достовірним, якщо у процесі її складання було дотримано всіх вимог міжнародних стандартів фінансової звітності повним обсягом.

Достовірне подання вимагає також від суб'єкта господарювання:

– обирати та застосовувати облікові політики відповідно до МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;

– подавати інформацію (зокрема, облікові політики) так, щоб забезпечувати доречну, достовірну, зіставну та зрозумілу інформацію;

– надавати додаткову інформацію, коли відповідність конкретним вимогам МСФЗ є недостатньою для забезпечення користувачів зрозумілою інформацією про вплив окремих операцій, подій та обставин на фінансовий стан та фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання.

При цьому особлива увага повинна приділятися формуванню відповідної облікової політики, оскільки суб'єкт господарювання не може виправити невідповідні облікові політики ні розкриттям інформації про застосовані облікові політики, ні примітками чи поясненнями.

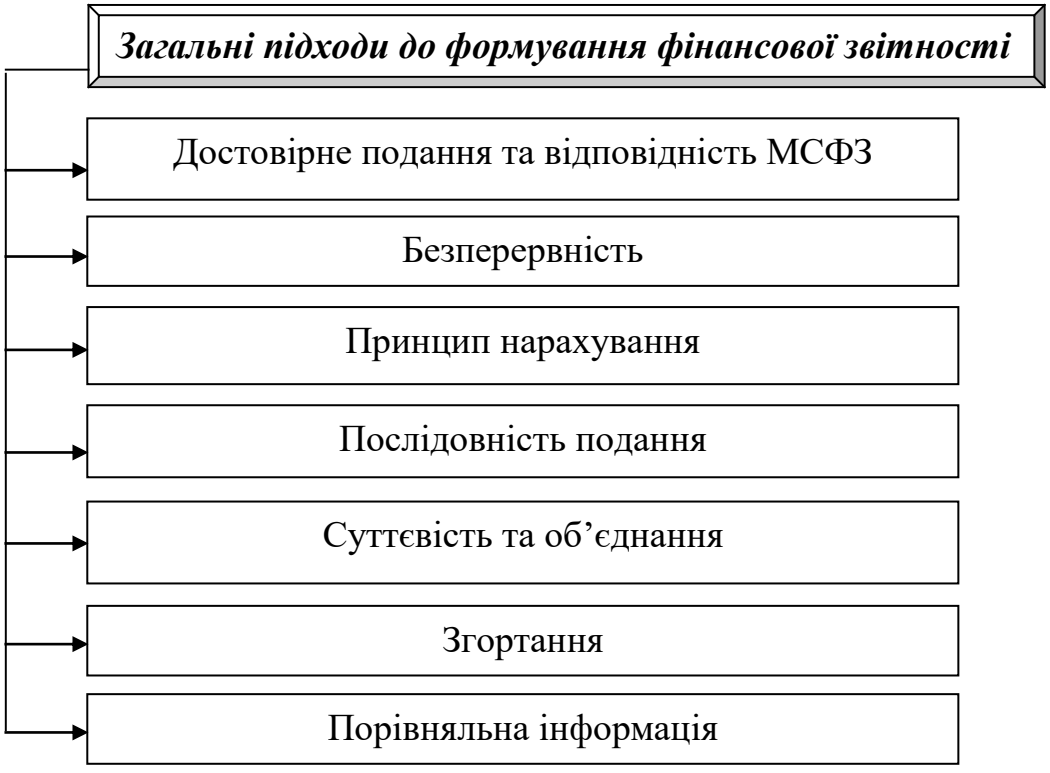



**Рис. 1.13. Вимоги до інформації у фінансовій звітності загального призначення**

**Відхилення від МСФЗ**

**В окремих випадках** фінансова звітність загального призначення може складатися з відхиленням від вимог МСФЗ. Ці випадки пов'язані з дією регуляторних органів окремих економік,

коли на законодавчому рівні держави вимагається (або не забороняється) відступ від міжнародних стандартів або навпаки вимагається їх дотримання. За таких обставин управлінський апарат робить висновок, що дотримання всіх вимог МСФЗ призведе до формування неправдивої інформації, що протирічить самій меті фінансової звітності, наведеної в Концептуальній основі.

Якщо суб'єкт господарювання під час формування фінансової звітності для досягнення мети фінансової звітності, встановленої Концептуальною основою, відступає від вимог окремого міжнародного стандарту, він повинен розкривати таку інформацію:

– той факт, що, за висновком управлінського персоналу, фінансова звітність справедливо подає інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;

– той факт, що він дотримувався всіх застосовуваних МСФЗ, крім відхилення від певної вимоги для досягнення достовірного подання;

– назву МСФЗ, від вимог якого відхилився суб'єкт господарювання, характер відхилення, зокрема підхід, якого вимагав би цей МСФЗ;

– причину, через яку підхід, що вимагається стандартом, був би настільки оманливий за цих обставин, що суперечив би меті фінансової звітності, зазначеній у Концептуальній основі;

– прийнятий підхід, встановлений на законодавчому рівні;

– фінансовий вплив відхилення на кожну статтю у фінансовій звітності, яку варто було б подати, відповідно до вимоги, за кожний поданий період.

**Безперервність діяльності та облік за методом нарахування**

Безперервність діяльності є фундаментальною основною всієї інформації, що надається у фінансовій звітності загального призначення.

**Безперервність діяльності означає**, що суб'єкт господарювання не має намірів ліквідуватися чи припинити діяльність або не має реальної альтернативи таким заходам.

Якщо суб'єкт господарювання складає фінансову звітність не на основі припущення безперервності, він повинен розкрити інформацію про цей факт разом з обґрунтуванням причин, через які діяльність суб'єкта господарювання не розглядається як безперервна.

Оцінюючи відповідність припущенню про безперервність, управлінський персонал повинен аналізувати всю наявну інформацію та фактори впливу щодо майбутніх подій щонайменше упродовж 12 місяців з дати закінчення звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом. У кожному випадку детальність розгляду залежить від конкретних фактів.

Якщо суб'єкт господарювання в минулому послідовно демонстрував прибуткові результати діяльності і має відкритий доступ до фінансових ресурсів, то можливо і без детального аналізу дійти висновку про відповідність безперервності як облікової основи.

В усіх інших випадках, перш ніж упевнитися у доречності застосування припущення безперервності, потрібно проаналізувати всі чинники щодо поточної та очікуваної прибутковості, графіки сплати боргів і потенційні джерела відновлюваного фінансування.

**Принцип нарахування**

Основоположним принципом бухгалтерського обліку господарських операцій, інформація про які у подальшому надаватиметься у фінансовій звітності загального призначення, є принцип нарахування.

**Облік за принципом нарахування означає**, що господарські операції та інші події, пов'язані з господарською діяльністю суб'єкта господарювання, відображаються в обліку і звітності у момент їх здійснення безвідносно до руху грошових коштів, пов'язаного з такими операціями і подіями.

Застосування принципу нарахування в бухгалтерському обліку означає, що суб'єкт господарювання визнає статті елементів фінансової звітності (активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати) тоді, коли вони відповідають визначенням та критеріям визнання для цих елементів у Концептуальній основі.

А саме:

– визнаються тоді, коли вони виникають, а не тоді, коли надходять або вибувають грошові кошти;

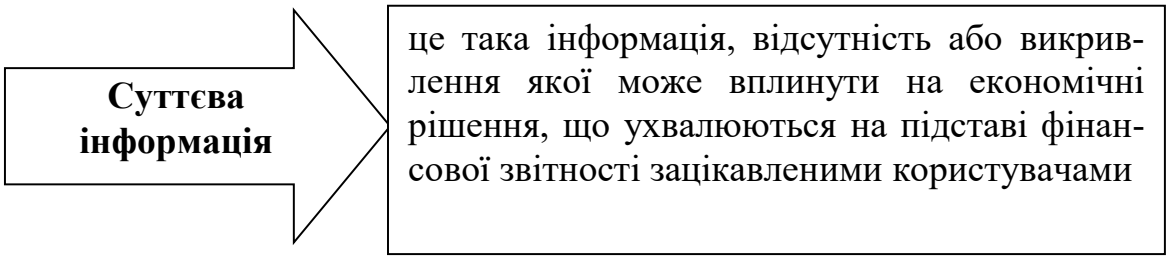
– відображаються у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності у тих періодах, у яких вони фактично були здійснені;

– витрати визнаються у співвідношенні з доходами, задля яких вони були понесені.

**Суттєвість і агрегування**

Фінансова звітність є результатом обробки великої кількості операцій або інших подій, які об'єднують *у класи згідно з їх характером чи функцією. Заключним етапом у процесі* об'єднання у групи та класи є подання стислих і класифікованих даних, які формують статті у фінансовій звітності.

У фінансовій звітності загального призначення наводиться суттєва інформація.




Суттєвість інформації залежить від розміру та змісту статей, що оцінюються в конкретних обставинах при ухваленні рішення щодо їх відображення чи невідображення у фінансовій звітності.

Кожна суттєва стаття повинна відображатися у фінансовій звітності окремо.

Якщо окремий рядок (стаття) не є суттєвим, його об'єднують у групи з іншими статтями безпосередньо у цих звітах або показують у примітках.

Іноді стаття може бути недостатньо суттєвою, щоб окремо її подавати у фінансових звітах, але може бути достатньо важливою для ухвалення рішень. У такому випадку її необхідно подати окремо в примітках.

**Згортання статей**

Суб'єкт господарювання повинен розкривати окремо активи і зобов'язання, а також дохід та витрати. Згортання у Звіті (звітах) про прибутки та збитки та інший сукупний дохід або у Звіті про фінансовий стан, крім випадків, коли згортання відображає сутність операції чи іншої події, зменшує спроможність користувачів розуміти операції, події та умови, що склалися, й оцінювати майбутні грошові потоки суб'єкта господарювання.

Тому вимогами МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» суб'єктам господарювання забороняється згортання окремих статей, таких, наприклад, як активи та зобов'язання або дохід і витрати, якщо тільки цього прямо не вимагає або не дозволяє окремий МСФЗ.

Оцінювання активів із вирахуванням резервів (наприклад, резерв на знецінення запасів і сумнівну дебіторську заборгованість) не є згортанням.

**Періодичність подання фінансової звітності**

Періодичність подання фінансової звітності згідно з МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» повинна бути, як мінімум, щорічною. При цьому дата подання звітності встановлюється господарюючим суб'єктом самостійно. Як правило, це дата його створення.

Якщо суб'єкт господарювання змінює дату закінчення свого звітного періоду і подає фінансову звітність за період, довший або коротший, ніж один рік, то, крім періоду, який охоплюється фінансовою звітністю, **необхідно розкрити інформацію про**:

– причини використання довшого чи коротшого періоду;

– той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, не є повністю зіставними.

На практиці деякі суб'єкти господарювання вважають за краще звітувати, наприклад, за період у 52 тижні.

Щодо проміжної (поточної) фінансової звітності, яка складається щомісяця чи щокварталу, то правила її подання регулюються окремим стандартом МСБО (IAS) 34 «Проміжна фінансова звітність».

**Інформація для порівняння (зіставлення)**

Суб'єкт господарювання у фінансовій звітності повинен надавати порівняльну інформацію попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансовій звітності поточного періоду.

Суб'єкт господарювання повинен включати порівняльну інформацію також в описову частину, якщо вона є доречною для розуміння фінансової звітності поточного періоду.

Розрізняють мінімальну та додаткову порівняльну інформацію.

**Мінімальна порівняльна інформація**

Фінансова звітність загального призначення повинна включати, як мінімум:

– два звіти про фінансовий стан;

– два звіти про прибутки та збитки та інші сукупні доходи;

– два звіти про рух грошових коштів;

– два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки.

У деяких випадках описова інформація, наведена у фінансовій звітності за попередній період, лишається доречною і у поточному періоді. Користувачі можуть мати користь від розкриття інформації про те, що невизначеність існувала на кінець попереднього періоду, а також про те, які кроки були здійснені протягом періоду для розв'язання невизначеності.

**Наприклад,** суб'єкт господарювання розкриває у поточному періоді детальну інформацію про юридичний спір, результат якого був невизначений на кінець попереднього періоду і який досі не вирішений.

**Додаткова порівняльна інформація**

Додаткова порівняльна інформація може складатися з одного або кількох компонент фінансової звітності на розсуд управлінського персоналу.

**Наприклад,** суб'єкт господарювання може подати третій звіт про прибутки та збитки та інші сукупні доходи (і, отже, охопити поточний період, попередній період та один додатковий порівняльний період). У такому випадку у примітках до фінансової звітності необхідно розкрити мету та значення порівняльної

інформації, пов’язаної з таким додатковим звітом про прибутки та збитки та інші сукупні доходи.

Третій Звіт про фінансовий стан на початок попереднього періоду додатково до мінімальної порівняльної фінансової звітності необхідно подавати, якщо:

– облікова політика застосовується ретроспективно і здійснюється ретроспективний перерахунок статей або їх перекласифікація у фінансовій звітності;

– ретроспективне застосування, ретроспективний перерахунок або перекласифікація мають суттєвий вплив на інформацію у звіті про фінансовий стан на початок попереднього періоду.

Якщо суб’єкт господарювання змінює подання або класифікацію статей у своїй фінансовій звітності, то він повинен перекласифікувати порівняльні суми та розкрити таку інформацію:

– характер перекласифікації;

– суму кожної перекласифікованої статті або класу статей;

– причину перекласифікації.

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

– причину, з якої не проведена перекласифікація сум;

– характер коригувань, які були б зроблені, якби суми були перекласифіковані.

Підвищення зіставності інформації за різні періоди допомагає користувачам приймати правильні економічні рішення, особливо завдяки можливості оцінювати тенденції у фінансовій інформації з метою прогнозування.

**Послідовність подання**

Загальною вимогою МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» є вимога зберігати порядок подання та класифікацію статей у фінансовій звітності від одного періоду до іншого. Зміна цього порядку можлива у таких випадках:

– внаслідок суттєвих змін у характері операцій, коли очевидним є, що інше подання чи інша класифікація будуть більш доречними для користувачів фінансової звітності;

– коли інше подяння інформації у фінансовій звітності вимагається окремими МСФЗ.

Вносячи такі зміни у подання фінансової звітності, суб'єкт господарювання повинен перекласифікувати порівняльну інформацію фінансової звітності попередніх періодів.

### *1.2.2. Структура звіту про фінансовий стан*

**Основні вимоги до Звіту про фінансовий стан**

Звіт про фінансовий стан повинен включати, як мінімум, статті, що надають інформацію про такі об'єкти:

– основні засоби;

– інвестиційна нерухомість;

– нематеріальні активи;

– фінансові активи (за винятком інвестицій, що відображаються за методом участі в капіталі та грошових коштів і їх еквівалентів);

– інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;

– біологічні активи;

– запаси;

– торговельна та інша дебіторська заборгованість;

– грошові кошти та їх еквіваленти;

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

– торговельна та інша кредиторська заборгованість;

– забезпечення;

– фінансові зобов'язання;

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

– відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО (IAS)12;

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

– неконтрольовані частки, представлені у власному капіталі;

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

**Додаткова інформація у Звіті про фінансовий стан**

Перелік статей, що вимагається відображати у Звіті про фінансовий стан, може бути значно ширшим. У випадку, якщо управлінський апарат доходить висновку, що надання додаткової інформації є доречним для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання, він може надавати:

– додаткові рядки статей;

– додаткові розділи та їх заголовки;

– проміжні підсумки у звіті про фінансовий стан.

Перелік статей додаткової інформації базується на професійному судженні щодо:

– характеру і ліквідності активів;

– функції активів у межах діяльності суб'єкта господарювання;

– сум, характеру та строків погашення зобов'язань.

**Наприклад,** різні класи основних засобів (за МСБО (IAS) 16 «Основні засоби») чи нематеріальних активів (за МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи») можна обліковувати за собівартістю або за переоціненою вартістю, що і буде обґрунтуванням для подання таких статей відокремлено.




**Рис. 1.14. Способи групування статей у Звіті про фінансовий стан**

**Групування статей у Звіті про фінансовий стан**

Статті у Звіті про фінансовий стан можуть групуватися такими альтернативними методами:

– розмежування на поточні і непоточні;

– розташування у порядку зростання чи зменшення ліквідності;

– представлення статей на змішаній основі.

На змішаній основі елементи групуються лише якщо суб'єкт господарювання здійснює різні види діяльності.

**Розмежування на поточні та непоточні**

У Звіті про фінансовий стан необхідно групувати як активи, так і зобов'язання в окремі групи за ознакою поточності.

Альтернативою такого способу групування активів та зобов'язань є їх подання в порядку зростання чи зменшення ліквідності.

Незалежно від прийнятого методу подання, необхідно розкривати суми, що очікуються до відшкодування або погашення протягом:

– не більше дванадцяти місяців після звітного періоду;

– через більш ніж дванадцять місяців після звітного періоду.

Для деяких суб'єктів господарювання (таких як фінансові установи) подання активів та зобов'язань у порядку зростання чи зменшення ліквідності надає інформацію, що є обґрунтованою і більш доречною, ніж подання на основі поточності, оскільки суб'єкт господарювання не постачає товари або послуги в межах операційного циклу, який можна чітко визначити.

У разі здійснення різних видів діяльності суб'єктові господарювання дозволяється подавати деякі з його активів та зобов'язань, застосовуючи класифікацію на поточні і непоточні, а інші в порядку ліквідності, коли це забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію.

**Поточні активи**

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

– планується реалізація (або споживання) цього активу у нормальному операційному циклі;

– актив утримується в основному з метою продажу;

– існують наміри реалізувати актив протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;

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

Доцільно зауважити, що запаси та торговельна дебіторська заборгованість завжди належать до поточних активів і це не залежить від того, чи очікується їх продаж або споживання протягом операційного циклу.

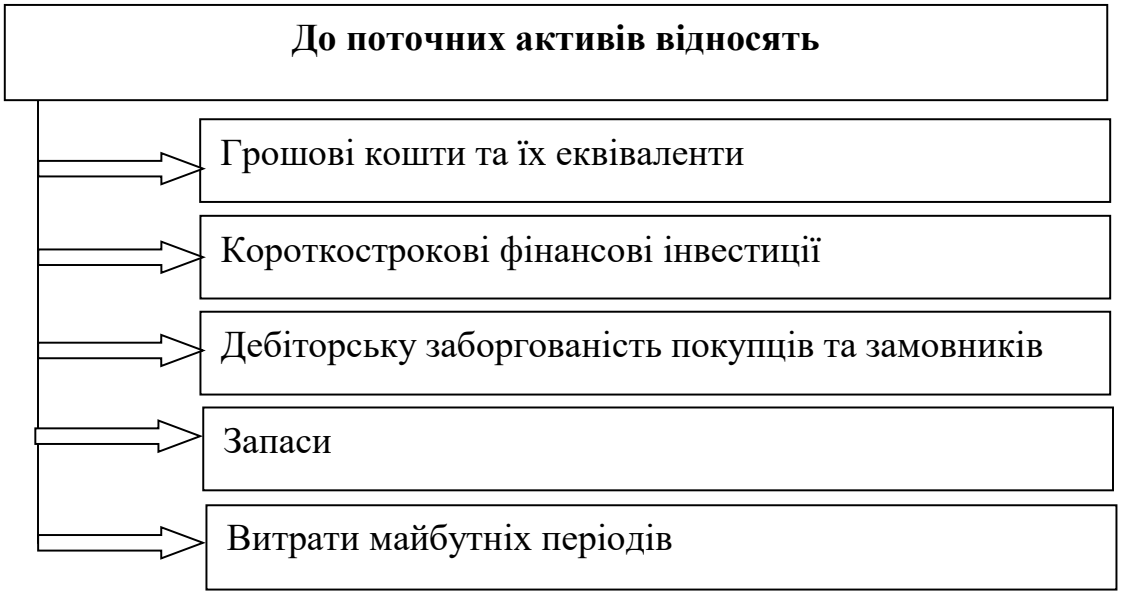



**Рис. 1.15. Активи, які відносять до поточних**

Усі інші активи слід класифікувати як **непоточні.** Термін «непоточний» застосовується до активів, що включають матеріальні, нематеріальні та фінансові активи довгострокового характеру.

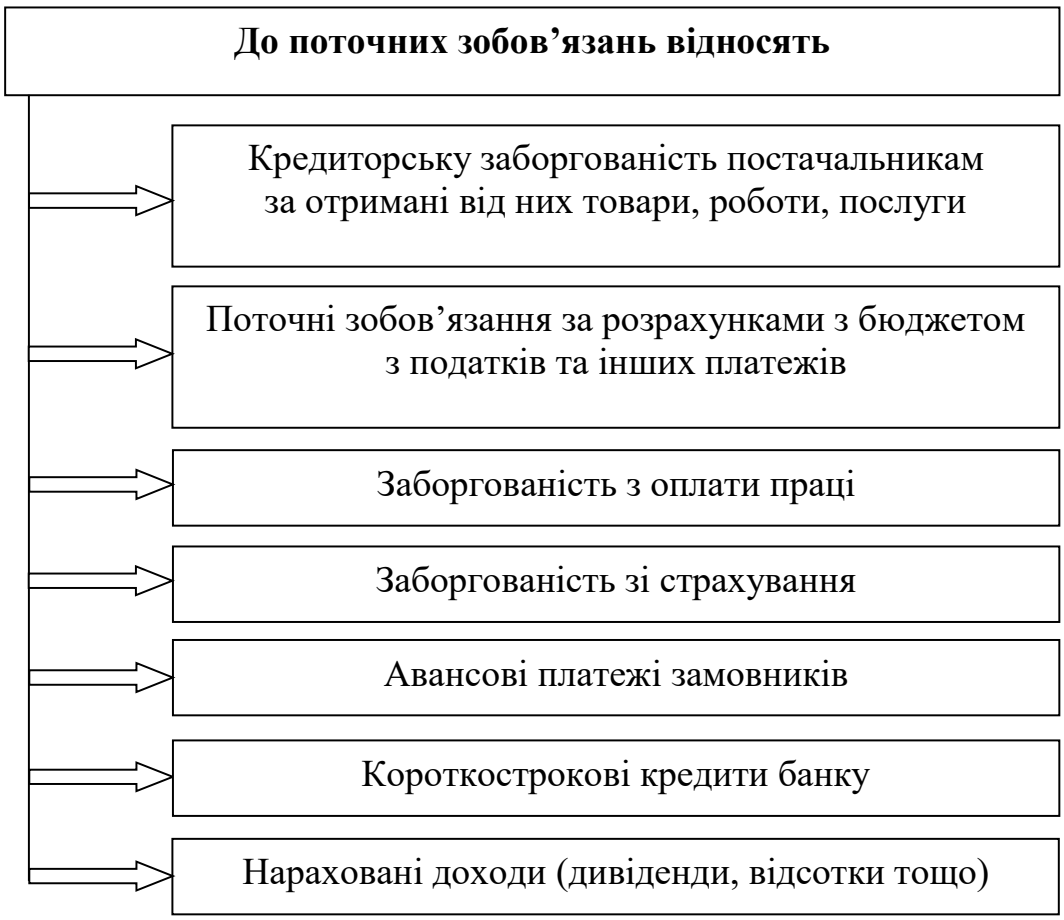



**Рис. 1.16. Зобов'язання, які слід відображати як поточні**

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

**Поточні зобов'язання**

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

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

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

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

г) він не має безумовного права відстрочити погашення зобов'язання протягом як мінімум дванадцяти місяців після звітного періоду.

**Усі інші зобов'язання класифікуються як непоточні.**

Умови зобов'язання, які можуть за вибором контрагента привести до його погашення через випуск інструментів власного капіталу, не впливають на його класифікацію.

**Інформація, яку слід надавати у Звіті про фінансовий стан або у примітках**

Суб'єкт господарювання розкриває у Звіті про фінансовий стан або у примітках більш детальну інформацію поданих статей із використанням класифікації, яка підходить для операцій суб'єкта господарювання.

Рівень деталізації в інформації залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру і функції відповідних сум.

*Наприклад:*

– статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО (IAS) 16 «Основні засоби»;

– дебіторську заборгованість деталізують з виділенням сум:

• до отримання від торгових клієнтів;

• до отримання від пов'язаних сторін;

• авансів виданих;

• та інших сум;

– запаси поділяють на види відповідно до МСБО (IAS) 2 «Запаси», такі як:

• товари;

• основні та допоміжні виробничі матеріали;

• незавершене виробництво;

• готова продукція;

– забезпечення поділяють на забезпечення виплат працівникам та інші статті забезпечень;

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

**Інформація про акціонерний капітал, що повинна надаватися у Звіті про фінансовий стан або у примітках до нього.**

Суб'єкт господарювання повинен розкривати наступну інформацію про акціонерний капітал у Звіті про фінансовий стан або в примітках до нього.

**Для кожного класу акціонерного капіталу:**

– кількість акцій, дозволених до випуску;

– кількість випущених і повністю сплачених акцій, а також випущених, але не повністю сплачених акцій;

– номінальну вартість однієї акції або факт відсутності номінальної вартості акцій;

– узгодження кількості акцій в обігу на початок та на кінець періоду;

– права, привілеї та обмеження, які супроводжують цей клас, включаючи обмеження з виплати дивідендів і повернення капіталу;

– частки в суб'єкті господарювання, утримувані материнським чи дочірніми або асоційованими підприємствами;

– акції, зарезервовані для випуску на умовах опціонів і контрактів з продажу, включаючи умови та суми;

– опис характеру призначення кожного резерву у власному капіталі.

У випадку перекласифікації статей фінансових інструментів та інструментів власного капіталу необхідно розкривати інформацію про суму, час та причину такої перекласифікації.

### *1.2.3. Структура Звіту про сукупний дохід*

У Звіті про прибутки і збитки й інші сукупні доходи (Звіт про сукупний дохід) необхідно надавати інформацію про:

– прибуток або збиток;

– загальний інший сукупний дохід;

– сукупний дохід за період, який є сумою прибутку або збитку та іншого сукупного доходу.

Прибуток або збиток, а також підсумковий сукупний дохід повинен відображатися у звіті з визначенням часток, що належать:

– неконтролюючим акціонерам;

– акціонерам материнської компанії.

**Звіт про прибутки і збитки й інші сукупні доходи може бути поданий двома способами**:

– як єдиний Звіт про прибутки і збитки та інші сукупні доходи;

– як два звіти: Звіт про прибутки і збитки та Звіт про інші сукупні доходи.

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

**Інформація, яку слід подавати у розділі прибутків і збитків або у Звіті про прибутки і збитки**

Розділ прибутків та збитків або Звіт про прибутки і збитки має включати статті, в яких подають такі показники за період:

– дохід;

– прибутки та збитки від припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;

– фінансові витрати;

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

– будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок перекласифікації фінансових активів для відображення їх за справедливою вартістю;

– податкові витрати;

– єдину суму підсумку припинених видів діяльності.

**Інформація, яку слід подавати у розділі іншого сукупного доходу**

У розділі іншого сукупного доходу слід наводити окремими рядками суми іншого сукупного доходу за період, класифіковані за своєю природою та об'єднані у групи так, що згідно з іншими МСФЗ вони:

1) у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток;

2) у подальшому можуть бути перекласифіковані у прибуток або збиток, якщо виконуватимуться певні умови.

У розділі іншого сукупного доходу наводять статті:

– зміни в переоцінках основних засобів і нематеріальних активів (за МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», за МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи»);

– зміни в переоцінках програм з установленою виплатою (за МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам»;

Таблиця 1.4

**Приклад подання інформації про прибутки і збитки й інші сукупні доходи у випадку формування єдиного звіту або двох окремих звітів**

| Стаття | Єдиний звіт про прибутки і збитки та інші сукупні доходи | Два звіти | |
|---|---|---|---|
| | | Звіт про прибутки і збитки | Звіт про сукупні доходи |
| Дохід | X | X | |
| Фінансові витрати | X | X | |
| Частина прибутку (збитку) асоційованих та спільних підприємств, облікована за методом участі в капіталі | X | X | |
| Витрати з податків | X | X | |
| Загальна сума прибутку (збитку) після сплати податків від діяльності, що припиняється | X | X | |
| Прибуток або збиток | X | X | X * |
| Компоненти іншого сукупного прибутку, класифіковані за характером | X | | X |
| Загальний сукупний прибуток | X | | X |
| Прибуток (або збиток) неконтрольованих часток та материнської компанії | X | X | |
| Загальний сукупний прибуток неконтрольованих часток та власників материнської компанії | X | | X |

*X * Якщо Звіт подається у двох формах, то у Звіт про інші сукупні доходи переноситься показник прибутку або збитку зі Звіту про прибутки і збитки.*

– зміни переоцінок окремих зобов'язань, пов'язаних з кредитними ризиками (за МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти»);

– прибутки чи збитки, пов'язані зі звітністю зарубіжних господарюючих одиниць у процесі виникнення визначених курсових різниць (за МСБО (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів»);

– прибутки чи збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу (за МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);

– визначені частки прибутків чи збитків від інструментів хеджування;

– відкладені податки, пов'язані із цими статтями.

**Інформація для аналізу витрат у Звіті про прибутки і збитки**

За умовами МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» в Звіті про прибутки і збитки суб'єкт господарювання повинен надавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується або на характері витрат або на їх функції залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію.

**Методи подання витрат для аналізу**

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

– метод характеру витрат;

– метод функції витрат.

**Метод характеру витрат**

У звіті за методом характеру витрат об'єднують витрати згідно з їхнім характером (вартість матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, амортизація, витрати на рекламу) і не перерозподіляють їх за функціями в межах суб'єкта господарювання (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

**Приклад класифікації для аналізу за методом характеру витрат у Звіті про прибутки і збитки**

| Стаття | Витрати | Доходи |
|---|---|---|
| Виручка | | X |
| Інші доходи | | X |
| Зміни в запасах готової продукції і незавершеного виробництва | X | X |
| Використані сировина і матеріали | X | |
| Витрати на винагороди працівникам | X | |
| Амортизація | X | |
| Інші витрати | X | |
| Всього витрати | | (X) |
| Прибуток | | X |

**Метод функції витрат**

Друга форма аналізу – це аналіз за методом функцій витрат або «собівартості реалізації», згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості, а також виділяють витрати на збут або адміністративну діяльність (табл. 1.6).

Таблиця 1.6

**Приклад класифікації витрат для аналізу за методом функції витрат**

| Стаття | Показник |
|---|---|
| Виручка | X |
| Собівартість реалізації | (X) |
| Валовий прибуток | X |
| Інший дохід | X |
| Витрати на збут | (X) |
| Адміністративні витрати | (X) |
| Інші витрати | (X) |
| Прибуток | X |

Такий метод може надавати більш доречну інформацію користувачам, ніж класифікація витрат за характером, але розподіл витрат на функції вимагає застосування професійного судження.

Якщо у Звіті про прибутки і збитки використовується метод функцій витрат, то необхідно розкривати додаткову інформацію про характер витрат, у тому числі витрати на амортизацію та витрати на виплати працівникам.

Вибір між методом функцій витрат та методом характеру витрат залежить від галузевих чинників та від характеру господарської діяльності.

### *1.2.4. Структура Звіту про зміни у власному капіталі*

**Інформація, яку необхідно надавати у Звіті про зміни у власному капіталі**

1) загальний сукупний прибуток за період із зазначенням окремо частин, що належать до власників материнського підприємства та до неконтрольованих акціонерів;

2) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування або ретроспективного перерахунку, визнаного відповідно до МСБО (IAS) 8 «Облікова політика, зміни в бухгалтерських оцінках і помилки»;

3) для кожного компонента власного капіталу, зіставлення вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни в результаті:

– прибутку чи збитку;

– іншого сукупного доходу;

– операцій з власниками, показуючи окремо внески власників та виплати власникам, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

**Інформація, яку слід надавати у Звіті про зміни у власному капіталі або у примітках**

Для кожного компонента власного капіталу суб’єкт господарювання подає або у Звіті про зміни у власному капіталі, або у примітках:

– аналіз іншого сукупного доходу за статтями;

– суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом звітного періоду;

– суму дивідендів на акцію.

**Структура звіту про зміни у власному капіталі**

Звіт про зміни у власному капіталі найбільш доцільно структурувати у вигляді таблиці, в якій кожному елементу капіталу відведено окремий стовпчик, кожній статті впливу на елементи капіталу – окремий рядок.

Загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає загальну зміну доходу та витрат, включаючи прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду.

Таблиця 1.7

**Приклад представлення звіту про зміни у власному капіталі**

| Статті | Акціонерний капітал | Емісійний дохід | Резерв переоцінки | Накопичений прибуток | Капітал, всього |
|---|---|---|---|---|---|
| Сальдо на початок періоду | X | X | X | X | X |
| Зміни в обліковій політиці і помилки | | | | (X) | (X) |
| Скориговане сальдо | X | X | X | X | X |
| Зміни в капіталі | | | | | |
| Прибуток (збиток) за звітний період | | | | X | X |
| Дивіденди | | | | (X) | |
| Емісійний дохід | | X | | | |
| Сальдо на кінець періоду | X | X | X | X | X |

Консолідована форма додатково містить ще частку неконтрольованих акціонерів та проміжний підсумок про суму власного капіталу групи.

Ретроспективні коригування та ретроспективні перерахунки не є змінами у власному капіталі, це коригування у залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду.

### *1.2.5. Структура Звіту про рух грошових коштів*

**Основна мета** Звіту про рух грошових коштів полягає у наданні інформації користувачам фінансових звітів щодо руху грошових коштів суб'єкта господарювання і його спроможності генерувати грошові кошти та їх еквіваленти у майбутньому.

Вимоги до подання та розкриття інформації про рух грошових коштів встановлює МСБО (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів».

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

**Переваги надання Звіту про рух грошових коштів**

Звіт про рух грошових коштів є обов'язковим для всіх суб'єктів господарювання, оскільки має такі інформаційні переваги для зацікавлених осіб:

– надає інформацію для оцінки зміни в чистих активах суб'єкта господарювання, його фінансовій структурі (зокрема, ліквідність та платоспроможність);

– характеризує здатність суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти та їхні еквіваленти;

– підвищує ступінь зіставності звітності;

– використовується для визначеності майбутніх грошових потоків.

– використовується для перевірки точності минулих оцінок грошових потоків, а також взаємозв'язку рентабельності, чистого руху грошових коштів і впливу зміни цін.

**Подання звіту про рух грошових коштів**

Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з обов'язковим поділом діяльності на операційну, інвестиційну і фінансову (рис. 1.17).

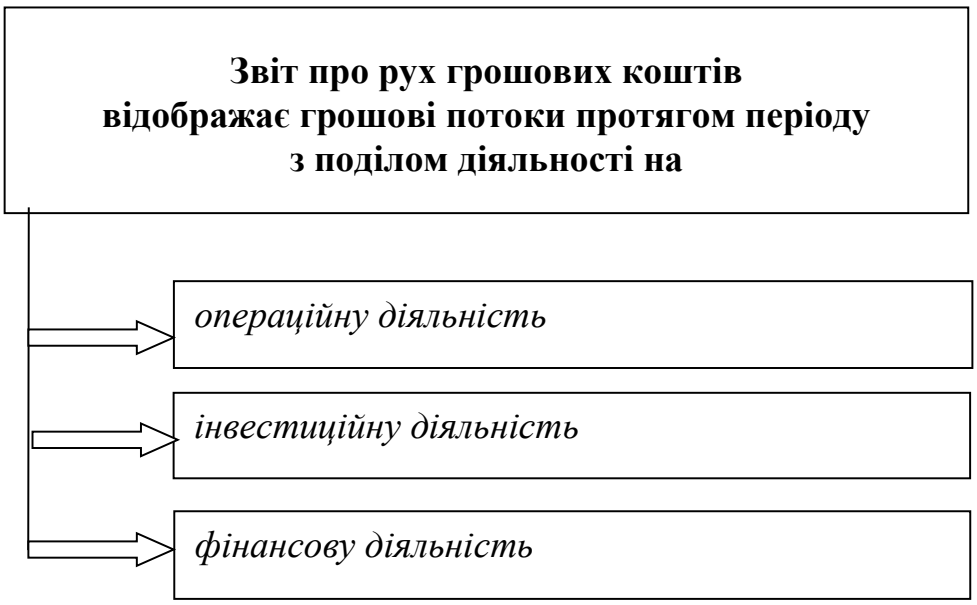



**Рис. 1.17. Розподіл інформації про рух грошових коштів за видами діяльності**

**Розкриття інформації про рух грошових коштів від операційної діяльності**

Сума грошових потоків від операційної діяльності є ключовим показником щодо здатності суб'єкта господарювання генерувати грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримки операційної потужності суб'єкта господарювання, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування.

**Прикладами грошових потоків від операційної діяльності є:**

– надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;

– надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів та комісійних;

– виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;

– виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;

– надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші виплати за полісами;

– виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;

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

– результати придбання або продажу дилерських цінних паперів чи таких, які обертаються на ринку;

– аванси грошовими коштами і позики, здійснені фінансовими установами, що пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід.

**Розкриття інформації про рух грошових коштів від інвестиційної діяльності**

Інформація про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності, відображає, якою мірою здійснювалися витрати на ресурси, призначені для генерування майбутнього прибутку і майбутніх грошових потоків.

**Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності, є:**

– виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів;

– виплати, пов'язані з капіталізованими витратами на розробки та будівництво власними силами;

– надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;

– виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах;

– надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах;

– аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам;

– надходження грошових коштів від повернення авансів та позик;

– виплати грошових коштів за ф’ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп»;

– надходження грошових коштів від ф’ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп».

**Розкриття інформації про рух грошових коштів від фінансової діяльності**

Інформація про грошові потоки, що виникають від фінансової діяльності, відображає надходження і вибуття грошових коштів у зв’язку з отриманням і погашеням позик, продажем і викупом акцій власної емісії, випуском власного капіталу та виплатою дивідендів.

**Прикладами грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності, є:**

– 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 коротко- або довгострокових позик;

– виплати грошових коштів для погашення позик;

– виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов’язаної з фінансовою орендою.

**Прямий і непрямий методи подання Звіту про рух грошових коштів**

Прямий і непрямий методи формування Звіту про рух грошових коштів стосується виключно подання інформації від операційної діяльності.

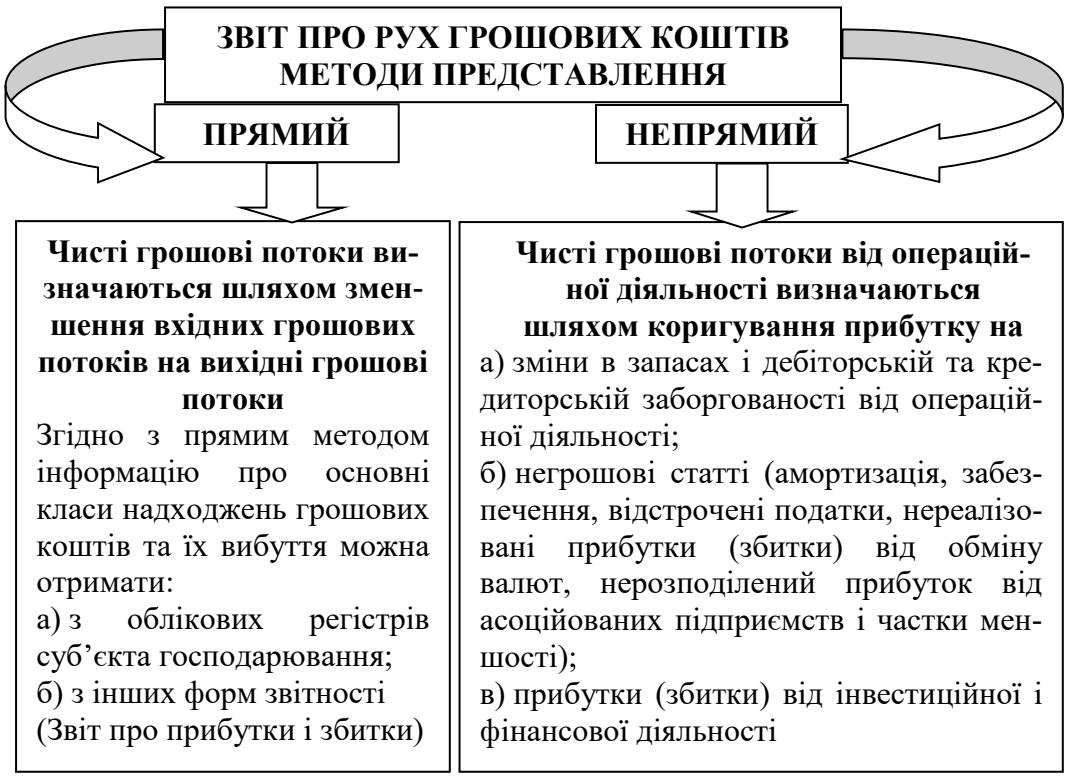



**Рис. 1.18. Прямий та непрямий методи формування Звіту про рух грошових коштів**

### Звітність про грошові потоки від інвестиційної та фінансової діяльності

Суб'єкт господарювання окремо звітує про основні класи валових надходжень грошових коштів і валових виплат грошових коштів, які виникають від інвестиційної та фінансової діяльності, на нетто-основі.

На нетто-основі дозволяється відображати в звітності грошові потоки, що виникають від таких видів операційної, інвестиційної або фінансової діяльності:

– надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів;

– надходження і виплати грошових коштів за статтями з швидким оборотом і великими сумами;

– акцепт і виплата депозитів банку до запитання;

– кошти, які інвестиційний суб'єкт господарювання тримає для клієнтів;

– орендна плата, яку одержують за дорученням власників майна або сплачують їм;

– основні суми боргу клієнтів, які використовують кредитні картки;

– придбання та продаж інвестицій;

– інші короткострокові позики з терміном погашення до трьох місяців.

**Вимоги до відображення у звіті про рух грошових коштів окремих грошових потоків**

**Окремими статтями** у Звіті про рух грошових коштів необхідно відображати:

– грошові кошти в іноземній валюті;

– відсотки та дивіденди;

– податки на прибуток;

– інвестиції в дочірні, асоційовані і сумісні підприємства;

– придбання і продаж дочірніх та інших господарюючих суб'єктів.

**Грошові потоки в іноземній валюті**

Грошові потоки від операцій в іноземній валюті відображаються у функціональній валюті звітності суб'єкта господарювання за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту, що існував на дату здійснення руху грошових коштів.

Грошові потоки закордонного дочірнього підприємства перераховуються за курсом обміну функціональної валюти на іноземну валюту на дати грошових потоків.

Перерахування грошових потоків закордонного дочірнього підприємства здійснюється за середньозваженим курсом обміну валют.

Грошові кошти та їх еквіваленти, які утримуються в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, відображається у звіті про рух грошових коштів за курсом обміну валют на кінець періоду.

**Відсотки та дивіденди**

Кожен з грошових потоків від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених, розкривається окремо.

Загальна сума відсотків, сплачених протягом звітного періоду, розкривається у звіті про рух грошових коштів незалежно від того, чи вона визнається як витрати у звіті про прибутки та збитки,

чи капіталізується відповідно до альтернативного підходу, рекомендованого МСБО (IAS) 23 «Витрати на позики».

Сплачені й отримані відсотки та дивіденди можна класифікувати як грошові потоки від операційної діяльності, оскільки вони входять до визначення прибутку або збитку.

Сплачені дивіденди можна класифікувати як рух грошових коштів від фінансової діяльності.

**Податки на прибуток**

Грошові потоки, що виникають від податків на прибуток, розкриваються окремо і класифікуються як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю.

Коли можливо ідентифікувати грошові потоки від податків із конкретною операцією, яка є джерелом грошових потоків, класифікованих як інвестиційна або фінансова діяльність, грошові потоки від податків класифікуються, відповідно, як інвестиційна або фінансова діяльність.

Коли грошові потоки від податків розподіляються більше, ніж на один клас діяльності, розкривається інформація про загальну суму сплачених податків.

**Інвестиції в дочірні, асоційовані та спільні підприємства**

Якщо облік інвестицій в асоційоване або дочірнє підприємство здійснюється із застосуванням *методу участі в капіталі або методом обліку за собівартістю,* інвестор обмежує своє звітування в звіті про рух грошових коштів грошовими потоками між ним та об’єктом інвестування, наприклад дивідендами й авансами.

Якщо суб’єкт господарювання, який звітує про свою частку участі у спільно контрольованому підприємстві (МСБО (IAS) 31 «Фінансова звітність про частки у спільних підприємствах») *із застосуванням методу пропорційної консолідації,* він вносить до консолідованого звіту про рух грошових коштів свою пропорційну частку в грошових потоках від спільно контрольованого підприємства.

Суб’єкт господарювання, який звітує про таку частку із застосуванням методу участі в капіталі, вносить до свого звіту про рух грошових коштів грошові потоки від своїх інвестицій у

спільно контрольоване підприємство, а також розподіл прибутку та інші виплати або надходження між ним і спільно контрольованим суб'єктом господарювання.

**Придбання і продаж дочірніх підприємств та інших господарських одиниць**

Сукупні грошові потоки, що виникають від придбання та продажу дочірніх підприємств або інших господарських одиниць, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність. Суб'єкт господарювання розкриває інформацію як про придбання, так і продаж дочірніх підприємств або інших господарських одиниць протягом звітного періоду за такими критеріями:

– загальна компенсація за придбання або продаж;

– частина компенсації, виплачена грошовими коштами або їх еквівалентами;

– сума грошових коштів та їх еквівалентів у дочірньому підприємстві або господарській одиниці, які були придбані чи продані;

– сума активів та зобов'язань за кожною основною категорією (за винятком грошових коштів або їх еквівалентів у дочірньому підприємстві або господарській одиниці, які були придбані чи продані).

Вплив грошових потоків від продажу не вираховується з грошових потоків від придбання.

**Негрошові операції**

Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, вилучаються зі звіту про рух грошових коштів.

**Приклади** негрошових операцій:

– придбання активів або шляхом прийняття прямо пов'язаних з ними зобов'язань, або шляхом фінансової оренди;

– придбання активів суб'єктом господарювання шляхом випуску акцій;

– перетворення боргу у власний капітал.

**Компоненти грошових коштів та їх еквівалентів**

Суб'єктові господарювання доцільно розкривати компоненти грошових коштів та їх еквівалентів і розкривати узгодження

сум у Звіті про рух грошових коштів за статтями, еквівалентними наведеним у Звіті про фінансовий стан.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про політику, яку він приймає для визначення складу грошових коштів та їх еквівалентів.

Вплив будь-якої зміни у політиці щодо визначення компонентів грошових коштів та їх еквівалентів відображається відповідно до МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

**Розкриття іншої інформації**

Додаткова інформація може бути доречною і сприяти розумінню користувачами фінансового стану й ліквідності суб'єкта господарювання. Розкриття такої інформації разом з коментарями управлінського персоналу заохочується і може включати:

– суму невикористаних запозичених коштів, наявних для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;

– сукупні суми грошових потоків окремо від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, які пов'язані з частками участі у спільних підприємствах, відображені у звіті за методом пропорційної консолідації;

– сукупну суму грошових потоків, які відображають збільшення операційної потужності окремо від тих грошових потоків, які потрібні для підтримання операційної потужності;

– суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному географічному сегменті (за МСБО (IAS) 4 «Звітність за сегментами»).

### *1.2.6. Структура Приміток до фінансових звітів*

**Вимоги до змісту приміток**

Вимоги до приміток, що встановлюються МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів», можна показати у таких чотирьох категоріях:

– вимоги до структури приміток;

– вимоги до розкриття облікової політики;

– основні джерела оцінки невизначеностей;

– інші розкриття.

**Вимоги до структури приміток**

Примітки до фінансових звітів варто подавати систематично, наскільки це можливо. До кожної статті, поданої безпосередньо у Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки і збитки та інші сукупні доходи, Звіті про зміни у власному капіталі та Звіті про рух грошових коштів, потрібно робити перехресні посилання на будь-яку пов'язану з ними інформацію у примітках.

У примітках треба розкривати:

– інформацію про основу складання фінансових звітів і про конкретні облікові політики;

– інформацію, яку не подано безпосередньо у компонентах фінансової звітності: Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки і збитки та інші сукупні доходи, Звіті про зміни у власному капіталі або Звіті про рух грошових коштів;

– додаткову інформацію, яку не подано безпосередньо у компонентах фінансової звітності, але є доречною для їх розуміння.

**Порядок подання інформації у примітках**

Примітки, що надають інформацію про основу складання фінансових звітів та конкретні облікові політики, можна подавати як окремий компонент фінансових звітів.

Інформацію в самих примітках варто розкривати у такому порядку:

– зазначення відповідності МСФЗ;

– виклад застосованої облікової політики;

– підтверджувальна інформація щодо статей, поданих безпосередньо у Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки і збитки та інші сукупні доходи, Звіті про зміни у власному капіталі та Звіті про рух грошових коштів, в тому порядку, в якому подано кожний звіт та кожний рядок;

– розкриття іншої інформації, включаючи:

• непередбачені зобов'язання (за МСБО (IAS) 37) та невизнані контрактні зобов'язання;

• розкриття нефінансової інформації.

**Вимоги до розкриття облікової політики**

В обліковій політиці треба розкрити:

а) основи (або основу) оцінки, застосовані при складанні фінансових звітів;

б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансових звітів.

Доречним також є розкриття інформації про кожну суттєву облікову політику, що конкретно вимагається МСФЗ, але обрана та застосовується відповідно до МСБО (IAS) 8.

**Основні джерела оцінки невизначеностей**

У процесі застосування облікових політик суб'єкта господарювання управлінський персонал здійснює різні судження, крім тих, що пов'язані з попередніми оцінками, які можуть суттєво впливати на суми, визнані у фінансових звітах.

**Наприклад,** управлінський персонал застосовує судження при визначенні:

– чи є фінансові активи утримуваними до погашення інвестиціями;

– коли, в основному, всі значні ризики та винагороди від володіння фінансовими активами та орендованими активами передаються іншим суб'єктам господарювання;

– чи є, по суті, певний продаж товарів угодами про фінансування і тому такими, що не призводять до збільшення доходу;

– чи свідчить сутність відносин між суб'єктом господарювання та суб'єктом господарювання спеціального призначення, що суб'єкт господарювання спеціального призначення контролюється суб'єктом господарювання.

У примітках потрібно розкривати інформацію про критерії, розроблені суб'єктом господарювання для відокремлення інвестиційної нерухомості від нерухомості, зайнятої власником, та від нерухомості, утримуваної для продажу в звичайному процесі бізнесу, коли класифікація нерухомості ускладнена.

**Основні джерела невизначеності оцінки**

У примітках необхідно розкривати інформацію про основні припущення та інші джерела невизначеності оцінки на дату звітності, що мають значний ризик спричинення суттєвого

коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Щодо таких активів та зобов'язань, у примітках необхідно навати докладну інформацію про:

– їх характер;

– їх балансову вартість на дату звітності.

**Приклади** типів розкриття інформації:

– характер припущення або невизначеність оцінок;

– чутливість балансової вартості до методів, припущення та оцінки, що лежать в основі їх обчислень, включаючи причини чутливості;

– очікуване вирішення невизначеності та діапазон можливих кінцевих результатів у наступному фінансовому році стосовно балансової вартості активів та зобов'язань, на які вони впливають;

– пояснення змін, внесених до минулих припущень щодо активів та зобов'язань, якщо невизначеності залишаються невирішеними.

**Розкриття іншої інформації**

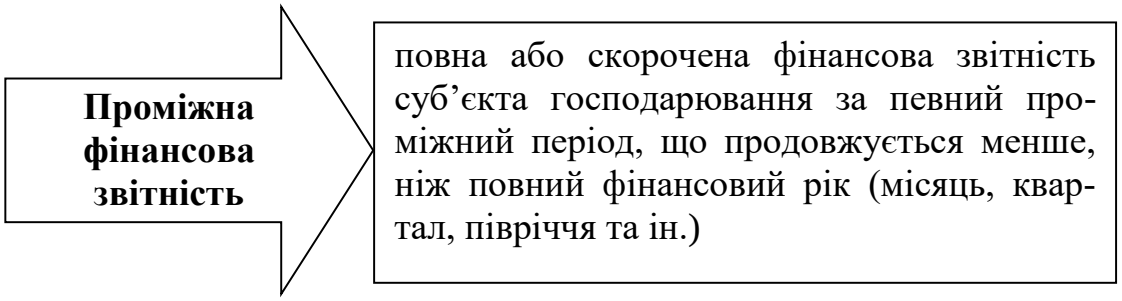
Крім вже зазначеного, у примітках доцільно розкривати інформацію про дивіденди:

– суму дивідендів, запропонованих або оголошених до затвердження фінансових звітів до випуску, але невизнаних як виплата акціонерам протягом періоду, та відповідну суму на акцію;

– суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів.

### *1.2.7. Проміжна фінансова звітність*

Порядок формування та подання проміжної фінансової звітності визначається МСБО (IAS) 37 «Проміжна фінансова звітність».



**Форма і зміст проміжної фінансової звітності**

Проміжна фінансова звітність може надаватися або у повному комплекті, що фомується за вимогами МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», або у вигляді скороченої фінансової звітності, що включає:

– скорочений звіт про фінансовий стан;

– скорочений звіт про прибутки і збитки та інші сукупні доходи;

– скорочений звіт про зміни у васному капіталі;

– скорочений звіт про рух грошових коштів;

– вибіркові пояснювальні примітки.

Необхідність формування та подання проміжної фінансові звітності встановлюється на законодавчому рівні окремих країн.

Додаткові статті або примітки доцільно включати, якщо без них ця стисла проміжна фінансова звітність вводитиме в оману.

Проміжний фінансовий звіт складають на консолідованій основі, якщо остання річна звітність суб'єкта господарювання була консолідованою фінансовою звітністю.

**Суттєві події та операції, що відображаються у скороченій фінансовій звітності**

До проміжної фінансової звітності потрібно включати пояснення подій та операцій, які є суттєвими для розуміння змін у фінансовому стані та в результатах діяльності після закінчення періоду останньої річної звітності.

Перелік подій та операцій, для яких вимагатиметься розкриття інформації, якщо вони є важливими:

– списання запасів до чистої вартості реалізації або сторнування такого списання;

– визнання збитку від зменшення корисності фінансових активів, основних засобів, нематеріальних активів або інших активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;

– сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;

– придбання та вибуття об'єктів основних засобів;

– загальні зобов'язання придбати основні засоби;

– виплати, пов'язані із судовими справами;

– виправлення помилок попередніх періодів;

– зміни у бізнесі або економічних обставинах, що впливають на справедливу вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань;

– будь-яке невиконання зобов'язань за кредитними угодами або будь-яке порушення умов кредитної угоди, що їх не було виправлено на дату закінчення звітного періоду або до неї;

– операції з пов'язаними сторонами;

– оцінювання справедливої вартості фінансових інструментів;

– зміни в класифікації фінансових активів унаслідок зміни мети або використання цих активів;

– зміни в умовних зобов'язаннях або в умовних активах.

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

**Примітки до скороченої фінансової звітності**

У примітках до скороченої фінансової звітності надається додаткова інформація, якщо вона не розкрита в інших частинах проміжного фінансового звіту. Цю інформацію наводять, як правило, наростаючим підсумком за період з початку фінансового року до звітної дати:

– зазначення того, що у проміжній фінансовій звітності дотримувалися одних і тих самих облікових політик;

– пояснення щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;

– характер і суми нетипових статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на грошові потоки;

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

– випуски, викупи та погашення боргових і пайових цінних паперів;

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

– дані щодо сегментів (доходи, міжсегментні доходи, оцінка сукупних активів та зобов'язань для окремого звітного сегменту, опис різниць в основі сегментації чи в базисі оцінки прибутку або збитку сегмента порівняно з попередньою річною фінансовою звітністю, узгодження загальної суми оцінок прибутку або збитку звітних сегментів з прибутком або збитком суб'єкта господарювання до витрат (доходів) за податками та від припиненої діяльності);

– події після проміжного періоду, що не відображені у фінансовій звітності за цей проміжний період;

– вплив змін у структурі суб'єкта господарювання за проміжний період, зокрема об'єднання бізнесу, придбання чи втрата контролю над дочірніми підприємствами та довгостроковими інвестиціями, реструктуризація чи припинення діяльності.

Проміжний фінансовий звіт не слід характеризувати як такий, що відповідає міжнародним стандартам фінансової звітності, якщо він не відповідає всім вимогам МСФЗ.

**Періоди, за які необхідно подавати проміжну фінансову звітність**

Проміжні звіти мають включати проміжну фінансову звітність (стислу або повну) за такі періоди:

– звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний звіт про фінансовий стан на кінець попереднього фінансового року;

– звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльними звітами про прибуток та збиток та інший сукупний дохід за порівнювальні проміжні періоди (поточний і наростаючим підсумком від початку року до дати звітності) попереднього фінансового року;

– проміжний звіт може подаватися за кожний звітний період або звіти про прибуток та збиток та інший сукупний дохід;

– звіт, який відображає зміни у власному капіталі наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік, до дати звітності

разом із порівняльним звітом за зіставний період станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року;

– звіт про рух грошових коштів наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності, разом із порівняльним звітом за зіставний період станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року.

### *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

### Практичне завдання 1

**Необхідно** із наведених у таблиці операцій компанії «Прогрес» за звітній період скласти: Звіт про фінансовий стан, Звіт про прибутки і збитки і інші сукупні доходи, Звіт про зміни у власному капіталі, Звіт про рух грошових коштів.

На новоствореному підприємстві «Прогрес» протягом першого року його діяльності відбулися господарські операції, наведені у табл. 1.8.

Таблиця 1.8

**Господарські операції компанії «Прогрес» за звітний період**

| № операції | Зміст господарської операції | Сума, € |
|---|---|---|
| 1 | Першого вересня власник вніс на поточний рахунок банку внесок до власного капіталу | 43 500 |
| 2 | Другого вересня були придбані матеріали для виробничих потреб | 14 300 |
| 3 | Третього вересня перераховано з поточного рахунку плату за оренду приміщення | 12 700 |
| 4 | П’ятого вересня змонтовано обладнання, яке придбано на умовах товарного кредиту з наступним погашенням рівними частками у вересні, жовтні та у листопаді.<br>Загальна вартість обладнання | 27 000 |
| 5 | За першу половину місяця було продано продукції населенню на загальну суму | 21 300 |
| 6 | Вісімнадцятого вересня працівникам підприємства був виплачений аванс у сумі | 3 670 |

Продовження таблиці 1.8

| | | |
|---|---|---|
| 7 | До кінця місяця (30 вересня) за другу половину місяця виручка склала | 31 000 |
| 8 | В останній день вересня перераховано в погашення планової частини товарного кредиту (суму визначити) | ? |
| 9 | Тридцятого вересня власник вилучив з прибутку підприємства кошти | 580 |

**Розв'язання**

Таблиця 1.9

**Формування Звіту про прибутки і збитки та інші сукупні доходи**

| **Звіт про прибутки і збитки і інші сукупні доходи** | | |
|---|---|---|
| Статті | Звіт про прибутки і збитки | Звіт про інші сукупні доходи |
| Дохід | 515400 | |
| Разом доходи | **515400** | |
| Коригування незавершеного виробництва і готової продукції | (85448) | |
| Матеріальні витрати | (86400) | |
| Витрати на заробітну плату | (75320) | |
| Витрати на соціальне страхування | (15000) | |
| Амортизація | (27200) | |
| Оренда | (16840) | |
| Інші витрати | (65360) | |
| Витрати на податки | (46600) | |
| Разом витрати | (**418168)** | |
| Прибуток (збиток) | **97732** | **97732** |
| Інші сукупні доходи (дооцінка основних засобів) | | **29000** |
| Загальний сукупний прибуток | | **126732** |

## Практичне завдання 2

**Необхідно** скласти звіт про рух грошових коштів ПАТ «Сатурн-1» за 20хх рік непрямим методом.

Залишки на рахунках ПАТ «Сатурн-1» на 31 грудня 20хх року відображені у балансі у таких сумах Є'000.

Дані про прибутки і збитки за звітний період ПАТ «Сатурн-1» відображено у Звіті про прибутки і збитки. Крім того, є додаткова інформація про таке:

1. Вибуття непоточних активів упродовж 20хх року не відбувалося.

2. Боргові цінні папери були випущені 1 січня звітного року.

Таблиця 1.10

**Звіт про фінансовий стан ПАТ «Сатурн-1»**
**на 31 грудня 20хх р.**

| **Статті** | **На кінець року** | **На початок року** |
|---|---|---|
| | Є 000 | Є 000 |
| Непоточні (необоротні) активи | | |
| Основні засоби | 628 | 514 |
| | | |
| Поточні активи | | |
| Запаси | 214 | 210 |
| Дебіторська заборгованість | 168 | 147 |
| Грошові кошти | 7 | -- |
| | 389 | 357 |
| **Разом активів:** | **1 017** | **871** |
| Власний капітал та резерви | | |
| Акціонерний капітал (вартість простої акції Є 1) | 250 | 200 |
| Премія за акціями | 70 | 60 |
| Резерв переоцінки | 110 | 100 |
| Нерозподілений прибуток | 314 | 282 |
| | 744 | 642 |
| Непоточні зобов'язання | | |
| 10 % боргові цінні папери | 80 | 50 |
| | | |
| Поточні зобов'язання | | |
| Торговельна кредиторська заборгованість | 136 | 121 |
| Зобов'язання з податку на прибуток | 39 | 28 |
| Зобов'язання за дивідендами | 18 | 16 |
| Овердрафт | -- | 14 |
| **Разом: власний капітал та запозичений капітал** | **1 017** | **871** |

Таблиця 1.11

**Звіт про прибутки і збитки ПАТ «Сатурн-1» за 20хх рік**

| Стаття | Є 000 |
|---|---|
| Дохід від реалізації | 600 |
| Собівартість реалізації | (319) |
| Валовий прибуток | 281 |
| Інші витрати (у тому числі амортизація в сумі Є 42 000) | (186) |
| Сплачені відсотки | (8) |
| Прибуток до оподаткування | 87 |
| Податок на прибуток | (31) |
| Чистий прибуток | 56 |
| Нараховані дивіденди | (24) |
| Нерозподілений прибуток | 32 |

**Розв'язання**

Звіт про рух грошових коштів побудовано непрямим методом. Розрахунки статей надано безпосередньо у самому звіті.

Таблиця 1.12

**Звіт про рух грошових коштів ПАТ «Сатурн-1»**

| Стаття | Є 000 |
|---|---|
| ***Рух грошових коштів від операційної діяльності*** | |
| Чистий прибуток до оподаткування | 87 |
| Коригування: | |
| Амортизація | 42 |
| Витрати на оплату відсотків | 8 |
| **Прибуток до змін у поточному капіталі**<br>Розрахунок: 87 + 42 + 8 = 137 | **137** |
| Збільшення (зменшення) торговельної дебіторської заборгованості (168 – 147 = 21) | (21) |
| Збільшення (зменшення) запасів (214 – 210 = 4) | (4) |
| Збільшення (зменшення) торговельної кредиторської заборгованості 136 – 121 = 15 | 15 |
| **Грошові кошти від операційної діяльності**<br>(137 – 21 – 4 + 15 = 127) | **127** |
| Сплачені відсотки | (8) |
| Сплачений податок на прибуток (28 + 31 – 39 = 20) | (20) |
| ***Чисті грошові кошти від операційної діяльності (127 – 8 – 20 = 99)*** | ***99*** |
| ***Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності*** | |

Продовження таблиці 1.12

| | |
|---|---|
| Придбання основних засобів<br>628 – 514 + 42 (аморт.) – 10 (збільшення дооцінки) = 146 | (146) |
| | |
| ***Чисті грошові кошти інвестиційної діяльності*** | ***-146*** |
| ***Рух грошових коштів від фінансової діяльності*** | |
| Надходження від випуску акціонерного капіталу (250 – 200) + (70 – 60) = 60 | 60 |
| Надходження від випуску облігацій (80 – 50 = 30) | 30 |
| Дивіденди сплачені (16 + 24 – 18 = 22) | (22) |
| ***Чисті грошові кошти від фінансової діяльності 60 + 30 – 22 = 68*** | ***68*** |
| ***Чисте збільшення грошових коштів та їх еквівалентів 99 – 146 + 68 = 21*** | ***21*** |
| ***Грошові кошти та їх еквіваленти на початку періоду (див. овердрафт)*** | ***-14*** |
| ***Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець періоду 21 – 14 = 7*** | ***7*** |

## Питання для самоконтролю

1. Що таке фінансова звітність загального призначення та які компоненти вона включає?
2. Якими МСФЗ врегульовано вимоги до формування інформації у різних компонентах фінансової звітності?
3. Які методи представлення звіту про фінансовий стан існують у міжнародній практиці?
4. Який вплив мають МСФЗ на формування національної системи обліку і фінансової звітності?
5. Як можуть вплинути на фінансову звітність події, які відбуваються після дати балансу?
6. Як впливає облікова політика на формування показників фінансової звітності.
7. Розкрийте основні характеристики звіту про рух грошових коштів.
8. Визначте три найбільш важливі групи господарських операцій у процесі формування Звіту про рух грошових коштів.
9. Охарактеризуйте Примітки до фінансової звітності.
10. Розкрийте сутність і значення проміжної звітності.

## Тести

**1. У кожному компоненті фінансової звітності обов'язково потрібно розкривати:**

а) місцезнаходження підприємства;

б) нерозподілений прибуток (збиток) на кінець звітного періоду;

в) прибуток чи збиток за період;

г) доходи і витрати, визнані безпосередньо у власному капіталі.

**2. Яка мета подання фінансової звітності:**

а) показати, на яких принципах ґрунтується складання та надання інформації користувачам;

б) надати суспільству відомості про тенденції розвитку підприємства, обсяги діяльності та її досягнення;

в) надати інформацію про фінансовий стан, його зміни, результати діяльності;

г) надати допомогу в інтерпретації інформації, наданій згідно з МСФЗ.

**3. Коли йдеться про фінансову звітність, що означає обмеження «співвідношення вигод і затрат»:**

а) економічні вигоди у процесі діяльності підприємства повинні перевищувати затрати;

б) доходи, отримані у періоді, повинні співвідноситися з витратами, понесеними з метою отримання доходів;

в) вигоди, отримані від інформації фінансової звітності, повинні перевищувати затрати на її представлення;

г) тестування активу на предмет зменшення корисності.

**4. Як кваліфікувати дооцінку ринкових цінних паперів? До якого елементу фінансової звітності слід її віднести:**

а) дохід;

б) додатковий капітал;

в) нерозподілений прибуток;

г) немає однозначної відповіді у вирішенні цього питання.

**5. До складу фінансового звіту входить:**

1. Звіт про фінансовий стан.
2. Звіт про сукупні доходи.
3. Звіт про рух грошових коштів.
4. Звіт про власний капітал.
5. Примітки до фінансової звітності.
6. Додаткова інформація (наприклад зміна цін, інформація про конкурентів).
7. Звіт директорів.
8. Звіт голови правління.
9. Матеріали управлінського аналізу, аналітичні звіти.
10. Повідомлення акціонерів.

а) 1–10; б) 1–8; в) 1–6; г) 1–5.

**6. У якому компоненті фінансової звітності надається детальна інформація про капітал, який належить власникам:**

а) Звіт про сукупні доходи;

б) Звіт про рух грошових коштів;

в) Звіт про зміни у власному капіталі;

г) немає однозначної відповіді у визначенні цього питання.

**7. Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про:**

а) здатність генерувати грошові потоки від операційної діяльності;

б) здатність генерувати грошові потоки від інвестиційної діяльності;

в) здатність генерувати грошові потоки від фінансової діяльності;

г) усі відповіді правильні.

**8. У звіті про рух грошових коштів непрямий метод використовується для відображення грошових потоків:**

а) від операційної діяльності;

б) від інвестиційної діяльності;

в) від фінансової діяльності;

г) усі відповіді правильні.

**9. У звіті про рух грошових коштів за непрямим методом коригується:**

а) дохід від продажу товарів;

б) прибуток до оподаткування;

в) дебіторська заборгованість;

г) зобов’язання щодо розрахунків з бюджетом.

**10. Звіт про прибутки і збитки відображає витрати для аналізу:**

а) за характером і елементами;

б) за видами діяльності і функціями;

в) за характером і функціями;

г) немає однозначної відповіді у визначенні цього питання.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| а | в | в | б | г | в | г | а | б | в |

**Джерела:** нормативні: 2; основні: 63; 64; 65; додаткові: 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; монографії: 100; 101.

# ТЕМА 2
# ОБЛІКОВА ПОЛІТИКА ТА ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК У ФІНАНСОВИХ ЗВІТАХ

***Мета вивчення теми***

Отримати знання та розуміння вимог міжнародних стандартів фінансової звітності до формування облікової політики як основного внутрішнього документа щодо ведення обліку та формування фінансової звітності. Розуміння та практичне застосування вимог до відображення інформації про події, що сталися після дати складання звітності. Розуміння вимог до надання інформації про пов'язані сторони, припинену діяльність та операційні сегменти.

***Основні питання***

*2.1. Облікова політика та вимоги до її формування.*

*2.2. Зміна облікової політики: ретроспективне та перспективне застосування змін.*

*2.3. Облікові оцінки та зміна облікових оцінок.*

*2.4. Виправлення помилок у фінансовій звітності.*

*2.5. Події після дати балансу та їх вплив на фінансову звітність.*

## 2.1. Облікова політика та вимоги до її формування

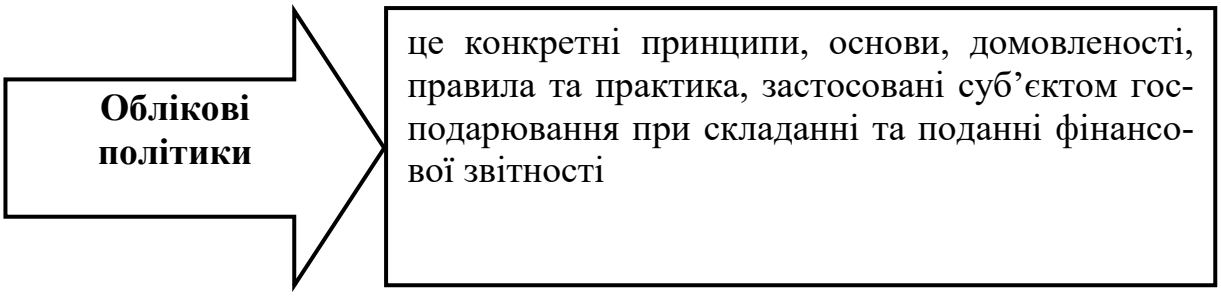
**Вимоги до формування облікових політик**

Вимоги до формування облікової політики суб'єкта господарювання, відображення змін облікових оцінок та виявлених помилок у фінансовій звітності регулюється міжнародним стандартом фінансової звітності (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Основна мета дії МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» спрямована на покращення доречності, достовірності та зіставності фінансової звітності шляхом визначення критеріїв до обрання облікових підходів та розкриття

інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок.

Основною вимогою формування облікових політик є забезпечення складання такої фінансової звітності, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються.




Обрання облікових політик відносно господарських операцій та інших подій, перш за все, повинно базуватися на використанні діючих міжнародних стандартів фінансової звітності та невіддільних від них керівництв щодо їх застосування.

У випадку, якщо немає окремого МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, які діють на цьому підприємстві, то управлінський персонал має напрацьовувати та застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики.

Під час формування судження для випадків, коли не існує конкретного МСФЗ, управлінський персонал повинен посилатися:

– по-перше, на прийнятність як діючих міжнародних стандартів фінансової звітності, в яких ідеться про подібні операції, події чи умови;

– по-друге, на визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходів та витрат, встановлених Концептуальною основою фінансової звітності;

– по-третє, на положення чи стандарти бухгалтерського обліку, розроблені іншими (не розробниками МСФЗ) органами і які базуються на Концептуальній основі МСФЗ.

У процесі напрацювання та застосування суджень в обліковій політиці необхідно дотримуватися основної вимоги, щоб

інформація, що надається у фінансовій звітності, була доречною та достовірною.

Достовірність інформації полягає в тому, що вона повинна забезпечувати:

– достовірність фінансового стану, фінансових результатів діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання;

– відображення економічної сутності операцій, інших подій або умов, а не лише юридичної форми;

– бути нейтральною, тобто вільною від упереджених суджень;

– формуватися з дотриманням обачності;

– бути повною в усіх суттєвих аспектах.

**Послідовність облікових політик**

Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Саме тому одні і тіж облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого.

Однією з основних вимог МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» є дотримання послідовності в облікових політиках.

Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо МСФЗ конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними.

Якщо МСФЗ вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати її до кожної категорії.

Таким чином, основною вимогою у процесі формування та застосування облікових політик є забезпечення достовірної і доречної інформації у фінансовій звітності, яка формується цими обліковими політиками, та дотримання послідовності (незмінності) облікових політик.

Однак існують умови, за яких суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику.

Безпосередньо в МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни облікових політик та помилки» визначено, які саме умови призводять до зміни облікової політики.

## 2.2. Зміна облікової політики: ретроспективне та перспективне застосування змін

**Умови зміни облікової політики**

За МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено дві основні умови, за яких необхідно змінювати облікову політику:

1) зміна облікової політики спричинена вимогами МСФЗ;

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

**Не вважається змінами в облікових політиках**:

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

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

**Вважається зміною облікової політики**:

– перше застосування політики для переоцінки основних засобів відповідно до МСБО (IAS) 16 «Основні засоби»;

– перше застосування переоцінки нематеріальних активів відповідно до МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи».

**Застосування зміни в облікових політиках**

Застосування змін в облікових політиках залежитиме від початкової причини таких змін і від можливості визначення їх впливу на показники фінансової звітності. Виділяють два способи застосування змін в облікових політиках:

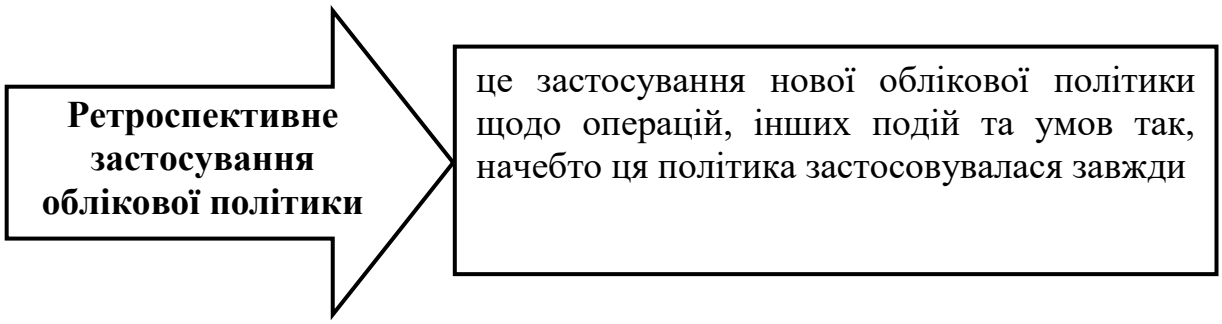
– ретроспективне застосування;

– перспективне застосування.

**Ретроспективне застосування облікової політики**

Окремі стандарти та їх інтерпретації мають перехідні положення, якими врегульовується зміни облікових політик стосовно відображення окремих об'єктів у фінансовій звітності при їх першому застосуванні. В такому випадку зміни облікових політик регулюються перехідними положеннями.

Якщо таких перехідних положень у стандарті чи інтерпретації немає, або зміни облікових політик здійснюються за рішенням управлінського апарату, то такі зміни слід застосовувати ретроспективно.




Згідно з МСБО (IAS) 8 зміна облікових політик може носити як вимушений, так і добровільний характер. Стандартом також передбачається, що перше застосування МСФЗ не є добровільною зміною в обліковій політиці.

При цьому, якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після першого застосування МСФЗ, які не містять конкретних положень перехідного періоду, застосовних до такої зміни, або змін в обліковій політиці добровільно, то він застосовує зміну ретроспективно.

До категорії добровільної зміни облікових політик належать політики, розроблені управлінським персоналом на підставі положень (стандартів) бухгалтерського обліку, розроблених іншими органами (не розробниками МСФЗ), однак з подібною концептуальною основою.

Якщо внаслідок зміни такого положення суб'єкт господарювання обирає змінити облікову політику, така зміна обліковується та інформація про це розкривається як добровільна зміна в обліковій політиці.

**Обмеження ретроспективного застосування**

Зміну в обліковій політиці застосовують ретроспективно, за винятком тих випадків, коли неможливо визначити вплив на конкретний період або кумулятивний вплив зміни.

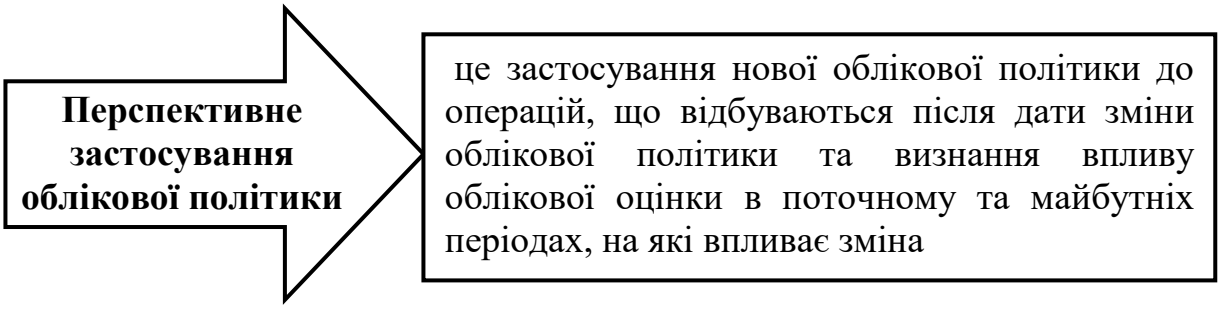
Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, то суб'єкт господарювання повинен застосовувати нову облікову політику до балансової вартості активів та зобов'язань станом на початок найпершого періоду, щодо якого є можливим ретроспективне застосування та який може бути поточним періодом.

Вплив зміни облікової політики відображається суб'єктом господарювання шляхом відповідних коригувань залишків на початок періоду кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, за той період.

Як правило, робиться коригування нерозподіленого прибутку. Проте можна коригувати інші компоненти власного капіталу (наприклад, з метою відповідності МСФЗ). Будь-яку інформацію про попередні періоди, таку як стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, також по змозі необхідно коригувати.

**Перспективне застосування облікової політики**

Якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то суб'єкт господарювання має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику перспективно з найбільш ранньої можливої дати.




У випадку перспективного застосування облікової політики суб'єкт господарювання нехтує тією частиною кумулятивного

коригування активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати.

Зміна облікової політики дозволяється, навіть якщо неможливо застосовувати політику перспективно до будь-якого попереднього періоду.

**Розкриття інформації про зміну облікової політики внаслідок першого застосування МСФЗ**

Якщо перше застосування МСФЗ впливає на поточний період (чи на будь-який попередній період) або матиме такий вплив, або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

– назву застосованого МСФЗ;

– термін, з якого застосовується зміна в обліковій політиці;

– відповідність його положеням перехідного періоду (якщо такі перехідні положення існують);

– опис положень перехідного періоду та опис положень, які могли б мати вплив на майбутні періоди;

– суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає та для базисного і розбавленого (розводненого) прибутку на акцію, якщо МСБО (IAS) 33 «Прибуток на акцію» застосовується до суб'єкта господарювання;

– якщо ретроспективне застосування неможливе (для випадків, коли воно повинно бути застосованим) для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то необхідно розкрити обставини, що привели до існування такої умови.

**Розкриття інформації про зміну облікової політики внаслідок добровільного прийняття рішення**

Якщо добровільна зміна в обліковій політиці впливає на поточний період чи будь-який попередній період або матиме вплив на цей період (за винятком того, що неможливо визначити суму коригування), або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

– термін, з якого застосовується зміна в обліковій політиці.

– характер зміни в обліковій політиці;

– причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;

– суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає, та для базисного і розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО 33 «Прибуток на акцію» застосовується до суб'єкта господарювання;

– суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим (наскільки це можливо);

– якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови.

**Розкриття інформації у випадку незастосування МСФЗ, який опублікований, але ще не набрав чинності**

У випадку, якщо суб'єкт господарювання не застосовував новий МСФЗ, який вже опубліковано, але ще не настав термін набрання чинності, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

– назву стандарту і дату його застосування;

– плановану дату застосування господарюючим суб'єктом;

– характер наступної зміни облікової політики;

– відому інформацію (або інформацію, що її можна обґрунтовано оцінити), яка є доречною для оцінювання можливого впливу застосування нового МСФЗ на фінансову звітність суб'єкта господарювання в період першого застосування;

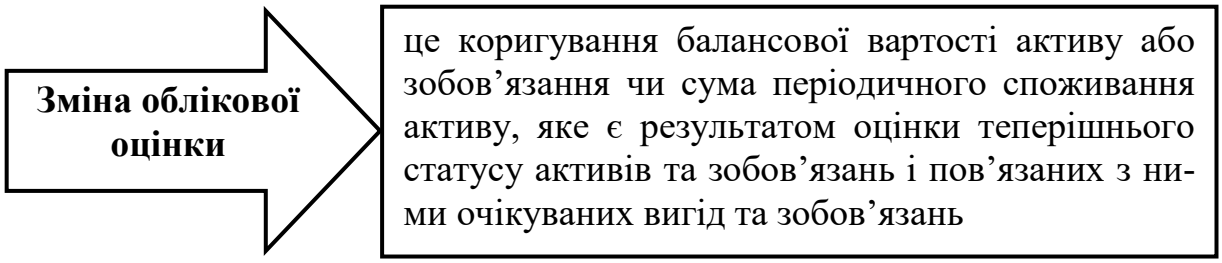
– аналіз впливу, який, за очікуванням, таке перше застосування МСФЗ матиме на фінансову звітність суб'єкта господарювання; або

– якщо такий вплив не можна обґрунтовано оцінити, із зазначенням причин.

## 2.3. Облікові оцінки та зміна облікових оцінок

Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Безпосередньо в МСФЗ (IAS) 8 «Облікові політики, зміни облікових політик та помилки» визначено, що саме є зміною облікової політики, а що слід трактувати як зміна облікової оцінки.




Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах можна оцінити лише попередньо. Попередня оцінка пов'язана із судженням, що базується на найостаннішій наявній достовірній інформації. Наприклад, можуть бути потрібні попередні оцінки:

– безнадійних боргів;

– старіння запасів;

– справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань;

– строків корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них;

– гарантійних зобов'язань.

Однак може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, якщо відбуваються зміни обставин, на яких базувалася оцінка, або внаслідок нової інформації чи більшого досвіду. За своїм характером перегляд оцінок не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилки.

Якщо важко розрізняти зміну облікової політики та зміну облікової оцінки, зміна вважається зміною облікової оцінки.

Отже, зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

**Приклад**

Компанія «Артеміда» здійснює роздрібну торгівлю різних видів побутової техніки в різні регіони країни та визнає виручку на дату доставки і встановлення, що становить в середньому 60 днів.

З початку 2016 року основна кількість контрактів на поставку обладнання зосередилася безпосередньо в місті розташування компанії «Артеміда» і не передбачала його встановлення. Було прийнято рішення змінити дату визнання виручки, а саме визнавати її на дату відвантаження обладнання зі складу.

У цьому випадку йдеться про зміну облікової оцінки, а не облікової політики.

**Вплив зміни облікових оцінок**

Вплив зміни облікової оцінки визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток:

– або у періоді, коли відбулася зміна, якщо зміна впливає лише на цей період;

– або у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Перспективне визнання впливу зміни в обліковій оцінці означає, що зміна застосовується до операцій, інших подій або умов, починаючи з дати зміни в оцінці. Зміна в обліковій оцінці може впливати на прибуток або збиток лише поточного періоду, або прибуток чи збиток як поточного, так і майбутніх періодів.

Наприклад, зміна в обліковій оцінці суми безнадійних боргів впливає лише на прибуток або збиток і лише поточного періоду, а тому визнається в поточному періоді.

Однак зміна в попередньо оціненому терміну корисної експлуатації активу, що амортизується, впливає на витрати з амортизації за поточний період та за кожний майбутній період протягом строку корисної експлуатації активу, що залишився до кінця терміну експлуатації. В обох випадках вплив зміни, пов’язаний з поточним періодом, визнається як дохід або витрати в поточному періоді. Якщо є вплив на майбутні періоди (як у випадку зі зміною оцінки терміну корисного використання), то такий вплив визнається як дохід або витрати в майбутніх періодах.

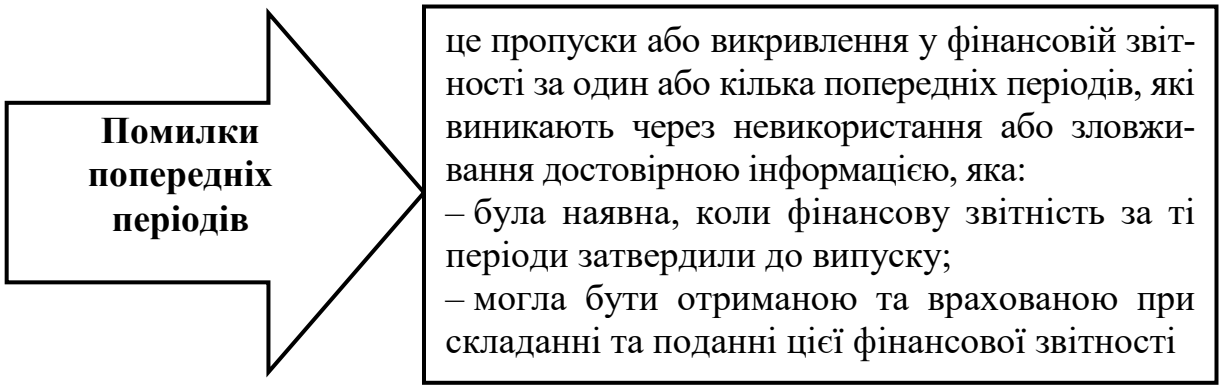
**Розкриття інформації про зміну облікової оцінки**

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про характер та суму зміни в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди, за винятком розкриття інформації про вплив на майбутні періоди, якщо неможливо попередньо оцінити такий вплив.

Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його попередньої оцінки, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про цей факт.

## 2.4. Виправлення помилок у фінансовій звітності

Фінансова звітність не відповідає МСФЗ, якщо вона містить або суттєві помилки, 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 фінансової звітності до випуску. Проте суттєві помилки іноді виявляють тільки у подальшому. Такі помилки попереднього періоду виправляють у порівняльній інформації, поданій у фінансовій звітності за той період, в якому вони були виявлені.

Такі помилки можуть бути помилками у математичних підрахунках, у застосуванні облікової політики, помилками, допущеними внаслідок недогляду або неправильної інтерпретації фактів, а також унаслідок шахрайства.

Виправлення помилок необхідно здійснювати ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

– перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або

– перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів.

**Обмеження ретроспективного застосування виправлення помилок**

Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька попередніх періодів, то необхідно перераховувати залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування (який може бути поточним періодом).

Виправлення помилки попереднього періоду виключається з прибутку або збитку за період, у якому виявлено таку помилку. Будь-яка інформація, подана за попередні періоди, включаючи будь-які стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, перераховується, наскільки це можливо.

Якщо неможливо визначити суму помилки (наприклад помилка в застосуванні облікової політики) за всі попередні періоди, тоді необхідно перераховувати порівняльну інформацію перспективно з найпершої можливої дати. При цьому слід знехтувати тією частиною кумулятивного перерахунку активів, зобов'язань та власного капіталу, що виникає до цієї дати.

**Розкриття інформації про помилки попереднього періоду**

При виявленні помилки та її виправленні суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

– характер помилки попереднього періоду;

– суму виправлення за кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) по кожній статті фінансових звітів, на яку вона впливає, а також на базисний та розбавлений прибуток на акцію;

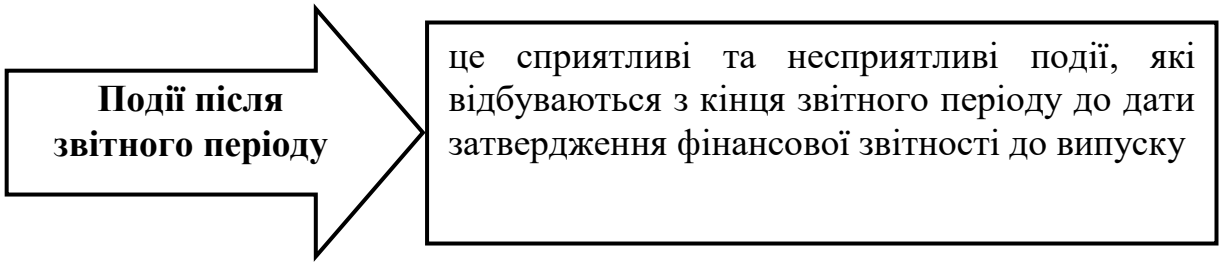
– якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, розкривають обставини, що привели до існування такої умови;

– опис обставин та дату виправлення помилки.

## 2.5. Події після дати балансу та їх вплив на фінансову звітність

Відображення подій, що відбуваються після дати складання фінансової звітності та їхній вплив на фінансову звітність, визначаються МСБО (IAS) 10 «Події після дати балансу». Основною метою цього стандарту є визначення обставин, за якими слід вносити коригування у фінансову звітність у зв'язку з подіями, що відбуваються після дати її складання та яку інформацію необхідно розкривати.

Стандарт також вимагає, щоб суб'єкт господарювання не складав фінансової звітності на основі базового принципу безперервності, якщо події після звітного періоду свідчать про його неприйнятність.




Стандарт визначає два види подій після дати складання фінансової звітності:

– події, які вимагають коригування після звітного періоду та

– події, які не вимагають коригування після звітного періоду.

Якщо подія визнана такою, що вимагає коригування фінансової звітності після дати її складання, то суб'єкт господарювання повинен коригувати показники, визнані в його фінансовій звітності, для відображення цих подій.

**Події, які вимагають коригування після звітного періоду**

Прикладами подій, які вимагають коригування після звітного періоду, може бути така інформація:

– існує рішення суду після звітного періоду в судовій справі, яке підтверджує, що суб'єкт господарювання мав теперішню заборгованість на кінець звітного періоду. У такому випадку необхідно коригувати будь-яке попередньо визнане забезпечення, пов'язане з цією судовою справою, відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» або визнати нове забезпечення;

– після звітного періоду отримано інформацію, яка свідчить, що корисність активу зменшилася на кінець звітного періоду або що суму раніше визнаного збитку від зменшення корисності цього активу треба коригувати. Така ситуація може бути можливою, коли сталося, наприклад, банкрутство замовника, що потребує коригування балансової вартості торговельної дебіторської заборгованості, або встановлено ознаки зміни вартості запасів, що призводить до коригування чистої вартості реалізації;

– визначення після звітного періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів до кінця звітного періоду;

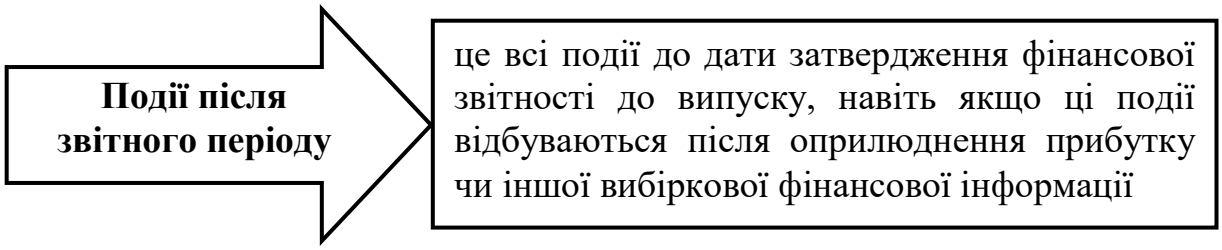
– визначення після звітного періоду суми прибутку за програмою участі в прибутках компанії або визначення виплат бонусів, якщо суб'єкт господарювання мав теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання на кінець звітного періоду здійснити такі виплати внаслідок подій до цієї дати (МСБО 19 «Виплати працівникам»);

– викриття шахрайства або помилок, яке свідчить, що фінансова звітність була складена неправильною.

**Події, які не вимагають коригування після звітного періоду**

Фінансову звітність не потрібно коригувати після дати її складання у випадку, коли інформація про падіння ринкової вартості інвестицій з'явилася в період з кінця звітного періоду до дати, коли фінансову звітність затверджують до випуску.

Падіння ринкової вартості, як правило, не пов'язане зі станом інвестицій на кінець звітного періоду, але відображає виниклі в подальшому обставини. Отже, суб'єкт господарювання не коригує суми, визнані в його фінансовій звітності щодо інвестицій. Подібно до цього, суб'єкт господарювання не оновлює суми інвестицій, інформацію, про які розкрита на кінець звітного періоду.




Процес, пов'язаний із затвердженням фінансової звітності до випуску, може змінюватися залежно від структури управління, законодавчих вимог, а також від процедур, що їх дотримуються, складаючи й остаточно завершуючи фінансові звіти.

Оскільки фінансова звітність не коригується після дати її затвердження до випуску, необхідно чітко визначати цю дату.

МСБО (IAS) 10 «Події після звітного періоду» розрізняє два основних види ситуацій, що визначають дату затвердження:

– перший вид ситуацій може бути пов'язаний з порядком подання вже випущеної фінансової звітності до затвердження акціонерами,

– другий вид ситуацій пов'язаний з існуванням вимоги подання фінансової звітності до затвердження спостережній раді, яка складається виключно з представників, які не мають ніяких виконавчих функцій.

Розглянемо вплив кожної із цих ситуацій на прикладах.

У деяких випадках від суб'єкта господарювання вимагають подавати фінансову звітність його акціонерам для ухвалення після того, як фінансова звітність уже випущена. У таких випадках фінансова звітність затверджується до випуску на дату випуску, а не на дату ухвалення фінансової звітності акціонерами.

**Приклад 1**

31 грудня 2017 року управлінський персонал ПАТ «Сатурн» готує попередню фінансову звітність за 2017 рік, а остаточно завершує 28 лютого 2018 року.

18 березня 2018 року рада директорів розглядає фінансову звітність та затверджує її до випуску.

19 березня 2018 року ПАТ «Сатурн» оприлюднює прибуток та іншу вибіркову фінансову інформацію.

1 квітня 2018 року фінансова звітність стає доступною для акціонерів та інших осіб.

15 травня 2018 року акціонери затверджують фінансову звітність на річних зборах, а потім затверджену фінансову звітність реєструють у регулятивному органі 17 травня 2018 року.

Для цього випадку датою затвердження фінансової звітності до випуску ПАТ «Сатурн» є 18 березня 2018 року (дата затвердження радою до випуску).

У деяких випадках від управлінського персоналу вимагають подавати фінансову звітність для затвердження спостережній раді, яка складається виключно з працівників, які не відповідають за виконавчі функції. У таких випадках фінансова звітність затверджується до випуску тоді, коли управлінський персонал затверджує її до подання спостережній раді.

**Приклад 2**

18 березня 2018 року управлінський персонал ПАТ «Оріон» затверджує фінансову звітність для подання спостережній раді. Спостережна рада складається виключно з працівників, які не відповідають за виконавчі функції і може складатися з представників працівників та інших запрошених осіб.

26 березня 2018 року Спостережна рада затверджує фінансову звітність ПАТ «Оріон» за 2017 рік.

1 квітня 2018 року Фінансова звітність ПАТ «Оріон» стає доступною для акціонерів та інших осіб.

15 травня 2018 року акціонери ПАТ «Оріон» затверджують фінансову звітність на своїх річних зборах, а потім затверджену фінансову звітність реєструють у регулівному органі 17 травня 2018 року.

Фінансову звітність затверджено до випуску 18 березня 2018 року (дата затвердження управлінським персоналом для подання Спостережній раді).

**Визнання інформації стосовно дивідендів**

Якщо суб'єкт господарювання оголошує дивіденди утримувачам інструментів капіталу (як визначено в МСБО (IAS) 32 «Фінансові інструменти: подання») після звітного періоду, то він не визнає такі дивіденди як зобов'язання на кінець звітного періоду.

Якщо дивіденди оголошують після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, дивіденди не визнаються як зобов'язання на кінець звітного періоду, тому що на той час не існувало жодних зобов'язань. Інформацію про такі дивіденди розкривають у примітках відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

**Визнання інформації стосовно порушення безперервності**

Суб'єкт господарювання повинен складати свою фінансову звітність на основі припущення безперервності.

Свідченнями порушення безперервності є:

– наміри управлінського персоналу після звітного періоду ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити операції;

– значне погіршення результатів діяльності та фінансового стану після звітного періоду, що також може свідчити про потребу розглянути, чи є ще прийнятним припущення про безперервність.

Якщо припущення про безперервність більше не є прийнятним, то МСБО 10 «Події після дати балансу» вимагає фундаментальної зміни основи обліку, а не коригування сум, визнаних у межах первісної основи обліку.

Крім того, МСБО (IAS) 1 «Подання фінансових звітів» визначає необхідне розкриття інформації, якщо:

– фінансова звітність складена не на основі припущення безперервності, або

– управлінський персонал обізнаний із суттєвою невизначеністю, пов'язаною з подіями або умовами, які породжують значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати

діяльність безперервно. Події або обставини, які вимагають розкриття інформації, можуть виникати після звітного періоду.

**Розкриття інформації про події, які вимагають коригування**

Існування умов, які могли вплинути на фінансову звітність після звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску, слід розкривати у примітках до фінансової звітності. Обов'язковим є розкриття такої інформації:

– дата затвердження фінансової звітності до випуску;

– хто дав дозвіл на затвердження фінансової звітності до випуску;

– інформацію, отриману після звітного періоду, про умови, які існували на кінець звітного періоду, що призвели до коригувань фінансової звітності. Прикладом необхідності оновити розкриття інформації після звітного періоду є отримання нової інформації. Це приводить до оновлення розкриття інформації про умовне зобов'язання, як цього вимагає МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

**Розкриття інформації про події, які не вимагають коригування після звітного періоду**

Якщо події, які не вимагають коригування після звітного періоду, є суттєвими і можуть впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності, необхідно розкривати таку інформацію про кожну суттєву категорію подій, які не вимагають коригування після звітного періоду:

– характер подій;

– попередню оцінку їх фінансового впливу або констатація, що така оцінка неможлива.

Прикладами подій, які не вимагають коригування після звітного періоду і які, як правило, приводять до розкриття інформації, є такі ситуації:

– значне об'єднання бізнесу після звітного періоду (МСФО 3 «Об'єднання бізнесу» вимагає розкриття конкретної інформації в кожному такому випадку) або вибуття значного дочірнього підприємства;

– оголошення плану про припинення діяльності;

– істотні придбання активів, класифікація активів як утримуваних для продажу згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;

– знищення великого виробничого підприємства внаслідок пожежі після звітного періоду;

– оголошення про значну реструктуризацію або про початок її запровадження (діють вимоги МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»);

– значні операції зі звичайними акціями та операції з потенційними звичайними акціями після звітного періоду (діють вимоги МСБО (IAS) 33 «Прибуток на акцію» щодо розкриття інформації з описом таких операцій;

– надзвичайно великі зміни після звітного періоду в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;

– зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання (діють вимоги МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток»);

– прийняття значних зобов'язань або умовних зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій;

– початок великого судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

### Практичне завдання

Необхідно розкрити підходи до зміни облікової політики та ці зміни у примітках до фінансової звітності.

ТОВ «АТРІБУТ» до 31 грудня 2016 року відображало основні засоби за історичною вартістю, яка розраховувалася як різниця між первісною вартістю і накопиченим зносом та збитками за рахунок знецінення. Об'єкти основних засобів були побудовані до 2000 та 2001 років.

На дату переходу на МСФЗ (1січня 2017 року) Товариство використало справедливу вартість основних засобів як доцільну

собівартість станом на дату переходу до МСФЗ. Оцінки основних засобів були виконані незалежними професійними оцінювачами для визначення їх справедливої вартості.

Починаючи з 31 грудня 2016 року Товариство буде використовувати модель переоцінки для оцінки основних засобів.

**Розв'язання**

Товариство перейшло з моделі обліку основних засобів за собівартістю на модель переоціненої вартості, оскільки товариство вважає, що модель переоцінки надає користувачам її фінансової звітності більш доречну інформацію та провело переоцінку основних засобів станом на 31 грудня 2016 року. Зміни до облікової політики були застосовані перспективно.

Інформація щодо зміни облікової політики та вплив на фінансову звітність товариства розкрита у примітках 4 та 5.

4. Основні положення облікової політики

До 31 грудня 2016 року основні засоби відображались за історичною вартістю за вирахуванням будь-якого накопиченого зносу та накопичених збитків від знецінення, крім об'єктів основних засобів, які були придбані або побудовані товариством до 2000 та 2001 років.

Товариство використало справедливу вартість основних засобів як доцільну собівартість станом на дату переходу до МСФЗ, а саме 1 січня 2012 року. Керівництво використало результати оцінки основних засобів, виконаної незалежними професійними оцінювачами, для визначення їхньої справедливої вартості у 2000 та 2001 році. Починаючи з 31 грудня 2016 року товариство використовує модель переоцінки для оцінки основних засобів.

Справедлива вартість базувалась на результатах оцінок, проведених зовнішніми незалежними оцінювачами.

Частота проведення переоцінок залежить від зміни справедливої вартості активів, які оцінюються.

Подальші надходження основних засобів відображаються за первісною вартістю. Первісна вартість включає витрати, понесені безпосередньо на придбання об'єктів. Первісна вартість активів, створених власними силами, включає вартість матеріалів, прямі

витрати на оплату праці та відповідну частку виробничих накладних витрат. Первісна вартість придбаних та створених власними силами кваліфікованих активів включає витрати на позики.

5. Основні засоби

Переоцінка основних засобів «Основні засоби Товариства», починаючи з 31 грудня 2016 року, оцінюються за справедливою вартістю на кінець звітного періоду, ґрунтуючись на Рівні 3 ієрархії справедливої вартості (вхідні дані не піддаються спостереженню для активу).

Товариство залучило професійних незалежних оцінювачів для визначення справедливої вартості своїх основних засобів станом на 31 грудня 2016 року із використанням методу вартості заміщення для більшості груп основних засобів. Справедлива вартість була визначена на основі амортизованої вартості заміщення або ринкових даних відповідно до Міжнародних стандартів оцінки.

Ефект від переоцінки був відображений станом на 31 грудня 2016 року. Інформацію про ефект відображення результатів проведеної оцінки основних засобів надано в таблиці.

Таблиця 2.1

**Відображення результатів проведеної оцінки основних засобів**

| **Збільшення (зменшення) вартості від переоцінки** | **Визнано у складі доходів/витрат** | **Визнано у складі іншого сукупного доходу** |
|---|---|---|
| Збільшення вартості від переоцінки: | | |
| основних засобів – | | 3 115 126 |
| інвестиційної нерухомості | 1 808 | |
| Зменшення вартості від переоцінки: | | |
| основних засобів – | (479 761) | |
| інвестиційної нерухомості | (789) | |
| | (478 742) | 3 115 126 |

## Питання для самоконтролю

1. Що таке облікова політика?

2. Які зміни у бухгалтерському обліку можуть привести до зміни облікової політики?

3. Які зміни у бухгалтерському обліку не призводять до змін в обліковій політиці?

4. Які основні ознаки припинення діяльності та як їх відобразити у примітках до фінансової звітності?

5. Які події слід відобразити після дати балансу?

6. Які оцінки об'єктів бухгалтерського обліку відображаються в обліковій політиці?

7. Які основні складові облікової політики?

8. Що відображається у примітках до фінансової звітності?

9. Як складаються примітки до фінансової звітності?

10. Яку інформацію слід надавати у примітках до фінансової звітності?

## Тести

**1. Облікову політику варто змінювати:**

а) щорічно;

б) при прийнятті вперше політики переоцінки активів;

в) коли це вимагається органами стандартизації обліку або якщо зміни призведуть до більш достовірного відображення операцій у звітності;

г) усі вищезгадані випадки;

**2. До змін в обліковій політиці відносять:**

а) застосування облікової політики для подій чи обставин, яка по своїй суті відрізняється від подій чи обставин, що відбулися раніше;

б) застосування нової облікової політики для подій чи обставин, які відбулися раніше;

в) застосування нової облікової політики для подій чи обставин, які раніше не були суттєвими;

г) усе вищезгадане.

**3. Що з наведеного нижче не відображається як зміни облікової політики:**

а) зміна методу обліку запасів (перехід від методу FIFO до методу середньозваженої собівартості);

б) зміна методу обліку витрат за позиками;

в) зміна методу амортизації основних засобів;

г) зміна методу оцінки інвестиційної нерухомості (перехід від моделі собівартості до моделі справедливої вартості).

**4. Ретроспективне застосування нової облікової політики в звітності за певний період неможливо, якщо не можна визначити вплив змін на:**

а) баланс на початок періоду;

б) баланс на кінець періоду;

в) баланс і на початок, і на кінець періоду;

г) немає правильної відповіді.

**5. У випадку неможливості ретроспективного застосування нової облікової політики в звітності за певний період потрібно:**

а) внести зміни тільки в звітність поточного періоду;

б) внести зміни в звітність самого раннього з попередніх звітних періодів, для якого це можливо;

в) не вносити ніяких змін;

г) немає правильної відповіді.

**6. Зміни облікової оцінки потрібно відображати в звіті про прибутки та збитки за:**

а) період, в якому була проведена першочергова оцінка;

б) всі попередні звітні періоди;

в) поточний період і майбутній період;

г) тільки майбутні періоди.

**7. При виявленні помилок попередніх періодів, допущених внаслідок викривлення інформації, потрібно виправити звітність:**

а) тільки за той період, коли була знайдена помилка;

б) за найбільш ранній період, коли це можливо;

в) тільки за майбутні періоди;

г) не виправляти.

**8. Прибуток, визнаний у результаті судового засідання – це:**

а) зміна облікової оцінки;

б) виправлення помилки;

в) ретроспективний перегляд показників фінансової звітності;

г) немає правильної відповіді.

**9. Підприємство створює резерв витрат на гарантійний ремонт у розмірі 2 % чистого доходу від реалізації продукції. З урахуванням того, що фактичні витрати в першому півріччі 2018 року становили 3 % чистого доходу, керівництво підприємства вирішило створювати резерв у розмірі 3 %, починаючи з 1 липня 2018 року. Зміну величини відрахувань на гарантійний ремонт потрібно відобразити так:**

а) зміна облікової політики;

б) зміна облікової оцінки;

в) виправлення помилок;

г) не відображати.

**10. У фінансових звітах потрібно розкривати таку інформацію відносно помилок попередніх періодів:**

а) характер, сума, податковий ефект і частка меншості;

б) характер, сума коректувань у поточному та попередніх періодах, факт того, що проведений перерахунок порівняльних показників або причина, за якою порівняльні показники не перераховуються;

в) причина змін, сума коректувань у поточному і в попередніх періодах, податковий ефект, частка меншості, факт того, що проведений перерахунок порівняльних показників, причина, за якою порівняльні показники не перераховуються;

г) немає правильної відповіді.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **в** | **б** | **в** | **в** | **б** | **в** | **б** | **а** | **б** | **в** |

**Джерела:** нормативні: 3; 4; 34; основні: 63; 64; 65; 66; додаткові: 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; монографії: 97; 100.

# ТЕМА 3
# ОСНОВНІ ЗАСОБИ, НЕМАТЕРІАЛЬНІ АТИВИ, ЗАПАСИ: ВИЗНАННЯ ТА ОЦІНКА

## 3.1. Основні вимоги до обліку та відображення інформації про основні засоби у фінансовій звітності

***Мета вивчення теми***

Розуміння та практичне застосування вимог МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності.

***Основні питання***

*3.1.1. Основні вимоги стосовно обліку та відображення інформації про основні засоби.*

*3.1.2. Визнання та оцінка основних засобів при надходженні.*

*3.1.3. Моделі оцінки основних засобів у процесі використання.*

*3.1.4. Амортизація, знецінення та припинення визнання основних засобів.*

*3.1.5. Вимоги до інформації про основні засоби, що надається у фінансовій звітності.*

### *3.1.1. Основні вимоги стосовно обліку та відображення інформації про основні засоби*

Визнання, оцінка, облік та відображення у звітності основних засобів за міжнародною практикою здійснюється на підставі МСБО (IAS) 16 «Основні засоби».

МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» встановлює окремі визначення щодо розуміння основних засобів, формування їх собівартості, балансової, амортизованої та інших видів вартості, а також амортизації та терміну корисного використання.

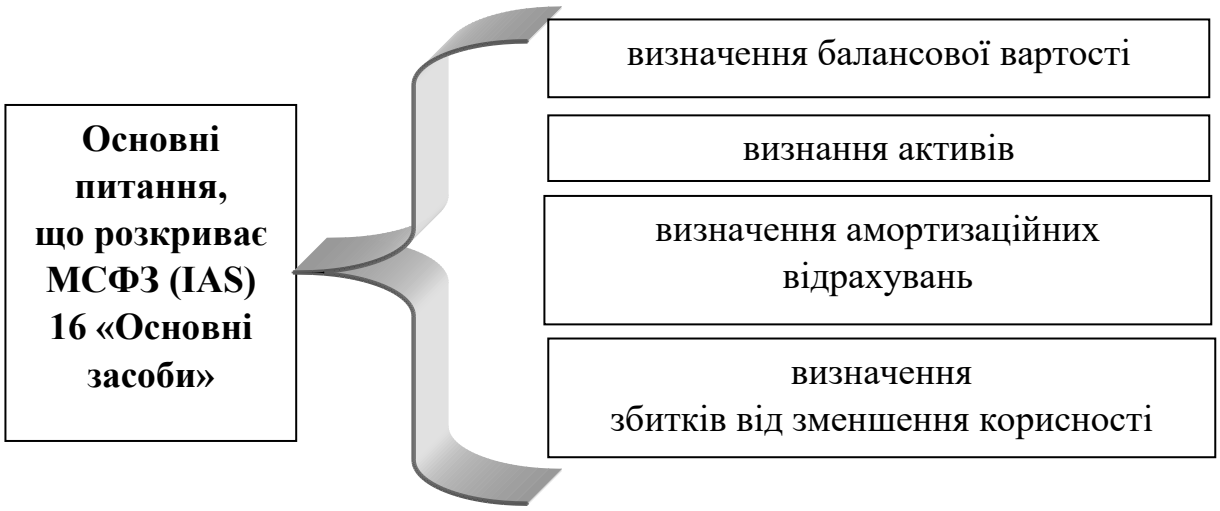



**Рис. 3.1. Основні питання, що розкриваються МСБО (IAS) 16 «Основні засоби»**

**Важливі термінологічні визначення**

| | |
|---|---|
| **Основні засоби** | це матеріальні об’єкти, що їх:<br>• утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;<br>• використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду |

Види вартості, що використовуються у процесі визнання, оцінки та використання основних засобів, різноманітні (собівартість, балансова вартість, справедлива вартість та ін.).

| | |
|---|---|
| **Собівартість** | це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для придбання активу або його створення, або сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ |

| | |
|---|---|
| **Балансова вартість** | це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності |

| | |
|---|---|
| **Вартість, визначена суб'єктом господарювання** | це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання |
| **Справедлива вартість** | це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на дату оцінки |
| **Сума очікуваного відшкодування** | це ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на дату оцінки |
| **Строк корисної експлуатації** | період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або<br>кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу |
| **Амортизація** | це систематичний розподіл амортизованої вартості протягом строку його корисної експлуатації |
| **Амортизована вартість** | це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості |
| **Ліквідаційна вартість** | це попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття |

| | |
|---|---|
| **Сума очікуваного відшкодування** | це більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання |

| | |
|---|---|
| **Збиток від зменшення корисності** | це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування |

**Класи основних засобів**

Клас основних засобів – це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання.

Приклади класифікації основних засобів наведено на рис. 3.6.




**Рис. 3.2. Приклади групування основних засобів, наведені у МСБО (IAS) 16 «Основні засоби»**

У 2015 році було внесено зміни в пункт 37 МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», що полягали у добавленні нової групи об'єктів – «Плодоносні рослини», які раніше враховувалися за правилами МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство».

У зв’язку з прийнятими поправками плодоносні рослини враховуються в обліку за аналогією зі створеними об’єктами основних засобів, тобто до їхньої собівартості будуть входити затрати на саджанці і на їх вирощування до досягнення зрілого віку. Отже, витрати будуть капіталізуватися до моменту, коли рослина стане здатною до плодоношення.

### *3.1.2. Визнання і оцінка основних засобів при надходженні*

Надходження основних засобів на підприємство може здійснюватися різними шляхами: придбання за грошові кошти чи їх еквіваленти, створення власними силами, в обмін на інші активи, внаслідок фінансової оренди та ін. Різні способи надходження основних засобів потребують різних підходів до їх визнання та оцінки.

**Придбання або створення основного засобу**

Матеріальні об´єкти, що надходять на підприємство, слід визнавати основними засобами, якщо мета їхнього надходження пов’язана з використанням у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду або для адміністративних цілей, а очікуваний термін корисного використання більший, ніж один звітний період.

Об’єкти основних засобів, які відповідають визнанню як активу, слід оцінювати за його собівартістю.

**Собівартість об’єкта основних засобів** слід визнавати активом тільки у тому випадку, якщо:

– існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов’язані з об’єктом, надійдуть до суб’єкта господарювання;

– собівартість об’єкта можна достовірно оцінити.

При визначенні критеріїв визнання основних засобів потрібне професійне судження щодо конкретних обставин суб’єкта господарювання.

Професійного судження вимагають затрати, щодо яких необхідно приймати рішення чи відносити їх на капіталізацію і визнавати у вартості активу – основного засобу (відображати у Звіті про фінансовий стан), чи відносити їх до витрат звітного періоду (відображати у Звіті про прибутки і збитки та інші сукупні доходи).

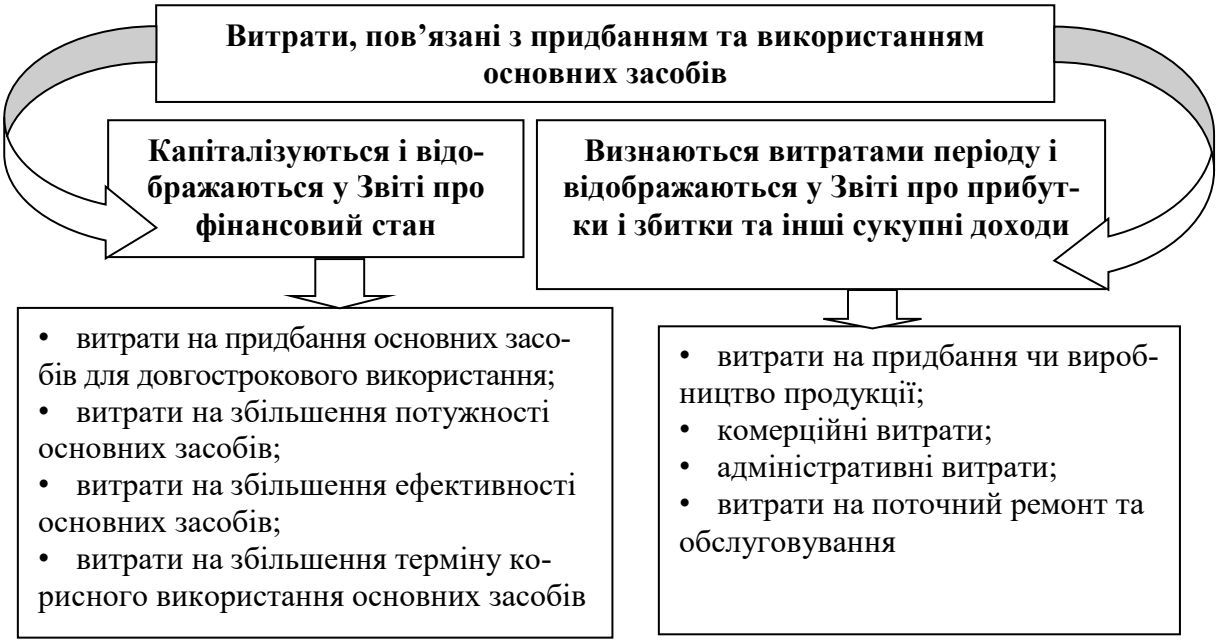



**Рис. 3.3. Витрати, пов’язані з придбанням та використанням основних засобів**

**Загальний принцип формування собівартості активу** базується на підсумку всіх витрат, понесених суб´єктом господарювання на придбання або створення цього активу.

**Собівартість основних засобів** складається з елементів, наведених на рис. 3.4.

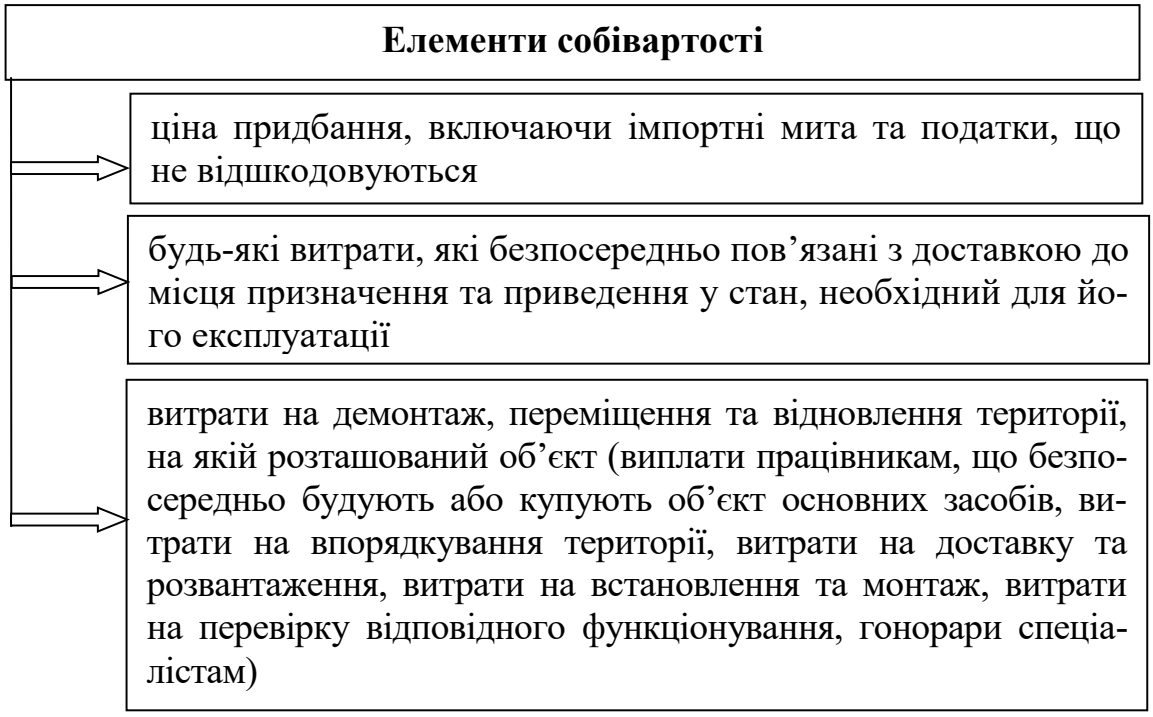



**Рис. 3.4. Формування собівартості основних засобів**

**Приклад** затрат на доставку основного засобу до місця призначення та приведення його в стан, необхідний для експлуатації за призначенням:

– заробітна плата працівникам, які безпосередньо займалися доставкою основного засобу;

– затрати на підготовку площадки;

– затрати на вантажно-розвантажувальні роботи;

– затрати на монтаж та монтаж основного засобу на місці його експлуатації;

– затрати на тестування на придатність до роботи за призначенням;

– затрати на професійні послуги (інженерів, архітекторів та ін.);

– затрати за кредитами (за МСБО (IAS) 23).

**Витрати, що не входять до собівартості основних засобів**

Існує цілий ряд витрат, пов´язаних з основними засобами, що не включаються до їх собівартості.

| | |
|---|---|
| **Витрати, що не включаються до собівартості основного засобу** | – витрати на відкриття нових потужностей;<br>– витрати на введення нового продукту чи послуги, включаючи витрати на діяльність із рекламування та просунення на ринку;<br>– витрати на ведення бізнесу в новому місці розташування або з новою категорією клієнтів, включаючи витрати на підготовку персоналу;<br>– адміністративні та інші загальні накладні витрати |

**Оцінка основних засобів, отриманих у результаті обмінних операцій**

Один або кілька об’єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи кілька активів або поєднання монетарних та немонетарних активів.

Собівартість такого об’єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо виконується дві умови:

1) операція обміну має комерційну сутність;

2) справедливу вартість отриманого або переданого активу можна достовірно оцінити.

Якщо придбаний об’єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

Для визначення вартості основного засобу, отриманого у процесі обмінної операції, необхідно визначити, чи має операція обміну комерційну сутність.

Для визначення того, чи має операція обміну комерційну сутність, визначена суб’єктом господарювання вартість частини його діяльності, на яку впливає операція, має відображати грошові потоки після оподаткування. Результати таких аналізів мають бути чіткими, без необхідності детальних обчислень для суб’єкта господарювання.

**Витрати, пов’язані з експлуатацією основних засобів**

У процесі використання основних засобів господарюючий суб´єкт здійснює витрати, пов´язані з необхідністю підтримки працездатності таких основних засобів. Необхідно розмежовувати витрати, пов’язані з підтримкою робочого стану обладнання на такі, що не збільшують їх балансову вартість, і такі витрати, що збільшують балансову вартість основних засобів.

**Балансова вартість основних засобів не збільшується** на витрати поточного обслуговування та експлуатації. До таких витрат відносять заробітну плату обслуговуючого персоналу, витратні матеріали та ін. Такі витрати списуються на фінансовий результат у періоді їх виникнення.

**Балансова вартість основних засобів збільшується:**

– у випадку заміни окремих частин складного об’єкта основних засобів, які мають свої терміни експлуатації (двигун, фюзеляж літака та ін.);

– у випадку необхідності проведення регулярних комплексних перевірок та комплексних ремонтів (наприклад, обов’язковість таких перевірок встановлюється правилами техніки безпеки).

### *3.1.3. Моделі оцінки основних засобів у процесі використання*

У процесі використання основних засобів, для відображення їх у фінансовій звітності, управлінський персонал обирає одну з двох моделей подальшої оцінки основних засобів – модель собівартості або модель переоцінки.

Обрана модель оцінки фіксується в обліковій політиці господарюючого суб'єкта та використовується для всієї групи основних засобів.

Якщо вартість основного засобу визначається за використання моделі переоцінки, то процес переоцінки повинен здійснюватися на регулярній основі. Якщо балансова вартість суттєво відрізняється від справедливої, то необхідна додаткова переоцінка основного засобу.

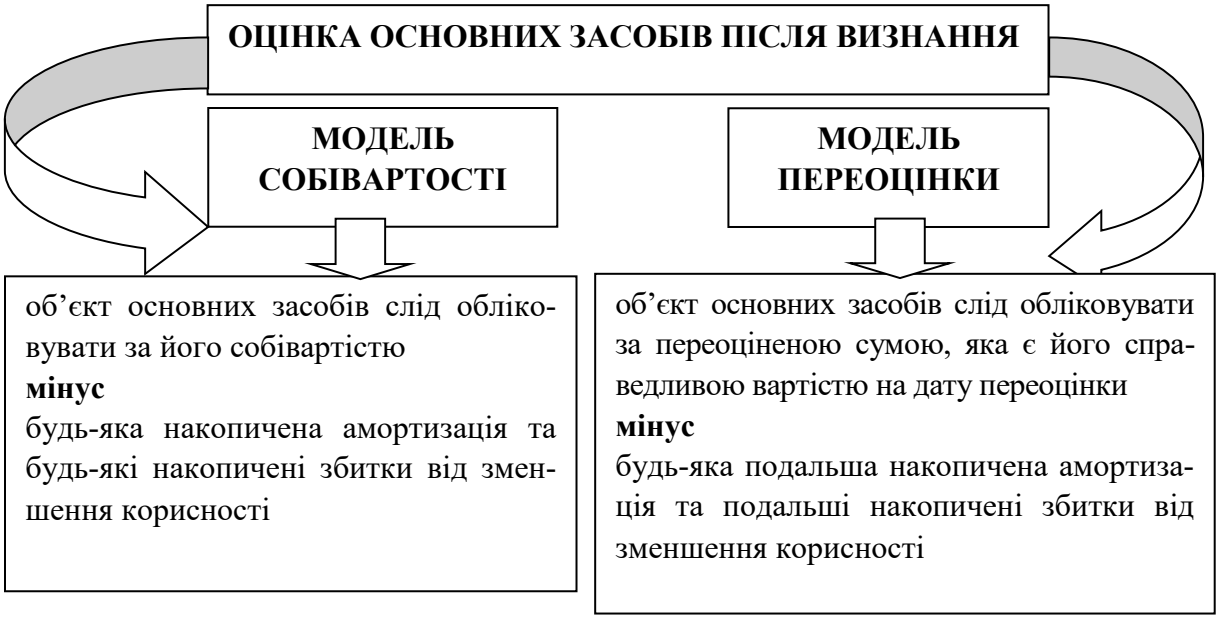



**Рис. 3.5. Моделі оцінки основних засобів у процесі експлуатації**

**Накопичена амортизація** при використанні моделі переоцінки:

– або переоцінюється пропорційно зміні балансової вартості;

– або списується з балансової вартості, після чого здійснюється переоцінка.

**Відображення дооцінки та уцінки основних засобів в обліку**

Використання моделі переоцінки має свої особливості відображення в бухгалтерському обліку.

**Дооцінка (збільшення вартості)** визнається в іншому сукупному доході та відображається у власному капіталі як «Резерв переоцінки».

Якщо дооцінка здійснюється після уцінки попередніх періодів, в статті капіталу «Резерв переоцінки» визнається тільки та частина суми дооцінки, що перевищує попередні уцінки. Сума дооцінки в розмірі попередніх уцінок списується на збільшення фінансового результату.

**Уцінка (зменшення вартості)** основного засобу визнається витратами в періоді, в якому відбулася така уцінка, та відображається як витрати у Звіті про прибутки і збитки.

Якщо уцінка здійснюється після дооцінки основного засобу в попередніх періодах, то така уцінка буде відображатися як зменшення «Резерву переоцінок» на суму попередньої дооцінки, і як витрати у Звіті про прибутки і збитки на суму перевищення попередньої дооцінки.

### *3.1.4. Амортизація, знецінення та припинення визнання основних засобів*

**Амортизація основних засобів**

Кожен суттєвий об’єкт основних засобів амортизується на індивідуальній основі, а методи амортизації фіксуються в обліковій політиці.

При цьому **земля не підлягає амортизації**.

Амортизована вартість об’єкта основних засобів повинна списуватися на систематичній основі протягом терміну корисного використання.

Термін корисного використання і ліквідаційна вартість основних засобів повинні переглядатися в кінці кожного звітного періоду.

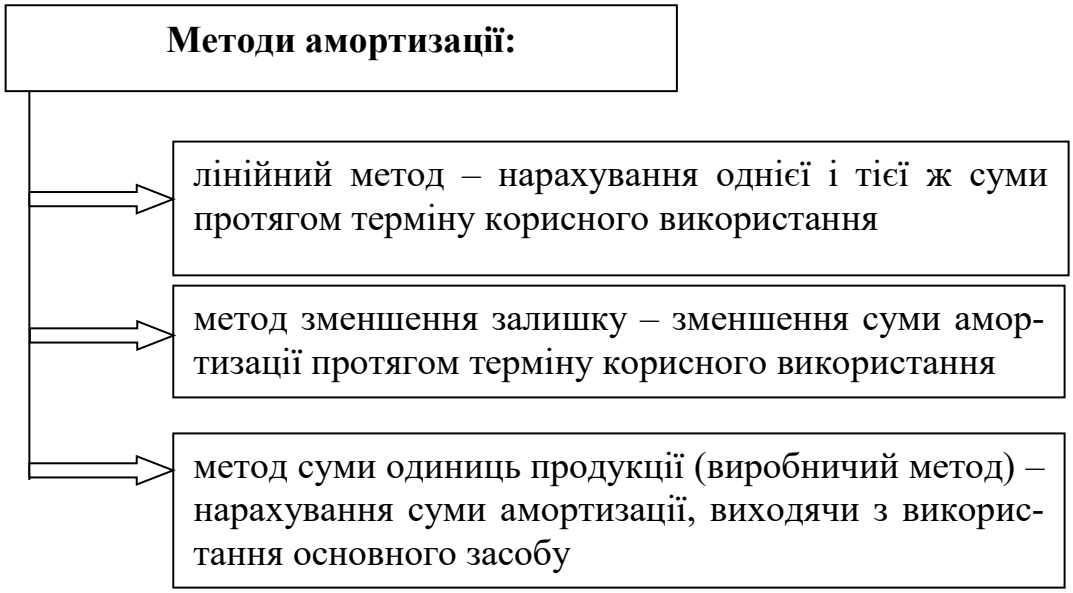



**Рис. 3.6. Методи амортизації основних засобів**

Методи амортизації можуть переглядатися і змінюватися у зв'язку з визначеними обставинами. Зміна методу амортизації є переглядом бухгалтерської оцінки і призводить до коригування амортизаційних нарахувань поточного і майбутніх періодів.

**Знецінення основних засобів**

Для визначення можливості знецінення основного засобу застосовуються положення МСБО (IAS) 36 «Знецінення активів».

Якщо балансова вартість основного засобу перевищує очікувані майбутні економічні вигоди від нього, то йдеться про знецінення. Таке знецінення основних засобів відображається як збитки на знецінення основного засобу.

**Припинення визнання основних засобів**

Визнання об'єкта основних засобів необхідно припиняти або після вибуття, або коли підприємство не очікує надходження економічних вигід від його використання чи вибуття.

У результаті припинення визнання основних засобів можуть виникати прибутки чи збитки. Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку тоді, коли припиняється визнання об'єкта.

Суб'єкт господарювання, який у ході своєї звичайної діяльності періодично продає об'єкти основних засобів, які він

утримував для надання в оренду іншим, повинен переводити такі активи у запаси за їхньою балансовою вартістю. Кошти від продажу таких активів визнаються як дохід відповідно до МСФЗ 15 «Дохід (Виручка) від договорів з клієнтами».

Основні засоби, що утримуються для продажу в ході звичайної діяльності, повинні переводитися у запаси. У такому випадку їх облік не потрапляє під дію вимог МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Вибуття об'єкта основних засобів може відбуватися багатьма різними шляхами (наприклад, шляхом продажу, укладання угоди про фінансову оренду або дарування). Під час визначення дати вибуття об'єкта суб'єкт господарювання застосовує критерії МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами» для визнання доходу від продажу товарів.

**Прибутком або збитком** від припинення визнання об'єкта основних засобів є різниця між чистими надходженнями від вибуття та балансовою вартістю об'єкта основних засобів.

Справедливою вартістю основного засобу, що вибуває, є компенсація, що підлягає отриманню після продажу об'єкта основних засобів.

Якщо платіж за об'єкт відстрочується, отриману компенсацію визначають спочатку за грошовим еквівалентом ціни. Різницю між номінальною сумою компенсації та грошовим еквівалентом ціни визнають як дохід від відсотків, який відображає реальний дохід від дебіторської заборгованості.

### *3.1.5. Вимоги до інформації про основні засоби, що надається у фінансовій звітності*

У фінансових звітах слід розкривати інформацію для кожного класу основних засобів:

– бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;

– застосований метод амортизації;

– застосовані строки корисної експлуатації;

– або норми амортизації;

– валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;

– узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду.

Крім того, необхідно розкривати:

– амортизацію незалежно від того, чи визнано її у прибутку чи збитку або як частину собівартості інших активів протягом періоду;

– накопичену амортизацію на кінець періоду.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю та тести*

### Практичне завдання 1

1. Здійснити необхідні розрахунки для об'єктів основних засобів за даними господарських операцій компанії «Глорія» станом на 31 грудня 2019 року.

1.1. У січні 2017 року компанія «Глорія» придбала вакуумний насос вартістю 45 000 грн, у тому числі – ПДВ 20 %. За доставку було сплачено 2 700 грн з ПДВ, ще 1 500 грн без ПДВ коштували пусконалагоджувальні роботи. Підприємство розраховує, що насос експлуатуватиметься впродовж 5 років.

1.2. 30 вересня 2019 року компанією було проведено плановий технічний огляд вакуумного насосу та встановлено необхідність заміни ротора. Витрати на плановий огляд з матеріалами становили 1 800 грн. Вартість нового ротора для насоса становитиме 12 000 грн, тоді як його вартість на момент придбання насоса була 5 250 грн. Послуги з монтажу роторного двигуна становили 900 грн (усі суми без ПДВ).

На думку експертів, після заміни очікуваний термін експлуатації насоса зросте на 1 рік, тобто залишковий термін експлуатації буде 3 роки та 3 місяці (або 39 місяців).

1.3. У грудні 2019 року компанія «Глорія» провела переоцінку власного виробничого обладнання. При цьому справедлива вартість вакуумного обладнання становила 33 000 грн.

**Розв’язання**

1.1. Визначимо первісну вартість (ПВ) вакуумного насосу. Вона включатиме договірну вартість без ПДВ (45 000 · 100 % : 120 % = 37 500 грн), транспортні послуги (2 700 · 100 % : 120 % = 2 250 грн) та пусконалагоджувальні роботи (1 500 грн).

Отже, ПВ = 37 500 + 2 250 + 1 500 = 41 250 грн.

1.2. Визначимо нову первісну та балансову вартість на 30.09.2019. Із суми понесених витрат капіталізації підлягає вартість нового ротору та послуги з його монтажу, тоді як первісна вартість старого ротору, а також сума зносу, що до нього відноситься, має бути виключена з балансової оцінки насоса як часткове вибуття. Витрати на плановий огляд повністю належать до витрат періоду.

Отже, нова первісна вартість становитиме:

$ПВ_{(1)}$ = 41 250 + 12 000 + 900 – 5 250 = 48 900 грн.

Сума зносу, що вибуває ($Знос_{(виб.)}$):

$Знос_{(виб.)}$ = 5 250 · 33 міс. : 60 міс. = 2 887,5 грн.

Нова сума зносу ($Знос_{(1)}$) :

$Знос_{(1)}$ = 41 250 · 33 міс. : 60 міс. – 2 887,5 = 19 800 грн.

Відповідно нова балансова вартість ($БВ_{(1)}$) становитиме:

$БВ_{(1)}$ = 48 900 – 19 800 = 29 100 грн.

Якщо підприємство не може визначити балансову вартість заміненої частини, *п. 70 МСБО (IAS) 16* дозволяє використати вартість витрат на заміну як свідчення того, якою була собівартість заміненої частини під час її придбання або будівництва.

У розглянутому прикладі у такому випадку б не виключались з первісної вартості 5 250 грн вартості ротора та 2 887,5 грн зносу.

1.3. Визначаємо суму дооцінки та її відображення в системі бухгалтерського обліку.

Нарахований знос за період із січня 2017 року до кінця грудня 2019 року становитиме:

$Знос_{(2)}$ = 19 800[1] + 29 100 · 3 : 39 = 22 038 грн.

Відповідно балансова (залишкова) вартість на кінець грудня 2019:

$БВ_{(2)}$ = 48 900 – 22 038 = 26 862 грн.

Дооцінка становитиме:

Д = 33 000 – 26 862 = 6 138 грн.

Кореспонденція рахунків при дооцінці буде такою:

1) списання нарахованого зносу:

Дт «Нарахований знос» – Кт «Первісна вартість ОЗ»;

2) проведення дооцінки:

Дт «Первісна вартість ОЗ» – Кт «Інший сукупний прибуток від дооцінки ОЗ».

## Питання для самоконтролю

1. Непоточні (необоротні) активи та їх ознаки.
2. Які необоротні об’єкти можна віднести до основних засобів?
3. Розкрийте основні характеристики основних засобів.
4. Формування первісної вартості основних засобів при придбанні та самостійному виготовленні.
5. Як формується облікова політика щодо основних засобів.
6. Особливості визначення моделі оцінки основних засобів у процесі їх використання.
7. Поняття «амортизація» та методи амортизації.
8. Пояснити методи амортизації та підходи до вибору методу амортизації.
9. Відображення в обліку дооцінки та уцінки основних засобів.
10. Знецінення основних засобів.
11. Поняття нематеріального активу та особливості визнання.
12. Визнання та оцінка нематеріальних активів при надходженні.
13. Оцінка внутрішньогенерованих нематеріальних активів.
14. Яку інформацію про основні засоби та нематеріальні активи слід відображати у фінансовій звітності?

## Тести

**1. Технологічну лінію було придбано 01.01.2017 за Є 100 000 (гарантійні умови – 100 000 од. продукції). Термін корисного використання 10 років. Кількість виготовленої продукції за 2017 рік – 12 000 одиниць. При якому методі нарахування амортизації у перший рік витрати будуть найменшими:**

а) прямолінійний;

б) виробничий;

в) зменшення залишку;

г) при всіх методах витрати будуть однакові.

**2. В обліковій політиці стосовно обліку основних засобів визначено їх оцінку за моделлю собівартості. На кінець 2017 року за оцінками незалежних експертів справедлива вартість об'єкта вища, ніж балансова на Є 5 000. Необхідно визнати:**

а) доходи в сумі Є 5 000;

б) резерв переоцінки Є 5 000;

в) збитки на суму Є 5 000;

г) нічого.

**3. Визначити вартість об'єкта основних засобів для відображення у фінансовій звітності на 31.12.2018, затрати з якого склали:**

**01.03.2018 – Є 24 000 (у т. ч. ПДВ 20 %);**

**01.06.2018 – Є 50 000 (без ПДВ, у тому числі мито – Є 500);**

**01.09.2018 – Є 42 000 (у т. ч. ПДВ 20 %);**

**рахунок за транспортування – Є 2 000;**

**сума фрахту – 1 000 у. о.**

**Вартість послуг з монтажу – Є 15 000 без ПДВ. Об'єкт був готовий до використання і введений в експлуатацію 01.12.2018. Термін використання – 10 років, лінійний метод амортизації.**

а) Є 133 000;

б) Є 122 000;

в) Є 123 000;

г) Є 120 500.

**4. Які з перелічених витрат, згідно з МСБО (IAS) 16 «Основні засоби», не є витратами на об'єкт основних засобів:**

а) усі нижчеперелічені;

б) витрати на введення нового продукту чи послуги (включаючи витрати на діяльність із рекламування та просунення);

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

г) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

**5. Що з наведеного нижче не амортизується:**

а) земельна ділянка, придбана підприємством для будівництва складських приміщень;

б) будівля офісу, що має термін використання більше 40 років;

в) будівля, отримана підприємством за договором фінансової оренди;

г) будівля, термін корисної експлуатації якої збільшено на 10 років.

**6. Амортизації протягом терміну корисного використання підлягає:**

а) первісна вартість основного засобу;

б) справедлива вартість основного засобу;

в) амортизована вартість основного засобу;

г) залишкова вартість основного засобу.

**7. Підприємство придбало об'єкт нерухомості – земельну ділянку разом з будівлею за Є 300 млн. Оціночна вартість земельної ділянки була в два рази більшою за будівлю. Термін використання будівлі – 50 років. Якою буде балансова вартість такого об'єкта нерухомості після 10 років використання:**

а) Є 250 млн;

б) Є 280 млн;

в) Є 200 млн;

г) Є 260 млн.

**8. Зміна методу амортизації основного засобу – це:**

а) зміна облікової політики з коригуванням поточного і попереднього періодів;

б) зміна переоціненої вартості і списання з балансу;

в) зміна балансової вартості і відображення за переоціненою вартістю;

г) зміна бухгалтерської оцінки з коригуванням амортизаційних нарахувань поточного і майбутніх періодів.

**9. Прийняття рішення керівництва про продаж основних засобів підприємства призводить до:**

а) зняття основного засобу з балансу;

б) перенесення основного засобу з непоточних до поточних активів;

в) внесення змін в облікову політику;

г) формування додаткових резервів.

**10. Дооцінка основних засобів при використанні моделі переоцінки відображається:**

а) у складі операційного доходу;

б) у складі інвестиційного доходу;

в) у складі іншого сукупного доходу;

г) у складі фінансового доходу.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| а | г | б | а | а | в | б | г | б | в |

**Джерела**: основні: 3; 4; 5; 9; 63; 64; 65; 66; додаткові: 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; міжнародні видання: 95; монографії: 97; 100; 101.

## 3.2. Визнання, оцінка, подання та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість

***Мета вивчення теми***

Розуміння та практичне застосування вимог МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності.

***Основні питання***

*3.2.1. Визначення об´єктів інвестиційної нерухомості як об´єктів обліку та фінансової звітності.*

*3.2.2. Визнання та оцінка об´єктів інвестиційної нерухомості при надходженні.*

*3.2.3. Моделі оцінки інвестиційної нерухомості у процесі їх використання.*

*3.2.4. Припинення визнання інвестиційної нерухомості та знецінення.*

*3.2.5. Вимоги до інформації про інвестиційну нерухомість, що надається у фінансовій звітності.*

*Практичні приклади та тести.*

### *3.2.1. Визначення об'єктів інвестиційної нерухомості як об'єктів обліку та фінансової звітності*

Оцінка, визнання, облік та відображення інвестиційної нерухомості у фінансовій звітності здійснюється на підставі вимог МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість».

Метою МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» є визначення облікового підходу до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації у фінансовій звітності.

Поняття інвестиційної нерухомості встановлюється безпосередньо в МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» і визначається таким чином.

| | |
|---|---|
| **Інвестиційна нерухомість** | це нерухомість (земля чи будівлі, або частина будівлі, або їх поєднання), що утримується (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів, або збільшення вартості капіталу, або для досягнення обох цілей |

**До інвестиційної нерухомості не відносять** нерухомість, що призначена для використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або продажу у процесі звичайної діяльності. Така нерухомість вважається нерухомістю, зайнятою власником або орендарем.

| | |
|---|---|
| **Нерухомість, зайнята власником або орендарем** | це нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей |

Отже, інвестиційна нерухомість, на відміну від нерухомості, зайнятої власником, має здатність самостійно генерувати грошові потоки.

Натомість, нерухомість, зайнята власником, генерує грошові потоки, пов’язані не тільки із самою нерухомістю, а в поєднанні з іншими активами, що використовуються в господарській діяльності.

Прикладами інвестиційної нерухомості можуть бути такі групи нерухомості (рис. 3.17).

До інвестиційної нерухомості не відносять нерухомість, яка:

– призначена для продажу у процесі звичайної діяльності або перебуває на етапі будівництва з метою продажу;

– будується за дорученням третіх сторін;

– зайнята власником (зокрема, утримується для подальшого перебування власником, зайнята працівниками, планується до продажу);

– передана іншому підприємству на умовах фінансової оренди.

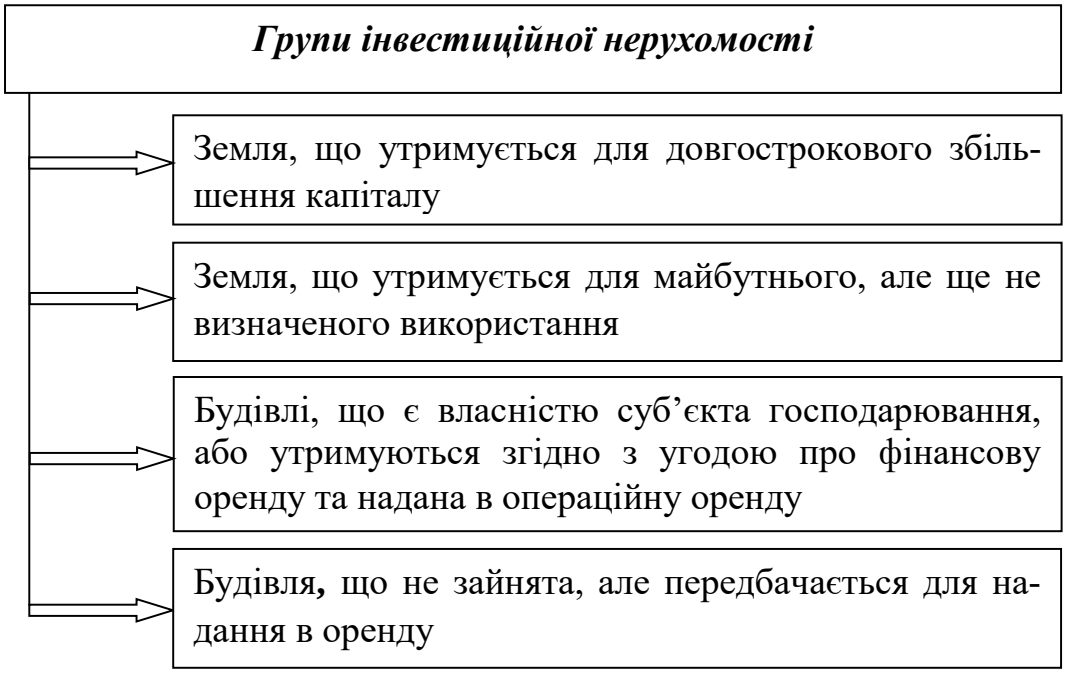



**Рис. 3.17. Приклади групування інвестиційної нерухомості**

У деяких випадках інвестиційною нерухомістю може визнаватися не вся будівля, а тільки її частина. Так, якщо одна частина будівлі використовується виключно для отримання орендної плати, а інша використовується власником для виробництва, постачання товарів чи надання послуг, і ці частини можна розмежувати, то ту частину, яку передають в оренду, можна класифікувати як інвестиційну нерухомість.

**Приклад**

Компанія «Оріон» спеціалізується на наданні офісних приміщень за договорами операційної оренди. У поточному році компанія «Оріон» придбала бізнес-центр площею 6 000 кв. м. Усі офісні приміщення бізнес-центру призначені і здаються орендарям на умовах операційної оренди, за винятком трьох приміщень на першому поверсі загальною площею 200 кв. м., у яких знаходиться бухгалтерія компанії «Оріон».

Якщо приміщення, займані компанією «Оріон», і інші приміщення можуть бути продані або надані у фінансову оренду незалежно один від одного, то частина будівлі, що надається в операційну оренду, повинна враховуватися як інвестиційна нерухомість відповідно до МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість», а приміщення в 200 кв. м., що являє собою нерухомість,

зайняту власником, повинна враховуватися як основний засіб відповідно до МСБО (IAS) 16 «Основні засоби».

З огляду на те, що частка нерухомості, зайнятої власником, є незначною, порівняно з часткою, що використовується з метою надання в оренду (200 м$^2$ : 6 000 м$^2$ = 0,0333, або 3,33 %), будівля придбаного бізнес-центру повністю може бути кваліфікована як об'єкт інвестиційної нерухомості.

Визнання інвестиційної нерухомості, як правило, потребує професійного судження і визначення критеріїв суттєвості. Так, в описаній вище ситуації може виникнути необхідність у визнанні всієї будівлі або інвестиційною нерухомістю, або нерухомістю, зайнятою власником.

Отже, віднесення до того чи іншого класу нерухомості буде залежати від суттєвості частки, зайнятої під оренду і для потреб власника. Якщо частка нерухомості, зайнята під передачу в операційну оренду, не є суттєвою і не може бути чітко відокремлена, вся будівля класифікуватиметься як нерухомість, зайнята власником.

### *3.2.2. Визнання та оцінка об'єктів інвестиційної нерухомості при надходженні*

Інвестиційна нерухомість, як і будь-який інший актив, має визнаватися як актив тільки тоді, коли існує ймовірність отримання економічних вигід у майбутньому від використання цієї інвестиційної нерухомості та собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно визначити.

У МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість» встановлюється визначення терміна «собівартість».

| | |
|---|---|
| **Собівартість** | це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»). |

**Оцінка інвестиційної нерухомості при первісному визнанні**

Отже, за вимогою стандарту при первісному визнанні інвестиційну нерухомість слід оцінювати за собівартістю.

| | |
|---|---|
| **Оцінка інвестиційної нерухомості при визнанні** | Інвестиційна нерухомість повинна визнаватися за собівартістю, що включає:<br>– ціну її придбання,<br>– будь-які витрати, що безпосередньо пов'язані з операцією придбання (у т.ч. гонорари за надання професійних послуг) |

Якщо інвестиційна нерухомість створюється в результаті будівництва, то його собівартістю є витрати, понесені на будівництво на дату його завершення.

Початковою вартістю частини нерухомості, що утримується для надання в операційну оренду, є найменша з двох оцінок:

– справедлива вартість;

– теперішня вартість мінімальних орендних платежів.

### *3.2.3. Моделі оцінки інвестиційної нерухомості у процесі їх використання*

**Подальша оцінка інвестиційної нерухомості** потребує визначення однієї з двох моделей оцінки (рис. 3.18).

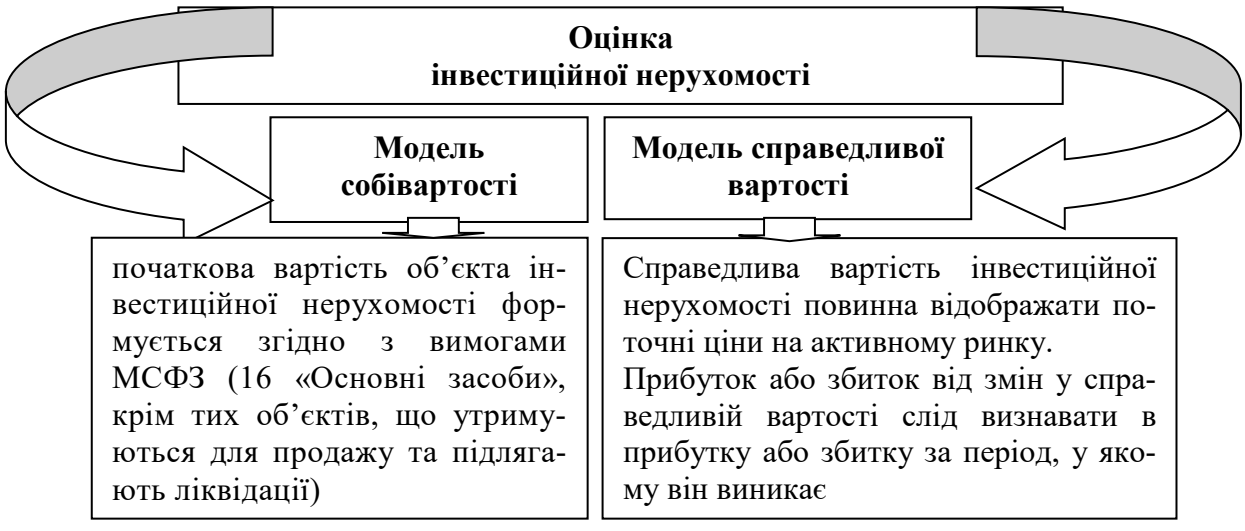



**Рис. 3.18. Моделі оцінки інвестиційної нерухомості у процесі її використання**

**Переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості)**

Переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) здійснюється тоді, коли відбувається зміна у використанні нерухомості, що підтверджується певними фактами (рис. 3.19).




**Рис. 3.19. Приклади, що свідчать про зміни у використанні**

***У процесі планування продажу інвестиційної нерухомості вона може бути або переведена в запаси, або залишатися не переведеною до моменту продажу.***

**Коли інвестиційна нерухомість переводиться до запасів**

Суб'єкт господарювання повинен переводити нерухомість з класифікованої як «інвестиційна нерухомість» до запасів у випадку, коли існує наявність ознак зміни у використанні, що підтверджується початком поліпшення з метою продажу.

**Коли інвестиційна нерухомість не переводить до запасів**

Якщо суб'єкт господарювання вирішує продати інвестиційну нерухомість без поліпшення, то необхідно продовжувати класифікувати цю нерухомість як інвестиційну нерухомість до моменту, коли припиняється її визнання і така нерухомість виключається з балансу без переведення її в запаси.

**Коли поліпшення інвестиційної нерухомості не призводить до її переведення в іншу категорію**

Якщо суб'єкт господарювання починає повторно поліпшувати існуючу інвестиційну нерухомість для продовження її майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, то нерухомість залишається інвестиційною нерухомістю і не підлягає перекласифікації в нерухомість, зайняту власником, протягом повторного поліпшення.

**Оцінка інвестиційної нерухомості у процесі перекласифікації**

**Модель собівартості**

Якщо для оцінки інвестиційної нерухомості застосовується модель собівартості, переведення між інвестиційною нерухомістю, нерухомістю, зайнятою власником, і запасами не змінює балансову вартість переданої нерухомості, а також не змінює собівартість цієї нерухомості для цілей оцінки або розкриття інформації.

**Модель справедливої вартості**

Якщо інвестиційна нерухомість обліковується за справедливою вартістю, то при її переведенні до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів собівартість нерухомості для подальшого обліку за МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» або МСБО (IAS) 2 «Запаси» має бути її справедливою вартістю на дату зміни у використанні.

Якщо нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відображатиметься за справедливою вартістю, суб'єктові господарювання слід застосовувати МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» до дати зміни у використанні.

Будь-яку різницю на дату перекласифікації між балансовою вартістю нерухомості, згідно з МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» та її справедливою вартістю, потрібно відображати так само, як і при переоцінці відповідно до МСБО (IAS) 16 «Основні засоби».

До дати, коли нерухомість, зайнята власником, стає інвестиційною нерухомістю, що відображається за справедливою вартістю, суб'єкт господарювання продовжує амортизувати нерухомість і визнавати будь-які збитки від зменшення корисності, що відбулися.

Необхідно також розглядати будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» і її справедливою вартістю так само, як переоцінку відповідно до МСБО (IAS) 16 «Основні засоби».

Іншими словами:

– *будь-яке зменшення балансової вартості нерухомості, що виникає, визнається у* прибутках або збитках. Однак тією мірою, якою сума включається до дооцінки такої нерухомості, зменшення визнається в іншому сукупному прибутку і дебетується на дооцінку у власному капіталі;

– будь-яке збільшення балансової вартості, що виникає, розглядається так:

– тією мірою, якою збільшення сторнує попередній збиток від зменшення корисності цієї нерухомості, збільшення визнається у прибутках або збитках. Сума, що визнається в прибутку або збитку, не перевищує суми, необхідної для відновлення балансової вартості до балансової вартості, що була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби не було визнано збитку від зменшення корисності;

– будь-яка частина збільшення, що залишилася, визнається в іншому сукупному прибутку і у власному капіталі як збільшення дооцінки. Під час подальшої реалізації дооцінка інвестиційної нерухомості, включена до власного капіталу, може бути перенесена до нерозподіленого прибутку. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибутки або збитки.

**Переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості**

У випадку переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися у прибутках або збитках.

***Підхід до переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, відповідає підходу до продажу запасів.***

Коли суб'єкт господарювання завершує будівництво або поліпшення інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що буде обліковуватися за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю цієї нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися у прибутках або збитках.

### *3.2.4. Припинення визнання інвестиційної нерухомості та знецінення*

**Вибуття інвестиційної нерухомості**

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

Вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання угоди про фінансову оренду. Визначаючи дату вибуття інвестиційної нерухомості, суб'єкт господарювання застосовує критерії МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» для визнання доходу від продажу товарів і розглядає відповідні керівництва в ілюстративних прикладах, що супроводжують МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами». МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» застосовується при вибутті нерухомості шляхом укладання угоди про фінансову оренду або продажу майна з його подальшою орендою.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх у прибутках або збитках (за винятком випадків, коли МСФЗ 16 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації.

Відшкодування, отримане від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, слід визнавати в прибутку чи збитку тоді, коли відшкодування повинно бути одержаним.

**Знецінення активів інвестиційної нерухомості та визнання збитків**

Зменшення корисності інвестиційної нерухомості, пов'язані з ними вимоги виплати відшкодування, виплата відшкодування третіми сторонами та будь-яке подальше придбання або будівництво активів, що заміщують пошкоджену інвестиційну нерухомість, є окремими економічними подіями, які відображаються в обліку окремо й у такий спосіб:

– зменшення корисності інвестиційної нерухомості визнається згідно з положеннями МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів»;

– вибуття або ліквідація інвестиційної нерухомості визнається згідно з положеннями МСБО(IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість»;

– відшкодування від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, визнається в прибутку чи збитках, коли воно має бути одержане;

– собівартість відновлених, придбаних або збудованих як заміна активів визначається згідно з положеннями цього Стандарту.

### *3.2.5. Вимоги до інформації про інвестиційну нерухомість, що надається у фінансовій звітності*

Вимоги до розкриття інформації про інвестиційну нерухомість у фінансовій звітності залежатимуть від моделі оцінки, що прийнята в обліковій політиці.

**Для моделі справедливої вартості**

1. Частку інвестиційної нерухомості в нерухомості, що утримується з метою операційної оренди.

2. Критерії розмежування нерухомості на інвестиційну, зайняту власником, утримувану для продажу.

3. Методи та суттєві припущення визначення справедливої вартості.

4. Ким оцінювалася інвестиційна нерухомість.

5. Суми, визнані у звіті про прибутки та збитки щодо:

– доходів та витрат, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю, що генерує грошові потоки, та інвестиційною нерухомістю;

– доходів та витрат, пов'язаних з інвестиційною нерухомістю, що не генерує грошові потоки.

**Для моделі собівартості**

1. Окремо надавати суми такої інвестиційної нерухомості.

2. Пояснення неможливості застосування справедливої вартості.

3. Діапазон оцінок для визначення справедливої вартості.

4. Факт продажу такої інвестиційної нерухомості, балансову вартість та суму прибутків чи збитків.

5. Застосовані методи амортизації та строк корисного використання.

6. Балансову вартість і накопичену амортизацію та зменшення корисності.

7. Узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду.

**Приклад розкриття інформації про інвестиційну нерухомість**

**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО**
**«РАЙФФАЙЗЕН БАНК АВАЛЬ»**
**ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**
**за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.**

**<…>**

**1. Основні положення облікової політики**

**Інвестиційна нерухомість**

Інвестиційна нерухомість утримується банком з метою отримання доходу від здачі в оренду або для підвищення вартості вкладеного капіталу і не експлуатується Банком.

Інвестиційна нерухомість первісно обліковується за собівартістю з урахуванням витрат на здійснення операцій. Інвестиційна нерухомість надалі обліковується за справедливою вартістю, яка відображає поточну ринкову вартість, і є сумою, на яку можна

обміняти цю нерухомість при вкладенні договору на ринкових умовах між добре обізнаними незалежними сторонами. Оцінка інвестиційної нерухомості здійснюється на кожну звітну дату та різниця між балансовою і справедливою вартістю визнається у консолідованому звіті про прибутки та збитки як «Переоцінка інвестиційної нерухомості». Дохід від оренди відображається у консолідованому звіті про прибутки та збитки у складі інших доходів.

Наступні витрати капіталізуються тільки тоді, коли існує ймовірність того, що банк отримає пов'язані з ними економічні вигоди, і що їх вартість може бути достовірно оцінена. Всі інші витрати (на ремонт та обслуговування) визнаються як витрати періоду.

## 14. Інвестиційна нерухомість

Таблиця 3.1

**Зміна справедливої вартості інвестиційної нерухомості за звітний рік**

| | **2017** | **2016** |
|---|---|---|
| | | |
| **На початок року** | **160 627** | **243 180** |
| Надходження | 90 | 1 095 |
| Вибуття | (8 857) | (53 177) |
| Переоцінка | – | (33 754) |
| Переміщено з основних засобів | – | 5 161 |
| Переміщено до інших активів | – | (1 878) |
| **На кінець року** | **151 860** | **160 627** |

Остання оцінка інвестиційної нерухомості проводилась незалежним оцінювачем станом на 1 жовтня 2015 року. Справедлива вартість визначалась з урахуванням ринкової інформації.

Основою ринкового підходу є аналіз результатів продажу подібних будівель. У 2016 році справедливу вартість інвестиційної нерухомості, що перебуває у власності Банку, було переглянуто. Відповідні збитки від уцінки були визнані в складі прибутків або збитків у сумі 33 754 тис. грн. Визнані збитки стосуються переважно нерухомості, що перебуває у власності Банку

та розташована на території проведення антитерористичної операції в Донецькій і Луганській областях.

У 2017 році інвестиційна нерухомість не переоцінювалась, оскільки різниця між балансовою та ринковою вартістю нерухомості була несуттєвою станом на 31 грудня 2017 року.

Керівництво Банку вважає, що станом на 31 грудня 2017 року справедлива вартість об'єктів інвестиційної нерухомості відображає їх ринкову вартість.

## Питання для самоконтролю

1. Як визначити поняття інвестиційної нерухомості?
2. Як визначити об'єкти інвестиційної нерухомості порівняно з основними засобами?
3. Як розмежувати основні засоби та інвестиційну нерухомість?
4. Які оцінки використовуються для інвестиційної нерухомості?
5. Як здійснити перекласифікацію інвестиційної нерухомості?
6. Як використовується модель справедливої вартості до інвестиційної нерухомості?
7. Які вимоги до надання інформації про інвестиційну нерухомість при використання моделі собівартості?
8. Чим відрізняється модель переоцінки від моделі собівартості?
9. Коли інвестиційна нерухомість переводиться до запасів?
10. Яка інформація про інвестиційну нерухомість надається у фінансовій звітності?

## Тести

**1. Справедлива вартість – це сума, за яку актив:**

а) може бути обміняний між пов'язаними сторонами;

б) може бути реалізований як утиль сировини;

в) може бути обміняний обізнаними незалежними сторонами, зацікавленими у здійсненні угоди;

г) вартість, за якою актив списується з балансу.

**2. При використанні моделі обліку за фактичною вартістю актив обліковується за:**

а) справедливою вартістю;

б) фактичною вартістю;

в) фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації;

г) фактичною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від знецінення.

**3. Інвестиційною нерухомістю може бути:**

а) земля чи будівля окремо;

б) частина будівлі;

в) земля і будівля разом;

г) усе вищеперелічене.

**4. При переведенні активів, що враховуються за справедливою вартістю, з інвестиційної нерухомості в нерухомість, що використовується власником, така нерухомість у подальшому враховується:**

а) за первісною вартістю;

б) за амортизованою вартістю;

в) за справедливою вартістю на дату переведення;

г) за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації.

**5. Нерухомість, що використовується власником, може:**

а) враховуватися як інвестиційна нерухомість;

б) не може враховуватися як інвестиційна нерухомість;

в) іноді може враховуватися як інвестиційна нерухомість;

г) завжди враховуватися як інвестиційна нерухомість.

**6. Якщо підприємство приймає рішення продати об'єкт інвестиційної нерухомості без проведення робіт з його реконструкції, ця нерухомість:**

а) переводиться до складу запасів;

б) продовжує класифікуватися як інвестиційна нерухомість;

в) переводиться до складу нерухомості, займаної власником;

г) списується з балансу.

**7. Якщо підприємство використовує метод обліку нерухомості за фактичною собівартістю придбання, перехід об'єктів зі складу інвестиційної нерухомості до складу нерухомості, зайнятої власником, або запасів:**

а) не впливає на балансову вартість таких об'єктів;

б) повинен супроводжуватися переоцінкою об'єктів на дату переходу;

в) залежно від облікової політики може бути обраний варіант «а» або «б»;

г) заборонений.

**8. При переході об'єктів, що обліковуються за справедливою вартістю, з інвестиційної нерухомості до складу нерухомості, зайнятої власником, або запасів, ці об'єкти надалі обліковуються:**

а) за первісною вартістю;

б) за справедливою вартістю на дату зміни способу експлуатації;

в) за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації;

г) за чистою вартістю реалізації.

**9. При переході об'єкта зі складу запасів до складу інвестиційної нерухомості, що буде обліковуватись за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю цієї нерухомості на дату переходу і її попередньою балансовою вартістю:**

а) визнається у звіті про прибутки й збитки;

б) дисконтується до поточної вартості;

в) визнається як резерв переоцінки;

г) списується протягом усього терміну корисної служби активу.

**10. Після завершення будівництва або реконструкції об'єктів інвестиційної нерухомості, які будуть обліковуватися за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю цих об'єктів на дату закінчення будівництва або реконструкції і їх попередньою балансовою вартістю:**

а) визнається у звіті про прибутки й збитки;

б) дисконтується до поточної вартості;

в) визнається як умовне зобов'язання;

г) списується протягом усього терміну корисної служби активу.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| в | г | в | в | б | б | а | б | а | а |

**Джерела:** основні: 3; 4; 5; 26; 33; 63; 64; 65; 66; додаткові: 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; міжнародні видання: 95; монографії: 97; 100; 101.

## 3.3. Орендовані необоротні активи, методика оцінки та відображення у фінансовій звітності

***Мета вивчення теми***

Отримати знання, розуміння та навички практичного застосування вимог МСФЗ 16 «Оренда» щодо визнання, оцінки та відображення у фінансовій звітності орендних зобов'язань та активів, пов'язаних з орендою необоротних активів.

***Основні питання***

*3.3.1. Сутність оренди та ідентифікація орендних відносин.*

*3.3.2. Визнання орендного зобов'язання та права на користування орендованим активом.*

*3.3.3. Модифікації оренди у процесі використання та відображення в обліку.*

*3.3.4. Вимоги до інформації про оренду необоротних активів у фінансовій звітності.*

### *3.3.1. Сутність оренди та ідентифікація орендних відносин*

Відносини оренди є невід'ємною складовою діяльності сучасних господарюючих суб'єктів.

| | |
|---|---|
| **Під орендою слід розуміти** | договір або частину договору, згідно з яким передається право користування активом протягом певного періоду часу в обмін на відшкодування |

З 2019 року набув чинності **МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда»**, що є ключовим документом регулювання відносин оренди. МСФЗ (IFRS) 16 слід застосовувати до всіх договорів оренди (суборенди), крім декількох виключень, до яких відносять:

– орендних договорів на розвідування або використання корисних копалин, нафти, природного газу та подібних невідновлювальних ресурсів;

– оренди біологічних активів, що належать до сфери застосування МСБО 41 Сільське господарство, утримуваних орендарем;

– послуг за угодами про концесію, що належать до сфери застосування КТМФЗ 12 Послуги за угодами про концесію;

– ліцензійних договорів щодо інтелектуальної власності, наданих орендодавцем, які належать до сфери застосування МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»;

– прав, утримуваних орендарем за ліцензійними договорами, що належать до сфери застосування МСБО 38 «Нематеріальні активи на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права».

Договір оренди (права користування) або суборенди активів є ***юридичною підставою*** для визнання на балансі орендаря відповідних активів і зобов'язань.

Договір у цілому або його окремі компоненти вважається ***договором оренди***, якщо за цим договором орендарю передається

право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на відшкодування (рис. 3.10).

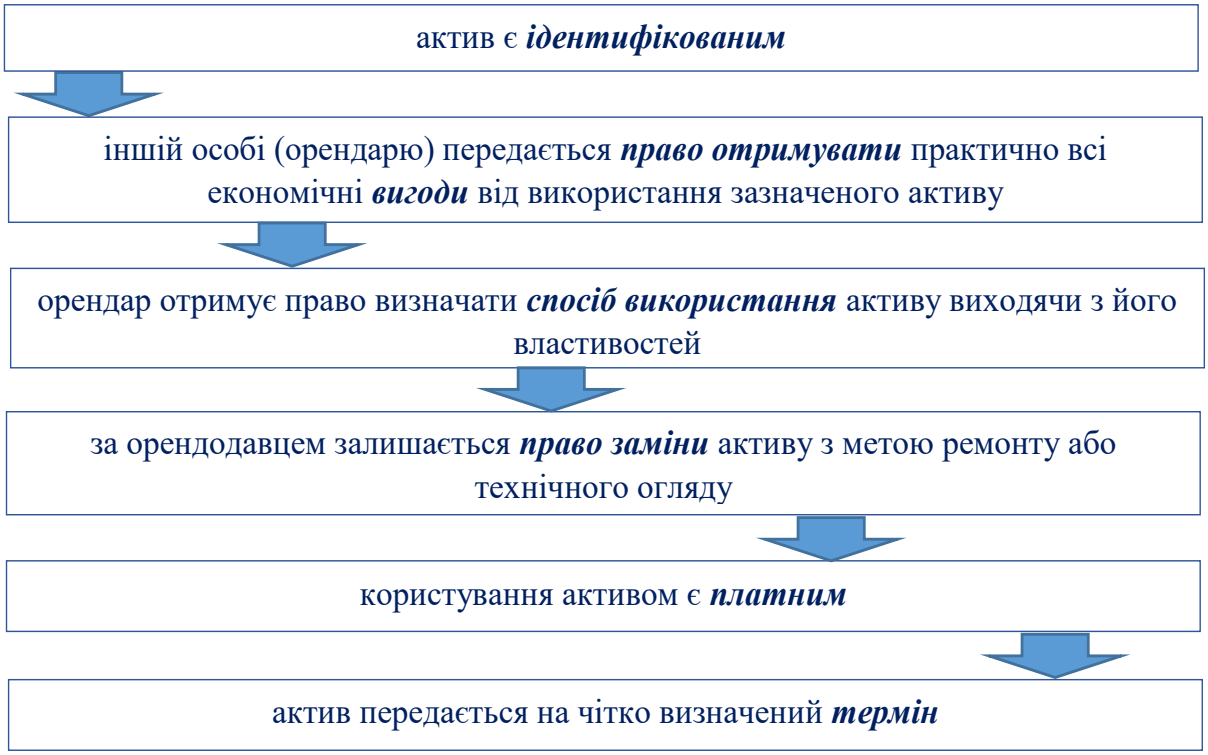



**Рис. 3.10. Базові характеристики договору оренди**

Особливістю нового підходу до обліку оренди за МСФЗ (IFRS) 16 є відсутність звичної практики класифікації оренди для орендаря на фінансову і операційну, натомість слід ***застосовувати єдину модель***: якщо договір є договором оренди, то орендар одночасно визнає актив в формі права користування та зобов'язання з оренди (рис. 3.11).

МСФЗ (IFRS) 16 дозволяє **не застосовувати нову модель обліку** з позиції орендаря, якщо:

– базовий актив, що передається в оренду, є активом з низькою вартістю (навіть, якщо загальна вартість переданих малоцінних активів є суттєвою);

– оренда є короткостроковою (менше 12 місяців).

**Малоцінними** є такі активи, як планшети, персональні комп'ютери, невеликі меблі, телефони. При цьому, здійснюючи аналіз, орендар оцінює вартість на основі вартості активу, коли він є новим, незалежно від віку активу, що орендується. Так,

наприклад, автомобіль не може вважатися малоцінним, оскільки в новому стані він таким не є.

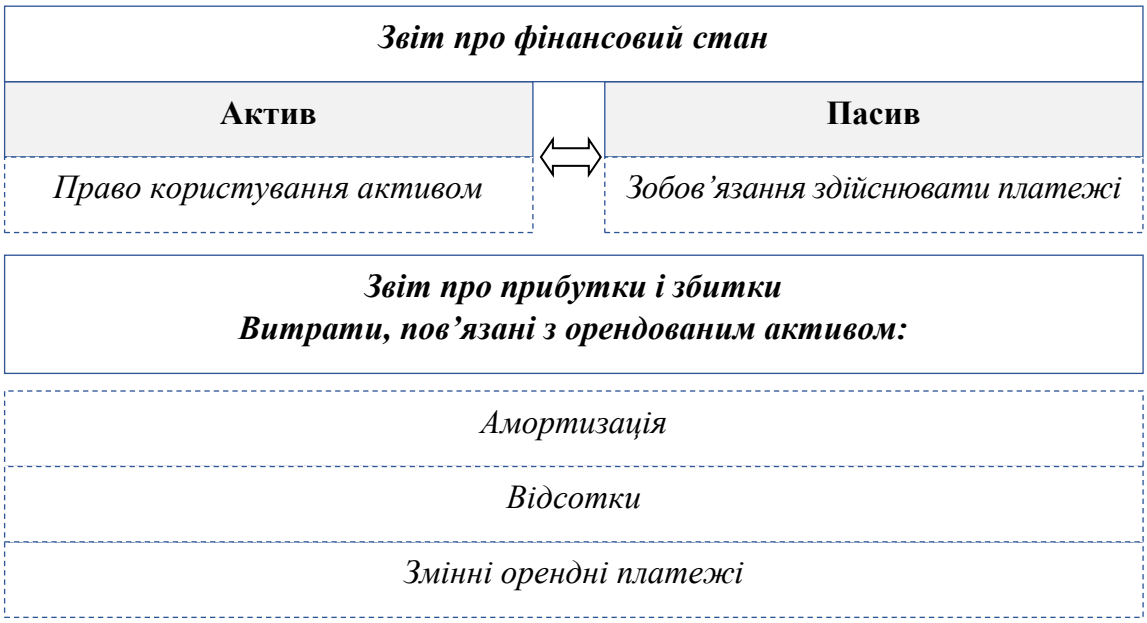



**Рис. 3.11. Єдина модель обліку оренди для орендаря**

**Приклад**

1. Наприкінці 2018 р. ПАТ «Абсолют» отримало за договором в оренду вантажний автомобіль від ТОВ «Швидкість-плюс». Автомобіль планується використовувати виключно для доставки продукції одному з покупців, співпраця з яким розрахована на 8 місяців. Відповідно договір оренди укладено на аналогічний період.

2. У 2019 р. ПАТ «Абсолют» отримало в оренду від ТОВ «Нові технології» багатофункціональний копіювальний апарат справедливою вартістю 23 500 грн. Термін оренди, відповідно до договору, становить 2 роки, орендний платіж – 800 грн на місяць.

**Застосування МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» до такої ситуації**

Для випадку оренди автомобіля ПАТ «Абсолют» має обліковувати оренду за договором як короткострокову оренду, тобто включати витрати за такою орендою до складу збутових витрат відповідно до цільового призначення автомобіля на прямолінійній основі.

Згідно з п. В10 МСФЗ (IFRS) 16 орендар може скористатися практичним прийомом і аналогічно до розглянутого випадку не

визнавати суму орендних активів та зобов'язань до оренди, строк якої закінчується протягом 12 місяців від дати першого застосування МСФЗ (IFRS) 16.

3. Облікова політика ПАТ «Абсолют» може ідентифікувати базові активи, менше визначеної суми, як малоцінні та відповідно до п.5 МСФЗ (IFRS) 16 не визнавати за договором актив з права користування та зобов'язання з оренди.

У наведеному прикладі з високою ймовірністю копіювальний апарат буде саме малоцінним (його справедлива вартість навіть менше 1 тис. дол.). Відповідно, за договором оренди ПАТ «Абсолют» визнає орендні платежі, пов'язані з такою орендою, як витрати на прямолінійній основі.

### *3.3.2. Визнання орендного зобов'язання та права на користування орендованим активом*

**Первісна оцінка**

На дату початку оренди орендар повинен визнати на балансі ***зобов'язання з оренди та актив у формі права користування***, а для цього слід визначити їх первісну вартість (рис. 3.12).

С***тавка дисконтування*** – це відсоткова ставка, закладена в договорі оренди, яка використовується при оцінці орендного зобов'язання, оскільки теперішня вартість орендних платежів визнається шляхом ***дисконтування майбутніх платежів***. Якщо ж така ставка відсутня, то слід використати ставку залучення додаткових позикових коштів або ринкову ставку.

Складові ***орендних платежів*** наведено на рис. 3.12 Орендні платежі не включають суми, не пов'язані з орендою, крім випадків, коли орендар обирає можливість поєднати такі компоненти з орендою та обліковувати їх як ***єдиний орендний компонент***. Щодо ***змінних орендних платежів***, то їх ключова властивість – змінюватись внаслідок зміни фактів або обставин, що відбуваються після дати початку оренди, крім плину часу (індекс споживчих цін, LIBOR тощо).

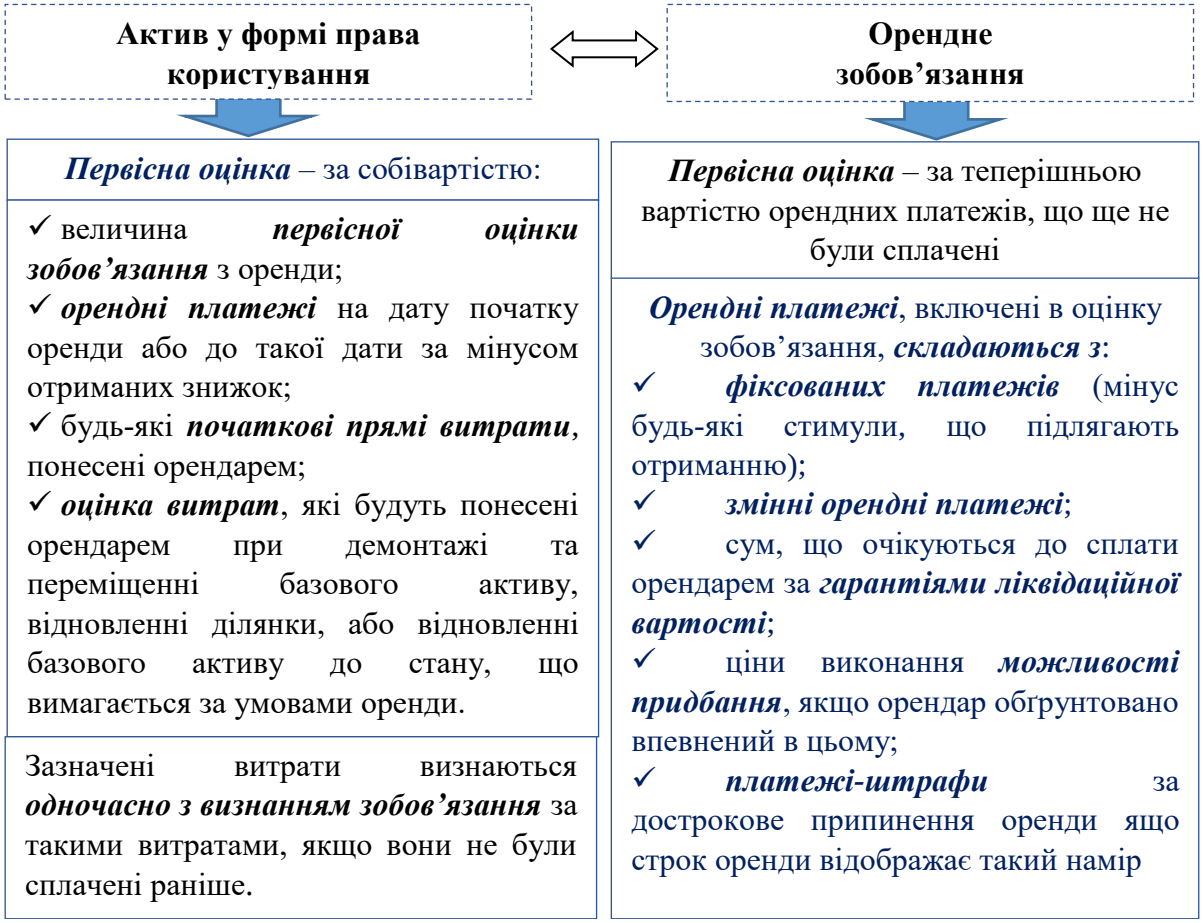



**Рис. 3.12. Первісна оцінка орендованого активу**

На дату початку оренди ***орендне зобов'язання*** оцінюється за теперішньою вартістю ще не сплачених орендних платежів.

| | |
|---|---|
| **Ключовими вихідними даними** для оцінки орендного зобов'язання | – ставка дисконтування;<br>– розмір орендних платежів;<br>– строк оренди |

Важливо також ідентифікувати і ***по суті фіксовані орендні платежі*** (платежі, які за формою містять змінність, однак по суті є неминучими). Наприклад, коли орендна плата залежить від інтенсивності використання активу, однак є і визначена мінімальна сума, яку слід платити в будь-якому разі. Ця мінімальна сума – є фіксованим орендним платежем. Усе, що вище фіксованого орендного платежу, відносять до змінних орендних платежів.

Знаючи фіксований орендний платіж, ставку дисконтування, умови розрахунків та строк оренди, можна рахувати і первісну оцінку орендних активів і зобов'язань (рис. 3.12).

**Строк оренди** визначається на підставі професійного судження, коли слід ідентифікувати:

✓ періоди, що пов'язані з можливістю продовження оренди у випадку, якщо, згідно з договором, орендар має повне право і планує скористатися такою можливістю;

✓ періоди, що пов'язані з можливістю припинити дію оренди, якщо орендар так само вправі та має намір припинити договір достроково, навіть якщо за дострокове розірвання передбачені штрафні санкції, які в такому разі слід брати до розрахунку орендного зобов'язання.

При цьому підприємство має брати до уваги всі відповідні ***факти та обставини*** (табл. 3.2), які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити її дію.

Таблиця 3.2

**Факти та обставини, що впливають на строк оренди**

| Передбачені договором | Пов'язані з активом |
|---|---|
| Рівень орендної плати в додатковому періоді | Здійснення значного вдосконалення базового активу |
| Змінні та умовні платежі (штраф за дострокове припинення) | Характер активу (чи є він спеціалізованим) |
| Можливість продовження оренди або придбання активу | Місцезнаходження базового активу |
| Витрати на припинення оренди | Наявність відповідних альтернатив |

Підприємство визначає зобов'язання за договором оренди як поточну продисконтовану вартість майбутніх орендних платежів. Такі розрахунки здійснюються шляхом застосування формули для приведеної вартості **(PV).** Автоматизувати такі розрахунки зручно за використання стандартизованого математичного апарату офісної програми EXCEL, використовуючи відповідну функцію **(PV)**:

***ПС(ставка; кпер; плт; [бс]; [тип]),***

де ***ПС*** – приведена вартість;

***ставка*** – ставка дисконтування за період, %;

***кпер*** – кількість періодів;

***плт*** – сума платежу;

***бс*** – майбутня (цільова) вартість (за відсутності – 0);

***тип*** – авансовий платіж (1) або після закінчення (0).

Розрахована сума наведених орендних зобов'язань у звіті про фінансовий стан подається двома статтями: довгострокова частина орендних зобов'язань та відповідно їх поточна частина, що буде погашена упродовж 12 місяців від поточної дати.

Оцінка активу з права користування, то типові для орендаря ***початкові прямі витрати*** можуть включати: комісійні винагороди; оплату юридичних послуг; витрати, пов'язані з проведенням переговорів щодо умов оренди (тобто всі додаткові витрати, пов'язані з отриманням договору оренди, які в іншому разі не були б понесені).

**Приклад**

2 січня 2018 р. ПАТ «Абсолют» отримало в оренду від ТОВ «Нова якість» складське приміщення площею 500 кв. м. терміном на 7 років. Щомісячний платіж становить 300 тис. грн і сплачується авансом на початку відповідного місяця. Початкові витрати на укладання договору становили 10 тис. грн ПАТ «Абсолют» також планує у 2019 році здійснити витрати на облаштування приміщення, очікуваний розмір яких становить 1 млн грн. Очікувані витрати на демонтаж поліпшень та приведення складу до первісного стану оцінюються на дисконтованій основі в 100 тис. грн. ПАТ «Абсолют» обґрунтовано планує продовжити оренду на наступні 3 роки. При цьому ставка запозичень для орендаря складає 18 % річних.

***Визначимо орендне зобов'язання та первісну вартість активу з права користування:***

1) для розрахунку зобов'язання за договором оренди визначимо ***базові вихідні показники***:

– ставка дисконтування: оскільки розрахунковий період – місяць, а базова ставка дисконтування – річна, то маємо вираховувати місячну ставку. Як правило, підприємства використовують спрощений підхід – 1/12 річної ставки або у нашому випадку – 1,5 %. Альтернативний і більш точний варіант – метод складного відсотка[1] тут не використовується;

– фіксований платіж: згідно з умовами договору – 300 тис. грн на місяць;

– строк оренди: строк за договором – 7 років. Ймовірне продовження на 3 роки після закінчення основного строку не беремо до уваги, оскільки прогнози понад 5 років у практиці застосування МСФЗ не прийнято вважати обґрунтованими. Отже, залишаємо договірний строк – 7 років;

– майбутня вартість після останньої виплати: у нашому прикладі не визначено, тобто приймаємо за нуль;

– графік розрахунків: сплата щомісяця авансом. Отже, для розрахунку беремо 12 · 7 років = 84 місяці. Індикатором сплати авансом у формулі розрахунку приведеної вартості є цифра 1 (0 або відсутній індекс – якщо розрахунки на умовах після оплати);

2) розрахунок ***приведеної вартості орендних зобов'язань*** буде:

-ПС (1,5 %; 84; 300 000; 0; 1) = 14 487 694 грн.

У графічній області формул програми MS Excel розрахунок матиме такий вигляд (рис. 3.20);

3) ***балансова вартість активів***, пов'язаних з орендою складу, включатиме:

– первісну вартість зобов'язання з оренди: 14 487 694 грн;

– витрати на укладання договору: 10 тис. грн (при цьому зверніть увагу, що орендар ***на дату першого застосування*** може скористатися правом не визнавати такі витрати у вартості активу відповідно до абзацу г) п. В10 МСФЗ (IFRS) 16), у нашому ж випадку припускаємо, що це не перше застосування і враховуємо зазначені витрати);

---

[1] Формула складного відсотка від річної ставки розраховується так: (1 + річна ставка) в степені 1/12.

– витрати на демонтаж (за умови вже у дисконтованій вартості): 100 тис. грн.

Витрати на облаштування приміщення ще не понесено, тому у вартості активу на дату первісного визнання вони не враховуються.

Отже, первісна вартість активу з права користування становитиме:

А= 14 487 694 + 10 000 + 0 + 100 000 = 14 597 694 грн.

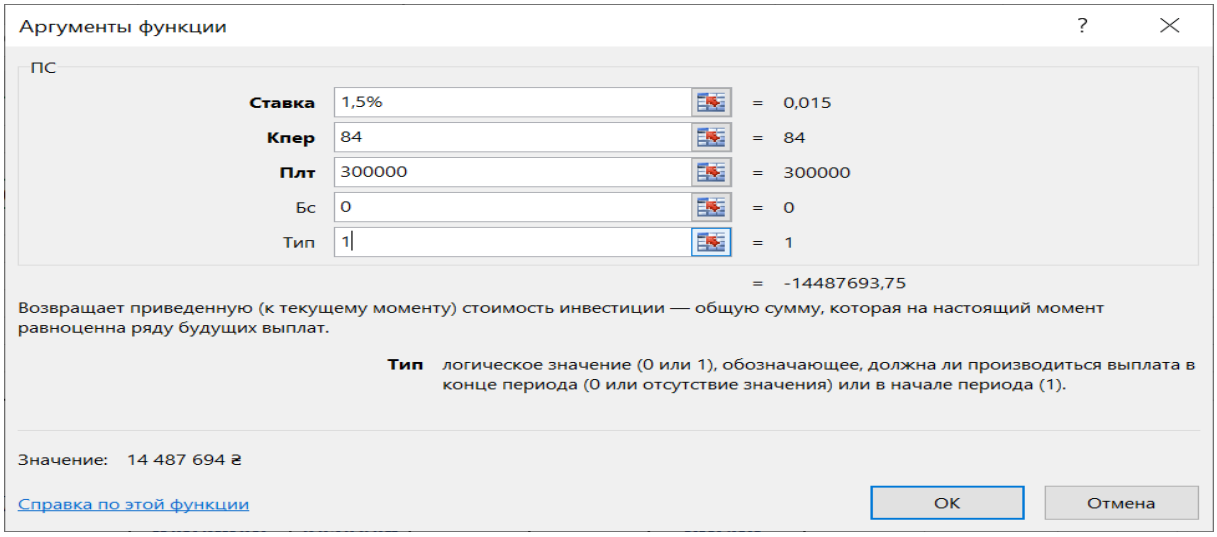
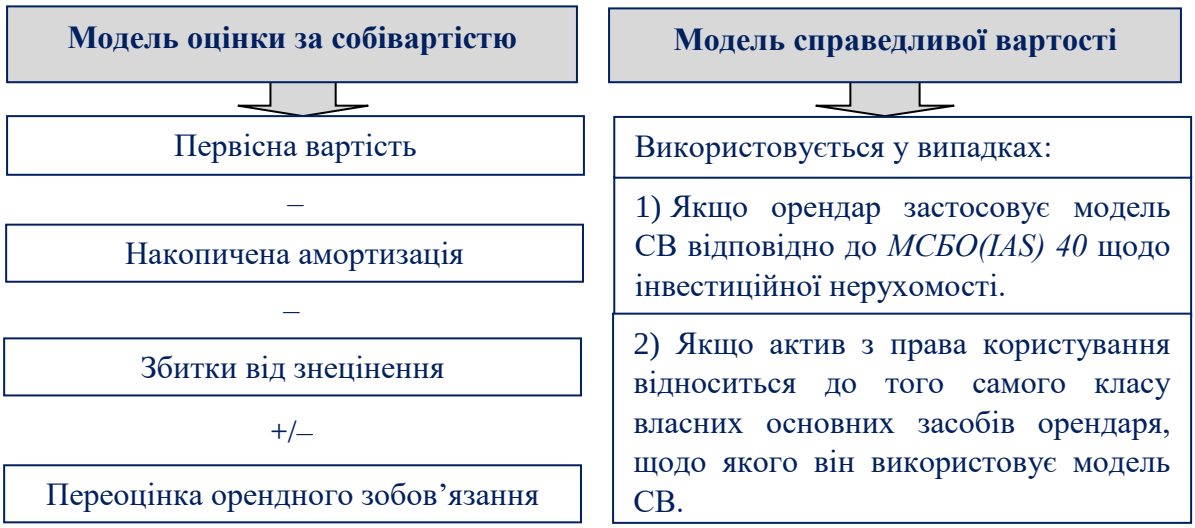



**Рис. 3.13. Приведена вартість орендованих зобов'язань**

**Подальші оцінки та операції**

Після дати первісного визнання оренди на балансі підприємства орендар повинен оцінювати ***актив у формі права користування*** із застосуванням моделі обліку ***за первісною вартістю або за справедливою вартістю*** (рис. 3.14).

При ***амортизації активу*** орендар повинен керуватися вимогами МСФЗ (IAS) 16 «Основні засоби», зокрема, якщо договір оренди передає право власності на базовий актив орендарю до кінця терміну оренди або якщо є право і намір орендаря придбати актив, орендар повинен амортизувати актив від дати початку оренди до кінця строку корисного використання базового активу. Якщо ж термін оренди є меншим за строк корисного використання, то актив амортизується до цієї більш ранньої дати.




### 3.14. Подальша оцінка активу з права користування

Щодо ***зобов'язання з оренди***, то після первісного визнання воно фактично оцінюється за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки (рис. 3.15).

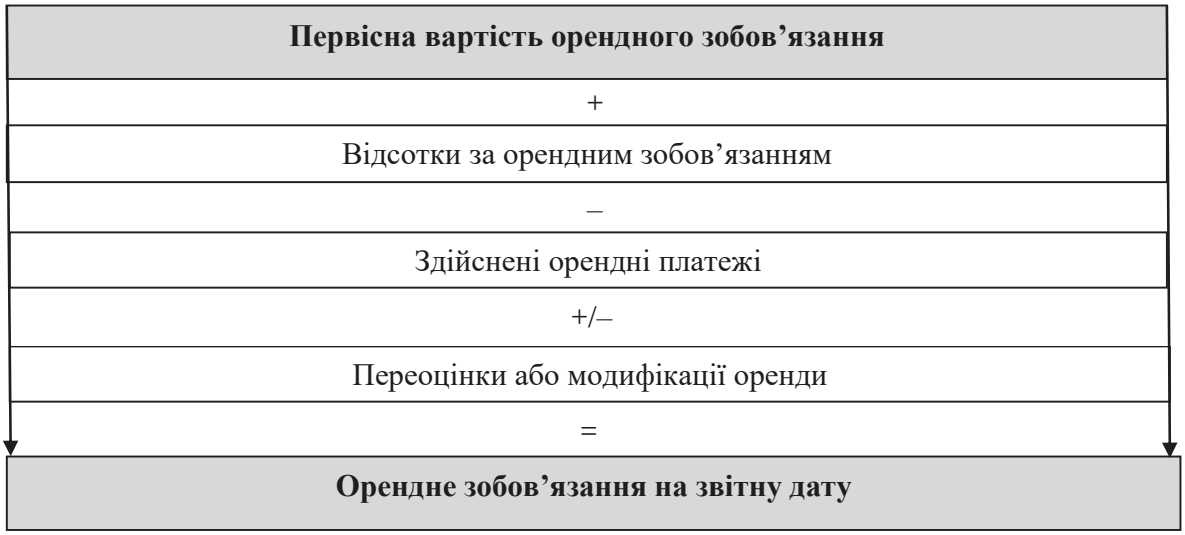



**Рис. 3.15. Подальша оцінка орендного зобов'язання**

Після дати початку оренди орендар визнає у ***прибутку або збитку*** (крім випадків, коли ці витрати включаються в балансову вартість іншого активу за іншими МСФЗ) такі складові:

1) відсотки за орендним зобов'язанням: нараховуються на балансову суму зобов'язання за період (як правило, за місяць) з урахуванням дати поточних платежів та за ставкою, яка використовувалась при первісному розрахунку приведеного орендного зобов'язання;

2) змінні орендні платежі, не включені в первісну оцінку орендного зобов'язання: визнаються у періоді, у якому сталися події/умови, що спричинили здійснення таких платежів; розраховуються як різниця між розміром поточного фактичного платежу та розміром платежу, який застосовувався при первісному визнанні;

3) амортизація активу з права користування: амортизація розраховується за правилами, встановленими МСБО (IAS) 16 «Основні засоби». Тобто, починаючи з дати початку оренди (періоду, коли актив «стає придатним для використання», п. 55 МСБО 16) на періодичній основі відповідно до обраного методу амортизації (якщо прямолінійний метод, а базовий обліковий період місяць, то залежно від обраного підходу, наприклад у місячній сумі, починаючи з місяця початку оренди, або відповідно з наступного місяця після початку оренди);

4) збитки від зменшення корисності активу з права користування: нараховуються, якщо, відповідно до МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів», наявні відповідні ознаки.

Протягом терміну оренди може виникнути потреба ***переоцінки орендного зобов'язання*** внаслідок зміни орендних платежів. При цьому ставка дисконтування в одних чітко визначених стандартом випадках може як змінюватися, так і залишатися на попередньому рівні (табл. 3.3). На суму переоцінки зобов'язання з оренди коригується і балансова вартість активу з права користування (якщо його вартість дорівнює нулю, то переоцінка визнається у прибутках/збитках).

Таблиця 3.3

**Переоцінка орендного зобов'язання**

| Ставка переглядається, коли | Ставка є незмінною |
|---|---|
| ✓ змінюється термін оренди | ✓ змінюється сума, пов'язана з гарантією ліквідаційної вартості |
| ✓ змінюється оцінка можливості придбання активу | |
| ✓ змінюються орендні платежі внаслідок зміни плаваючих ставок відсотка | ✓ виникають змінні орендні платежі в результаті зміни індексу або ставки |

Переоцінка активу з права користування не проводиться, якщо зміна орендного зобов'язання спричинена змінними орендними платежами, які очікувались відповідно до укладеного договору, але не були враховані при первісному визнанні орендних зобов'язань.

### *3.3.3. Модифікації оренди у процесі використання та відображення в обліку*

Упродовж терміну дії договору оренди сторони можуть домовитись про зміну обсягу оренди або відшкодування за оренду, порівняно з тією, що була частиною початкових умов договору. Зазначені обставини призводять до ***модифікації*** умов оренди.

Подовження або скорочення терміну оренди, включення додаткового базового активу або призупинення права на використання існуючого права з користування – ці зміни слід розглядати як модифікацію початкових умов. Залежно від суті модифікації орендар може обліковувати такі зміни або як ***окремий договір***, або як зміну прав та обов'язків ***у межах чинного договору*** (рис. 3.16).

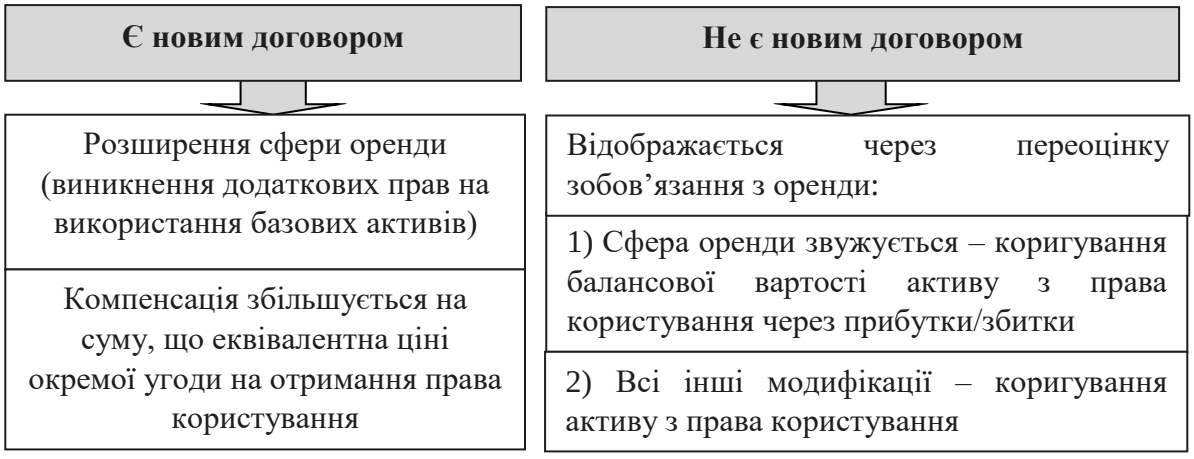



**Рис. 3.16. Відображення модифікацій оренди**

Отже, зміни предмета договору, строків його дії, розміру орендної плати, порядку проведення розрахунків, проведення поліпшень – усі ці обставини слід розглядати та аналізувати ***в контексті модифікації***. Також модифікацією буде зміна намірів орендаря щодо строків оренди в межах його права вибору, передбаченого договором (наприклад, планували оренду на 3 роки з

автопродовженням на наступні 3, а ближче до завершення першого 3-річного терміну керівництво вирішило орендувати приміщення за іншою адресою, припинивши оренду без пролонгації договору).

Натомість зміни договору, навіть погоджені у письмовій формі, але які не впливають ні на строк оренди, ні на розмір орендних платежів, ні на порядок розрахунків, модифікацією не вважаються.

Якщо має місце модифікація договору, застосовується ставка дисконтування, чинна на дату такої модифікації.

**Приклад**

У грудні 2018 року керівництво ПАТ «Абсолют» приймає рішення у 2019 р. здійснити витрати на поліпшення приміщення, і звертається до ТОВ «Нова якість» з проханням скасувати платежі за січень-березень 2019 р., коли буде проводитись капітальний ремонт приміщення за кошти орендаря.

***Визначимо підхід до модифікації договору за умови, що орендодавець не погодився, і договір розривається з 01.04.2019 з виплатою 200 тис. грн штрафу. Вважаємо, що ставка дисконтування для орендаря залишилась на попередньому рівні.***

В обліку орендаря орендні активи та зобов'язання були визнані та обліковувались на стандартних умовах до грудня 2018 р.

У грудні необхідно врахувати вплив модифікації у вигляді очікуваного припинення договору оренди. Для цього розраховуємо нову суму орендного зобов'язання за допомогою MS Excel. При цьому в останньому місяці враховуємо і суму штрафу (додаткові 200 тис. грн), пов'язану з розірванням договору.

Для цього у грудні 2019 року зробимо новий розрахунок на залишковий термін оренди. Нове орендне зобов'язання на 31.12.2019 становитиме:

$ОрЗ_{(31.12.19)}$ = -ПС(1,5%;3;300000;200000;1) = 1 078 028 грн,

де 200 000 грн – штрафна санкція за дострокове розірвання, що сплачується наприкінці строку оренди.

Можна застосувати й альтернативний варіант розрахунку:

$ОрЗ_{(31.12.19)}$ = 300 000 + (300 000 / $(1 + 1,5\%)^1$) + (300 000 / $(1 + 1,5\%)^2$) + (200 000 / $(1 + 1,5\%)^3$) = 1 078 028 грн.

Детальні розрахунки зобов'язання з оренди з урахуванням модифікації наведені у табл. 3.4.

Таблиця 3.4

**Зобов'язання з оренди з урахуванням модифікації**

| *№* | *Дата* | *Сума зобов'язань на початок періоду* | *Орендний платіж за договором, грн/міс* | *Фінансові витрати* | *Погашення зобов'язання* | *Модифікація, штраф* | *Сума зобов'язань на кінець періоду* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* | *6* | *7 = НОЗ – З + 6* | *8 = З – 6* |
| | … | | | | | | |
| 12 | 31.12. 2018 | 13 453 400 | 300 000 | 197 301 | 102 699 | (-)12 272 673 | 1 078 028 |
| 13 | 31.01. 2019 | 1 078 028 | 300 000 | 11 670 | 288 330 | | 789 699 |
| 14 | 28.02. 2019 | 789 699 | 300 000 | 7 345 | 292 655 | | 497 044 |
| 15 | 31.03. 2019 | 497 044 | 500 000 | 2 956 | 297 044 | 200 000 | 200 000 |

Детальні розрахунки активу з права використання, починаючи з грудня 2018 р., у графіку далі (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

**Амортизація активу з права користування з урахуванням модифікації**

| *№* | *Дата* | *Строк використання* | *Первісна вартість* | *Амортизація* | *Накопичена амортизація* | *Модифікація* | *Балансова вартість на кінець періоду* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|
| *1* | *2* | *3* | *4* | *5* | *6* | *7 (з табл. 4.7.7)* | *8=4–6* |
| 11 | 30.11.2018 | *74* | 14 597 694 | 173 782 | 1 911 603 | | 12 686 091 |
| 12 | 31.12.2018 | 4 | 2 325 021 | 103 355 | 2 014 958 | (-)12 272 673 | 310 064 |
| 13 | 31.01.2019 | 3 | 2 325 021 | 103 355 | 2 118 312 | | 206 709 |
| 14 | 28.02.2019 | 2 | 2 325 021 | 103 355 | 2 221 667 | | 103 355 |
| 15 | 31.03.2019 | 1 | 2 325 021 | 103 355 | 2 325 021 | | - |
| 16 | 30.04.2019 | - | - | - | - | | - |

Оцінку впливу відносин оренди та її модифікації на прибутки та збитки, а також фінансовий стан ПАТ «Абсолют» наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

**Вплив оренди на прибутки / збитки та фінансовий стан ПАТ «Абсолют»**

| *Рік* | *Орендний актив (ПВ)* | *Амортизація ОрА* | *Довгострокове ОрЗ* | *Поточне ОрЗ* | *Нарах. відсотки* | *Забезпечення* | *Витрати, пов'язані з договором* | *Чистий вплив на капітал* | *Орендні платежі* |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| 02.01. 2018 | 14 598 | | -13 350 | -1 137 | | - 100 | -10 | | |
| 2018 | -12 273 | -2 015 | 13 350 | 59 | 2 463 | | | -4 478 | -3 600 |
| 31.12. 2018 | 2 325 | -2 015 | - | -1 078 | | -100 | | | |
| 2019 | | -310 | - | 1 078 | 22 | 100 | | -332 | - 1 100 |
| Припин. | -2 325 | 2 325 | | | | | | | |
| 31.12. 2019 | - | - | - | - | | | | | |

### *3.3.4. Вимоги до інформації про оренду необоротних активів у фінансовій звітності*

Першочергово орендарю слід ідентифікувати орендовані активи в основних формах фінансової звітності (табл. 3.7).

***Розкриття інформації у примітках*** в частині використання підприємством орендованого майна має доповнити основні дані, наведені у статтях фінансової звітності, та дати змогу користувачу оцінити вплив оренди на фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства. Для цього слід навести у примітках ***таку інформацію*** щодо активів з права користування:

1) ***обов'язкові розкриття*** (як правило, у табличній формі):

– суму амортизаційних відрахувань;

– суму витрат за процентами щодо орендних зобов'язань;

– витрати за короткостроковою орендою та орендою малоцінних активів;

– суму змінних орендних платежів, не включених до зобов'язання з оренди;

– суму надходження активів з права користування;

– дохід від суборенди активів з права користування, а також прибутки/збитки від операцій з продажу та зворотної оренди;

– балансову вартість активів з права користування на кінець періоду за класом базового активу;

– загальну суму відтоку грошових коштів в результаті орендних відносин;

Таблиця 3.7

**Подання інформації в частині орендованих активів**

| Звіт | Інформація |
|---|---|
| ***Звіт про фінансовий стан*** | Активи з права користування подаються окремо від інших активів, а орендні зобов'язання – окремо від інших зобов'язань (якщо ні, то слід розкрити рядок, до якого вони включені) |
| ***Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід*** | Процентні витрати за зобов'язаннями з оренди подаються окремо від амортизаційних відрахувань за активами з права користування |
| ***Звіт про рух грошових коштів*** | До руху коштів від ***операційної діяльності***: короткострокові та змінні орендні платежі, не включені до орендного зобов'язання, а також платежі по малоцінних об'єктах.<br>До руху коштів від ***фінансової діяльності***: платежі в рахунок основної частини орендного зобов'язання.<br>До руху коштів від ***операційної або інвестиційної діяльності*** (залежно від обставин): платежі в частині процентів за орендними зобов'язаннями |

2) ***додаткові розкриття*** (за умови доречності додаткової інформації):

– характер та природа орендних відносин;

– оціночний ризик додаткового відпливу грошових коштів, пов'язаних з орендою (рис. 3.24), в тому числі і оренди, що ще

не розпочалася, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання;

– обмеження та особливі умови орендних відносин;

– інформація про операції з продажу та зворотної оренди (причини таких операцій, ключові умови та платежі, пов'язані з ними, вплив операцій на грошові потоки звітного періоду).

| Ризик внаслідок | Розкриття інформації |
|---|---|
| ***Змінних орендних платежів*** | Причини використання змінних платежів та їх поширеність |
| | Відносна величина змінних платежів щодо фіксованих |
| | Змінні величини, від яких залежать платежі |
| | Операційні та фінансові наслідки існування таких платежів |
| ***Можливості припинення або продовження оренди*** | Причини використання таких можливостей |
| | Відносна величина можливих платежів щодо звичайних |
| | Поширеність реалізації таких можливостей |
| | Операційні та фінансові наслідки |
| ***Гарантії ліквідаційної вартості*** | Причини надання та поширеність |
| | Ризик ліквідаційної вартості для орендаря |
| | Природа базових активів |
| | Операційні та фінансові наслідки гарантій |

**Рис. 3.17. Подальша оцінка орендного зобов'язання**

Приклад розкриття інформації щодо орендних відносин з боку орендаря, згідно з вимогами МСФЗ, наведено у додатку В.

### *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

#### Практичне завдання 1

2 січня 2018 р. ПАТ «Абсолют» отримало в оренду від ТОВ «Нова якість» складське приміщення площею 500 м$^2$ терміном на 7 років.

**Необхідно** розрахувати суми активів і витрат з амортизації, а також структуру орендних платежів та орендні зобов'язання у звітності ПАТ «Абсолют» за 2018 рік.

**Розв’язання**

У момент отримання приміщення ПАТ «Абсолют» визнає на балансі одночасно актив з права користування в сумі 14 597 694 грн та довгострокове зобов’язання з оренди в сумі 14 487 694 грн.

Вважаємо, що амортизація відображається в обліку щомісяця, починаючи з першого дня оренди. Тоді витрати з амортизації за січень 2018 р. складуть:

Ам = 14 597 694 / 84 місяців = 173 782 грн на місяць.

Детальні розрахунки за перший рік оренди у графіку далі (табл. 3.8).

Таблиця 3.8

**Амортизація активу з права користування**

| *№* | *Дата* | *Строк використання* | *Первісна вартість* | *Амортизація* | *Накопичена амортизація* | *Балансова вартість на кінець* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 31.01.2018 | *84* | 14 597 694 | 173 782 | 173 782 | 14 423 912 |
| 2 | 28.02.2018 | *83* | 14 597 694 | 173 782 | 347 564 | 14 250 130 |
| 3 | 31.03.2018 | *82* | 14 597 694 | 173 782 | 521 346 | 14 076 348 |
| 4 | 30.04.2018 | *81* | 14 597 694 | 173 782 | 695 128 | 13 902 566 |
| 5 | 31.05.2018 | *80* | 14 597 694 | 173 782 | 868 910 | 13 728 784 |
| 6 | 30.06.2018 | *79* | 14 597 694 | 173 782 | 1 042 692 | 13 555 002 |
| 7 | 31.07.2018 | *78* | 14 597 694 | 173 782 | 1 216 475 | 13 381 220 |
| 8 | 31.08.2018 | *77* | 14 597 694 | 173 782 | 1 390 257 | 13 207 437 |
| 9 | 30.09.2018 | *76* | 14 597 694 | 173 782 | 1 564 039 | 13 033 655 |
| 10 | 31.10.2018 | *75* | 14 597 694 | 173 782 | 1 737 821 | 12 859 873 |
| 11 | 30.11.2018 | *74* | 14 597 694 | 173 782 | 1 911 603 | 12 686 091 |
| 12 | 31.12.2018 | *73* | 14 597 694 | 173 782 | 2 085 385 | 12 512 309 |

Для розрахунку відсоткових витрат береться зобов’язання на початок періоду, зменшене на черговий орендний платіж (у нашому випадку сплата на початку місяця) та застосована при первісному розрахунку місячна ставка дисконтування – 1,5 %.

Наприклад, у січні нараховані % = (14 487 694 – 300 000) × 1,5 % = 212 815 грн.

Наступний місячний платіж спочатку погасить нараховані відсотки, а залишок піде в погашення тіла заборгованості. Детальні розрахунки зобов’язання з оренди далі (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Зобов'язання з оренди**

| *№* | *Дата* | *Сума зобов'язань на початок періоду* | *Орендний платіж за договором, грн/міс* | *Фінансові витрати* | *Погашення зобов'язання* | *Сума зобов'язань на кінець періоду* |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 1 | 31.01.2018 | 14 487 694 | 300 000 | 212 815 | 87 185 | 14 400 509 |
| 2 | 28.02.2018 | 14 400 509 | 300 000 | 211 508 | 88 492 | 14 312 017 |
| 3 | 31.03.2018 | 14 312 017 | 300 000 | 210 180 | 89 820 | 14 222 197 |
| 4 | 30.04.2018 | 14 222 197 | 300 000 | 208 833 | 91 167 | 14 131 030 |
| 5 | 31.05.2018 | 14 131 030 | 300 000 | 207 465 | 92 535 | 14 038 496 |
| 6 | 30.06.2018 | 14 038 496 | 300 000 | 206 077 | 93 923 | 13 944 573 |
| 7 | 31.07.2018 | 13 944 573 | 300 000 | 204 669 | 95 331 | 13 849 242 |
| 8 | 31.08.2018 | 13 849 242 | 300 000 | 203 239 | 96 761 | 13 752 480 |
| 9 | 30.09.2018 | 13 752 480 | 300 000 | 201 787 | 98 213 | 13 654 268 |
| 10 | 31.10.2018 | 13 654 268 | 300 000 | 200 314 | 99 686 | 13 554 582 |
| 11 | 30.11.2018 | 13 554 582 | 300 000 | 198 819 | 101 181 | 13 453 400 |
| 12 | 31.12.2018 | 13 453 400 | 300 000 | 197 301 | 102 699 | 13 350 701 |

Отже, станом на 31.12.2018 на балансі ПАТ «Абсолют» буде актив з права користування вартістю 12 512 309 грн і орендне зобов'язання 13 350 701 грн.

Зі свого боку, орендне зобов'язання на звітну дату включатиме поточну частину, що буде погашена упродовж наступного 2019 року, та довгострокову частину, яка відповідає розрахунковій заборгованості через рік, тобто на 31.12.2019.

## Питання для самоконтролю

1. Які компоненти повинен містити договір оренди?
2. На які договора з передачею права користування активом не поширюється вимоги МСФЗ 16?
3. Як проводиться первісна оцінка активу з права користування?
4. Які елементи необхідно визначити для розрахунку приведеної вартості орендних зобов'язань при їх первісній оцінці?
5. За якими моделями обліковуються активи з права користування після первісного визнання?
6. Описати подальші розрахунки за орендними договорами: які операції призводять до зростання орендних зобов'язань, а які до їх зменшення.

7. Які є форми орендного договору з позиції орендодавця?

8. Що являє собою модифікація договору оренди та які є різновиди модифікації?

9. Яка інформація підлягає розкриттю у фінансовій звітності орендаря?

10. Яка інформація підлягає розкриттю у фінансовій звітності орендодавця?

## Тести

**1. Незароблений фінансовий дохід дорівнює:**

а) теперішній вартості мінімальних орендних платежів;

б) різниці між загальною сумою валових інвестицій в оренду і загальною сумою мінімальних орендних платежів;

в) різниці між сумою мінімальних орендних платежів за фінансовою орендою з точки зору орендодавця і будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцем і теперішньою вартістю цієї суми;

г) немає правильної відповіді

**2. На початку січня 2017 року компанія «Марко» запропонувала компанії «Нано» операційну оренду офісних приміщень терміном на 5 років. Орендна плата за перший рік становить 120 тис. грн. Як стимул, компанія «Марко» погоджується звільнити компанію «Нано» від орендної плати в перші 6 місяців у разі укладення договору оренди. Дохід компанії «Марко» від оренди за 2017 рік становитиме, тис. грн:**

а) 120;

б) 116;

в) 108;

г) 80.

**3. Компанія «ТНТ» отримала в оренду обладнання терміном на п’ять років. Справедлива вартість обладнання – 500 тис. грн, авансовий платіж на початку оренди – 100 тис. грн, орендний відсоток – 8 %. Розрахунки здійснюються 1 раз на рік.**

**Фінансові витрати компанії «ТНТ» за 1-й рік оренди складуть (тис. грн):**

а) 24;

б) 32;

в) 40;

г) 48.

**4. На початку січня 2018 року компанія «Нива» взяла в операційну оренду приміщення за 1 000 тис. грн на рік. За умовами договору оренди для отримання переважного права на оренду компанія «Нива» сплатила орендодавцю бонус у сумі 240 тис.грн. При поточній приведеній вартості орендних платежів на початок оренди 4 170 тис. грн витрати на амортизацію орендного активу компанії «Нива» в 2018 році становили, тис. грн:**

а) 834;

б) 786;

в) 1 000;

г) 882.

**5. При фінансовій оренді ризики, пов'язані з об'єктом оренди:**

а) залишаються в орендодавця;

б) відсутні;

в) передаються орендарю;

г) передаються третій стороні, яка гарантує виплати орендної плати орендодавцю.

**6. Собівартість активу з правом використання для орендаря охоплює:**

а) суму первісної оцінки мінімальних орендних платежів;

б) будь-які витрати на поліпшення, заплановані після початку оренди, за вирахуванням отриманих стимулів до оренди;

в) будь-які первісні прямі витрати, понесені орендодавцем;

г) оцінку витрат, які будуть понесені орендарем у процесі демонтажу та переміщення активу, відновлення місця, на якому він розташований.

**7. Компанія «Край» передала у фінансову оренду автомобіль терміном на п’ять років. Справедлива вартість обладнання – 1 млн грн, орендний відсоток – 8 %. Розрахунки здійснюються за передоплатою 1 раз на рік у сумі 200 тис. грн.**

**Доходи компанії «Край» за 1-й рік оренди становитимуть (тис. грн):**

а) 264;

б) 1 000;

в) 1 064;

г) 1 200.

**8. Компанія «Альфа» передала в операційну оренду компанії «Бета» приміщення строком на 5 років. У примітках до фінансової звітності «Бета» не зобов’язана розкривати:**

а) дохід, пов’язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду;

б) витрати на відсотки за орендними зобов’язаннями;

в) прибутки або збитки, що виникають внаслідок продажу та зворотної оренди;

г) дохід від суборенди активів з правом використання.

**9. При операційній оренді ризики, пов’язані з об’єктом оренди:**

а) залишаються в орендодавця;

б) відсутні;

в) передаються орендарю;

г) передаються третій стороні, яка гарантує виплати орендної плати орендодавцю.

**10. У разі операційної оренди орендодавець повинен розкривати таку інформацію:**

а) узгодження між загальними мінімальними орендними платежами на звітну дату і їх дисконтованою вартістю;

б) недисконтовані орендні платежі, які мають надходити щорічно протягом мінімум кожного з перших 5 років та загальну суму за решту років оренди;

в) дохід, пов’язаний зі змінними орендними платежами, не включеними в оцінку чистої інвестиції в оренду;

г) недоотриманий фінансовий дохід.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| в | в | б | г | в | г | в | а | а | б |

**Джерела:** нормативні: 3; 49; основні: 63; 66; інформаційні ресурси: 84; 87; 88; 89; міжнародні видання: 95; монографії: 97; 100; 101.

## 3.4. Вимоги до інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності

***Мета вивчення теми***

Розуміння та практичне застосування вимог МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» до визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.

***Основні питання***

*3.4.1. Нематеріальні активи та їх групування.*

*3.4.2. Визнання та оцінка нематеріальних активів при надходженні.*

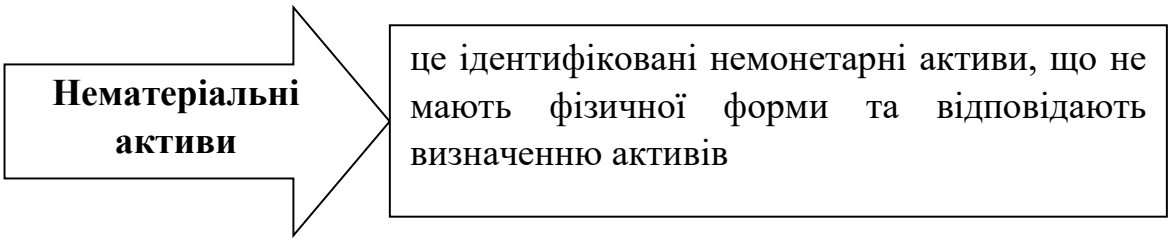
*3.4.3. Особливості оцінки внутрішньогенерованих нематеріальних активів.*

*3.4.4. Амортизація нематеріальних активів.*

*3.4.5. Припинення визнання нематеріальних активів та вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.*

### *3.4.1. Нематеріальні активи та їх групування*

Оцінка, визнання, облік та відображення нематеріальних активів у фінансовій звітності здійснюється на підставі вимог МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи». Метою МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» є визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в інших стандартах.




Однак деякі нематеріальні активи можуть міститися на фізичному носії, такому як компакт-диск, флеш-пам’ять (у випадку комп’ютерного програмного забезпечення), юридична документація (у випадку ліцензії чи патенту) або плівка.

У такому випадку необхідно визначити та оцінити на основі професійного судження, який елемент (матеріальний чи нематеріальний) є суттєвішим.

**Наприклад**, комп’ютерне програмне забезпечення для верстата, який управляється комп’ютером і не може функціонувати без цього конкретного програмного забезпечення, є невіддільною частиною пов’язаного з ним апаратного забезпечення, тому його розглядають як основний засіб.

Отже, якщо програмне забезпечення є невіддільною частиною апаратного забезпечення функціонування обладнання, весь комплекс визнається як матеріальний.

Якщо ж програмне забезпечення можна відокремити від пов’язаного з ним апаратного забезпечення, то його розглядають як нематеріальний актив.

**Надходження нематеріальних активів** на підприємство відбувається різними шляхами. Однак їх можна розділити на два основних:

– надходження від інших юридичних чи фізичних осіб шляхом придбання за грошові кошти, в обмін на подібні чи неподібні активи, безоплатне отримання і ін.;

– створення власними силами підприємства в результаті наукової та інноваційної діяльності.

У процесі створення (генерування) нематеріального активу безпосередньо на підприємстві в результаті інноваційних розробок слід розрізняти два основних етапи таких робіт – **етап дослідження та етап розробки**.

| | |
|---|---|
| **Дослідження** | оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань |

| | |
|---|---|
| **Розробка** | застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проєктування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання |

**Приклади нематеріальних об’єктів, які можуть бути на підприємстві**

Суб’єкти господарювання витрачають ресурси на придбання, розробку, утримання чи збільшенні корисності таких ресурсів, які не мають матеріальної форми.

Це можуть бути технічні чи наукові знання, нові технології, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань).

Якщо об’єкт не відповідає визначенню нематеріального активу, то витрати на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати на час їх здійснення.

**Приклади нематеріальних об’єктів:**

**–** комп’ютерне програмне забезпечення;

– патенти;

– авторські права;

– кінофільми;

– переліки клієнтів;

– права на іпотечне обслуговування;

– ліцензії на риболовлю;

– квоти на імпорт;

– привілеї;

– взаємовідносини клієнтів чи постачальників;

– прихильність клієнтів;

– частка ринку та маркетингові права.

**Приклад групування нематеріальних активів:**

**–** назви брендів;

– заголовки та назви видань;

– комп’ютерне програмне забезпечення;

– ліцензії та привілеї;

– авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;

– рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи;

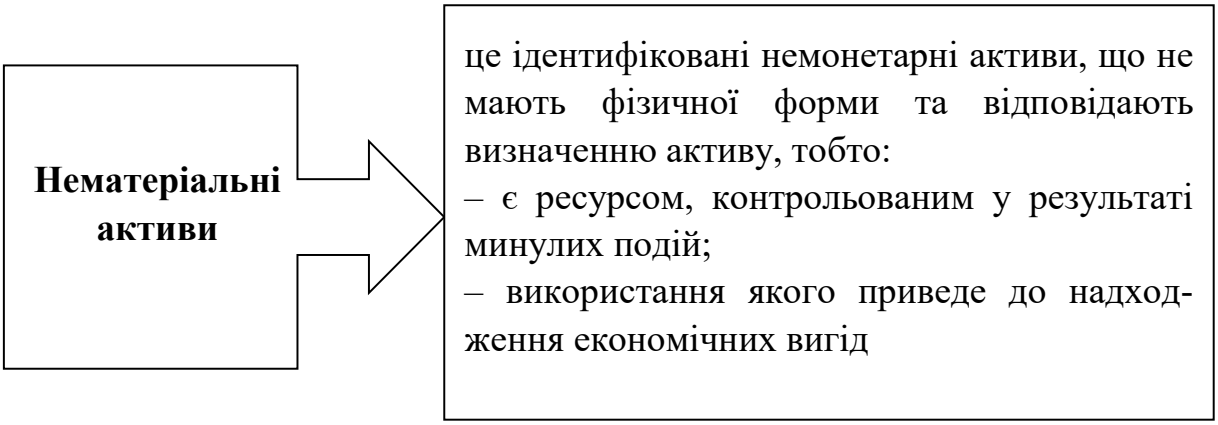
– нематеріальні активи на етапі розробки.

Для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньогенеровані).

У випадку, якщо об’єкт нематеріальних активів придбано при об’єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання.

| | |
|---|---|
| **Гудвіл,** що виникає при об’єднанні бізнесу | платіж, здійснений покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигід від активів, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо |

Визначення нематеріального активу потребує його чіткої ідентифікації для розрізнення з гудвілом.




**Ідентифікація нематеріального активу**

Актив відповідає критерію можливості ідентифікації у розумінні нематеріального активу, якщо він:

– може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення або відділення від суб'єкта господарювання і продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням;

– або виникає в результаті контрактних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

**Контрольованість**

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, а також якщо він може обмежити доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріальних активів, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити у судовому порядку.

**Наприклад.** Ринкові та технічні знання можуть дати майбутні економічні вигоди тільки у випадку, якщо вони охороняються юридичними правами, такими як авторські права, обмеження торговельних угод або юридичними зобов'язаннями працівників зберігати конфіденційність.

Суб'єкт господарювання може мати групу кваліфікованих працівників і бути здатним визначити зростаючу кваліфікацію працівників, що спричинить майбутні економічні вигоди від

навчання. Суб'єкт господарювання може також очікувати, що персонал продовжуватиме надавати йому свою кваліфікацію. Проте, як правило, суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти відповідними визначенню нематеріального активу.

З тієї ж причини не можна віднести до нематеріальних активів спосіб управління чи технічний талант, якщо вони не захищені юридичними правами.

**Прикладом** юридично захищених прав суб´єкта господарювання на окремі таланти кваліфікованих працівників є придбання футбольними клубами футболістів (трансфер футболістів). У такому випадку нематеріальний актив в сумі вартості придбання визнається футбольним клубом в обліку і звітності.

Суб'єкт господарювання може мати портфель клієнтів або частку ринку й очікувати, що завдяки його зусиллям із поліпшення взаємовідносин з клієнтами та їхньої лояльності клієнти продовжуватимуть торгівлю з суб'єктом господарювання. Проте за відсутності юридичних прав захисту або інших способів контролю взаємовідносин з клієнтами чи їхньої лояльності суб'єкт господарювання, як правило, не має достатнього контролю над економічними вигодами від взаємовідносин з клієнтами чи від їхньої лояльності, щоб розглядати ці об'єкти (портфель клієнтів, частку ринку, взаємовідносини з клієнтами та їхню прихильність) як такі, що відповідають визначенню нематеріальних активів.

**Майбутні економічні вигоди**

Майбутні економічні вигоди, які надходять від нематеріального активу, можуть включати дохід від продажу продукції чи послуг, заощадження витрат або інші вигоди, які є результатом використання суб'єктом господарювання активу. Наприклад, використання інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати, а не збільшити майбутні доходи.

### *3.4.2. Визнання та оцінка нематеріальних активів при надходженні*

**Нематеріальний актив слід визнавати тоді,** коли існує ймовірність отримання економічних вигід у майбутньому та коли собівартість активу можна достовірно визначити.

Ймовірність майбутніх економічних вигід доказується шляхом використання припущень, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.

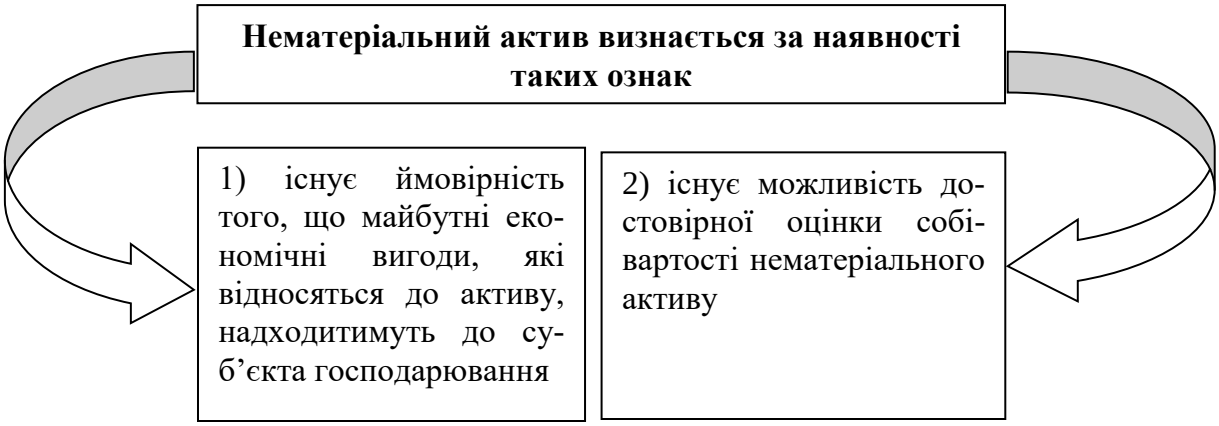



**Рис. 3.18. Умови визнання нематеріального активу**

Щоб оцінити ступінь упевненості, властивий надходженню та вибуттю майбутніх економічних вигід, що відносяться до використання активу, суб'єкт господарювання застосовує судження, зроблене на основі свідчень (переважно зовнішніх), наявних на час первісного визнання.

**Первісна оцінка нематеріальних активів, придбаних окремо**

Нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію імовірності (існування майбутніх економічних вигід) і визнання (собівартість можна достовірно оцінити).

**Собівартість нематеріальних активів** складається з елементів, наведених на рис. 3.19.

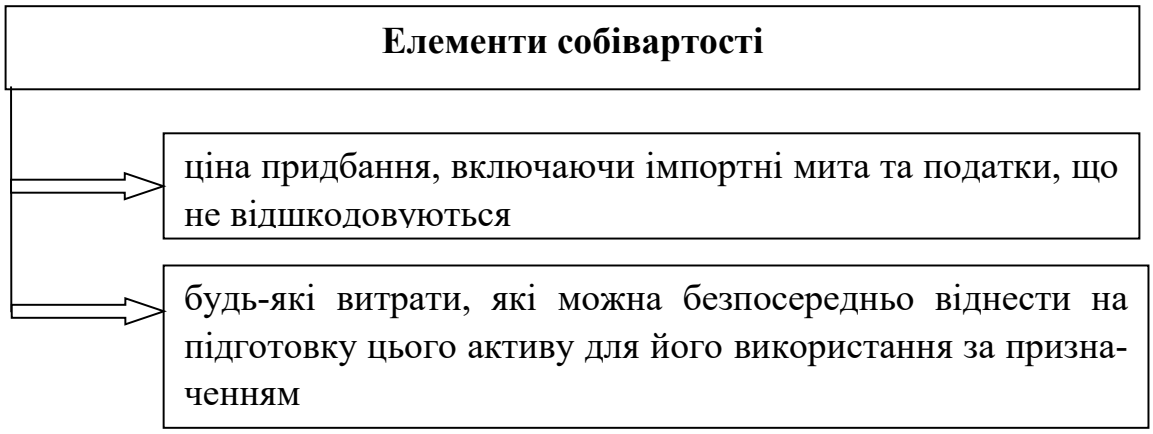



**Рис. 3.19. Формування собівартості нематеріальних активів**

**Прикладами** витрат, які можуть бути віднесеними безпосередньо на підготовку нематеріального активу, є:

– витрати на виплати працівникам, що виникають безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану (згідно з визначенням у МСБО 19 «Виплати працівникам»);

– професійні гонорари, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

– витрати на перевірку належного функціонування такого активу.

**Не відносять до собівартості нематеріального активу:**

– витрати на запровадження нового продукту або послуги (в тому числі витрати на рекламу і просування на ринку);

– витрати на ведення бізнесу в новій місцевості або з новим класом клієнтів (у тому числі витрати на підготовку персоналу);

– адміністративні та інші загальні накладні витрати.

**Оцінка нематеріальних активів, придбаних як частина об´єднання бізнесу**

Якщо нематеріальний актив купують при об’єднанні бізнесу, собівартість нематеріального активу базується на його справедливій вартості на дату придбання**.**

Справедлива вартість нематеріального активу відображає ринкові очікування щодо ймовірності надходження до суб’єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі.

Це означає, що визнається як актив окремо від гудвілу, наприклад, внутрішній проєкт з дослідження і розробки об'єкта, що купується, якщо цей проєкт відповідає визначенню нематеріального активу, а його справедливу вартість можна достовірно оцінити.

Внутрішній проєкт з дослідження і розробки об'єкта, що купується, відповідає визначенню нематеріального активу, якщо він:

– відповідає визначенню активу;

– може бути ідентифікованим, тобто є відокремлюваним або виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав.

Справедливу вартість нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, як правило, можна оцінити з достовірністю, достатньою для визнання окремо від гудвілу.

Наприклад, назва журналу, що видається, не може бути продана окремо від відповідної бази даних його передплатників, або торговий знак натуральної джерельної води може бути пов'язаний з певним джерелом і не може бути проданий окремо від цього джерела. В таких випадках покупець визнає таку групу активів, як єдиний актив, окремо від гудвілу, якщо окремі визначення справедливої вартості цих активів у групі не можна достовірно оцінити.

**Методи непрямої оцінки справедливої вартості нематеріальних активів**

Терміни «торгові знаки» та «торгові назви» часто використовуються як синоніми торгової марки та інших назв. Однак перші є загальними маркетинговими термінами, які здебільшого використовуються для посилання на групу додаткових активів, таких як торгові марки (або марки послуг) і пов'язані з відповідною назвою товару, формулами, рецептами та технологічною майстерністю.

Якщо неможливо достовірно оцінити справедливу вартість додаткових активів окремо, покупець визнає групу додаткових активів, що складають торговий знак, як єдиний актив.

Якщо ж справедливу вартість додаткових активів можна достовірно оцінити окремо, покупець може визнати їх як єдину групу за умови, що окремі активи мають подібні строки корисної експлуатації.




**Рис. 3.20. Методи непрямої оцінки справедливої вартості для унікальних нематеріальних активів**

**Найдостовірнішу оцінку** справедливої вартості забезпечують ціни котирувань на активному ринку. Відповідна ринкова ціна, як правило, і є поточною ціною покупця.

Методи непрямої оцінки можна використовувати для первісної оцінки нематеріального активу, придбаного під час об'єднання бізнесу.

Методи непрямої оцінки нематеріального активу:

– застосування аналітичних показників, які відображають поточні ринкові операції, які впливають на прибутковість активу (таких як дохід, частки ринку, операційний прибуток тощо);

– надходження роялті від видачі ліцензії на нематеріальний актив іншій стороні в операції між незалежними сторонами;

– дисконтування оціненого майбутнього чистого грошового потоку від цього активу.

**Подальші витрати на придбаний незавершений проєкт з дослідження і розробки**

Подальші витрати, пов'язані з придбаним незавершеним проєктом з дослідження і розробки можуть бути віднесені:

– або на витрати періоду;

– або на балансову вартість придбаного незавершеного проєкту.

Якщо подальші витрати пов’язані з етапом дослідження, то вони визнаються як витрати під час їхнього понесення.

Якщо подальші витрати пов’язані з етапом розробки, то вони можуть збільшувати балансову вартість нематеріального активу на підставах, визначених для етапу розробки.

**Оцінка нематеріальних активів, придбаних шляхом державного гранту**

У деяких випадках нематеріальний актив можна придбати безкоштовно або за номінальну компенсацію шляхом державного гранту. Це відбувається, коли держава продає чи розподіляє суб’єктові господарювання нематеріальні активи, такі як права на посадку в аеропорту, ліцензії на роботу радіо чи телестанцій, ліцензії чи квоти на імпорт або права на доступ до інших обмежених ресурсів.

Для нематеріальних активів, придбаних шляхом державного гранту, використовується два види оцінок згідно з МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»:

**– за справедливою вартістю**;

**– за номінальною сумою** плюс будь-які витрати, що їх можна безпосередньо віднести до підготовки активу до його використання за призначенням.

**Оцінка нематеріальних активів, придбаних у результаті обміну**

Один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбаними в результаті обміну на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю, якщо операція:

– має комерційну сутність;

– справедливу вартість ні отриманого активу, ні переданого активу не можна достовірно оцінити.

Операція з обміну має комерційну сутність, якщо:

– грошові потоки (тобто ризик, час надходження та суми) від отриманого активу відрізняються від конфігурації грошових потоків за переданим активом;

– для конкретного суб'єкта господарювання змінюється вартість тієї частки його діяльності, на яку вплинули зміни в результаті обміну.

Результат цього аналізу повинен бути зрозумілим без необхідності для суб'єкта господарювання здійснювати деталізовані обчислення.

**Приклад.** ПАТ «Сатурн» придбало у ПАТ «Оріон» патент на винахід технології вирощування монокристалів кремнію високої чистоти для виготовлення сонячних батарей. В оплату за патент було передано продукцію підприємства у вигляді двох радіорелейних систем для використання за призначенням собівартістю $200 000 кожна та перераховано грошові кошти в сумі $400 000. Ринкова вартість радіорелейної системи становить $300 000.

Вартість патенту на винахід складає суму:

$300 000 × 2 + $400 000 = $1 000 000.

**Внутрішньогенерований гудвіл**

Внутрішньогенерований гудвіл не визнається як актив, оскільки він не є ресурсом, який можна ідентифікувати (тобто його не можна відокремити і він не виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав), який контролюється суб'єктом господарювання і який можна достовірно оцінити за собівартістю.

### *3.4.3. Особливості оцінки внутрішньогенерованих нематеріальних активів*

Нематеріальні активи, створені власними силами, визнаються, якщо відповідають загальним вимогам визнання нематеріального активу.

Створення нематеріального активу на підприємстві включає в себе два етапи, визнання яких здійснюється по-різному:

– не визнається – етап дослідження (витрати та дослідження не формують собівартість);

– визнається – етап розробок (витрати на розробку формують собівартість нематеріального активу).

Суттєвим застереженням є те, що витрати на внутрішній проєкт зі створення нематеріального активу будуть визнані такими, ніби вони були понесені лише на етапі дослідження, якщо суб'єкт господарювання не може відокремити етап дослідження від етапу розробок.

Нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок (чи на етапі розробок внутрішнього проєкту), слід визнавати, якщо суб'єкт господарювання може підтвердити певний перелік обставин, які доказують наміри і можливості підприємства завершити розробку нематеріального активу та використовувати його за призначенням (рис. 3.21).




**Рис. 3.21. Визнання внутрішньогенерованого нематеріального активу**

Витрати на дослідження (чи на етап дослідження внутрішнього проєкту) слід визнавати як витрати на дату їх здійснення.

**Приклади етапу розробок**:

– проєктування, конструювання та випробовування прототипів та моделей перед комерційним виробництвом або використанням;

– проєктування інструментів, матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано нову технологію;

– проєктування, конструювання та випробовування обраних варіантів нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологій, систем чи послуг.

***Не визнаються як нематеріальні активи*** внутрішньогенеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти, оскільки витрати, понесені господарюючим суб'єктом на їх створення, не можна відокремити від витрат на розвиток бізнесу в цілому.

**Оцінка за собівартістю**

Собівартість внутрішньогенерованого нематеріального активу складається з усіх витрат, які можна прямо віднести на створення, виробництво та підготовку активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом.

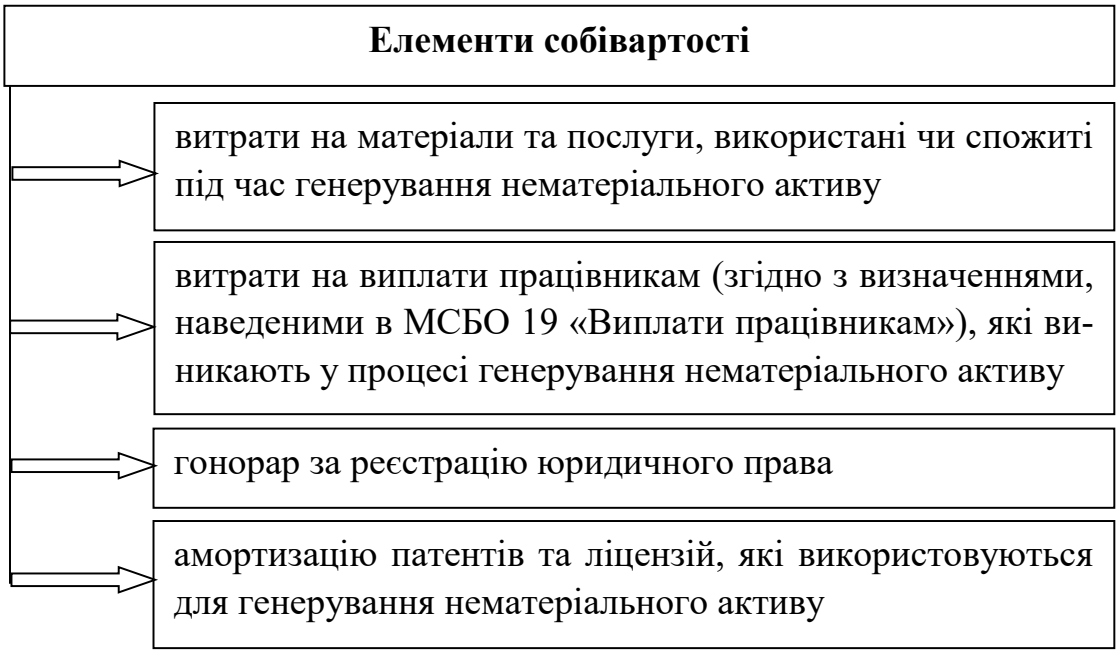



**Рис. 3.22. Формування собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу**

**Не входять до собівартості внутрішньогенерованого нематеріального активу**:

– витрати на продаж, адміністративні та інші загальні накладні витрати, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання;

– чітко визначені недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності;

– витрати на навчання працівників роботі з активом.

**Приклад**

ПАТ «Сатурн» розробляє нову виробничу технологію. Протягом 2018 р. понесені витрати становили 100 000 євро, з яких 90 000 євро були понесені до 1 грудня 2018 р., а 10 000 євро – у період між 1 грудня та 31 грудня 2018 р. При цьому, керівництво ПАТ «Сатурн» аргументовано може продемонструвати, що на 1 грудня 2018 р. виробничий процес відповідав критеріям визнання як нематеріальний актив.

Суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів для завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 100 000 євро.

На кінець 2018 р. технологія визнається як нематеріальний актив за собівартістю 10 000 євро.

Витрати сумою 90 000 євро, понесені до 1 грудня 2018 р., визнаються як витрати періоду, оскільки до 1 рудня 2018 р. не було відповідності критеріям визнання. Ці витрати ніколи не стануть частиною собівартості створеної технології, визнаної у балансі.

***Отже, витрати на дослідження не входять до собівартості нематеріального активу, визнаються витратами періоду, в якому вони були понесені.***

Оцінка нематеріального активу після визнання

Для своєї облікової політики суб’єкт господарювання повинен обрати одну з моделей оцінки нематеріального активу на дату складання звітності:

– модель собівартості;

– модель переоцінки.

Якщо облік нематеріального активу здійснюється за методом переоцінки, всі інші активи цього класу слід відображати в обліку за таким самим методом, якщо тільки для цих активів немає активного ринку.

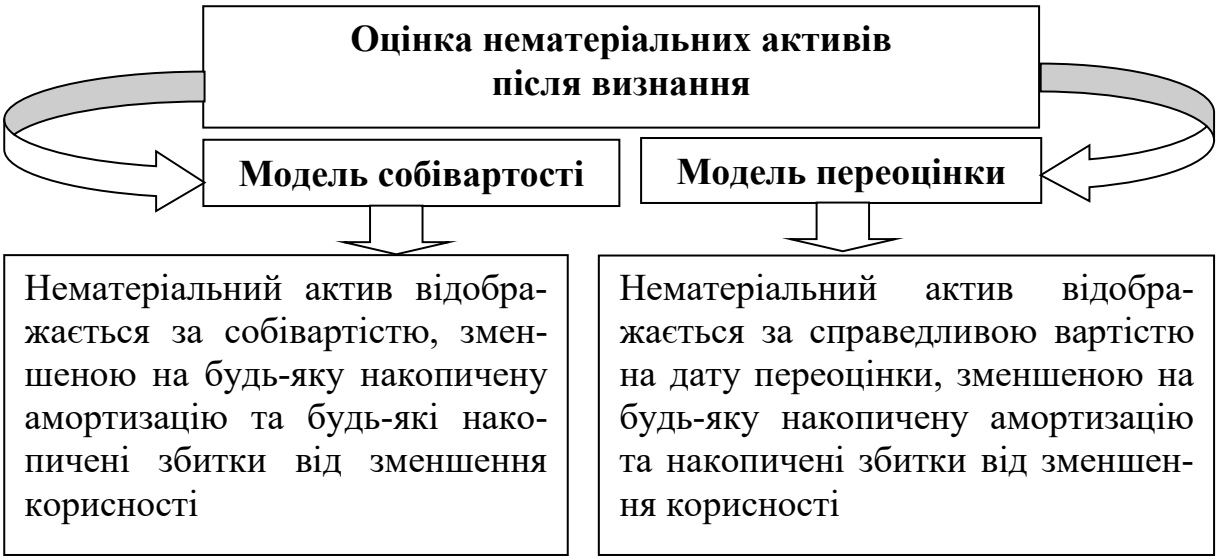



**Рис. 3.23. Дві моделі оцінки нематеріальних активів у процесі їх використання**

**Модель собівартості**

Після первісного визнання нематеріальний актив відображається за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

**Модель переоцінки**

Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Для здійснення переоцінки нематеріального активу при використанні моделі переоцінки справедливу вартість встановлюють на підставі даних активного ринку.

Переоцінка здійснюється на регулярній основі таким чином, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від справедливої вартості на дату балансу.

Періодичність переоцінки залежить від динаміки коливань справедливої вартості нематеріальних активів.

**Накопичена амортизація при переоцінці**

Якщо нематеріальний актив переоцінюють, то накопичену амортизацію на дату переоцінки або:

– перераховують у пропорції до зміни валової балансової вартості активу так, що балансова вартість активу після переоцінки дорівнює його переоціненій вартості;

– вилучають з валової балансової вартості активу, а чисту суму перераховують до переоціненої вартості активу.

Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (оскільки для нього не існує активного ринку), цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

**Відображення переоцінки**

Переоцінка нематеріальних активів відображається або в іншому сукупному доході і у власному капіталі, або у прибутках (збитках).

Перша дооцінка балансової вартості нематеріального активу визнається в іншому сукупному прибутку та наводиться у власному капіталі в статті «Дооцінка».

Перша уцінка балансової вартості нематеріального активу визнається у прибутку чи збитку.

Якщо уцінка відбулася після дооцінки, то на суму попередньої дооцінки зменшується стаття власного капіталу «Дооцінка», а сума, що перевищує попередню дооцінку, відображається у прибутках (збитках).

**Термін корисної експлуатації нематеріальних активів**

Строк корисної експлуатації нематеріального активу відображає рівень майбутніх витрат на обслуговування, необхідних для підтримки його продуктивності, визначених під час оцінювання терміну корисної експлуатації цього активу, і намір досягти такого рівня.

Оцінюючи термін корисної експлуатації нематеріального активу, необхідно встановлювати, чи він є визначеним, чи

невизначеним, а також визначати його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які становлять цей строк корисної експлуатації.

Невизначений термін експлуатації не означає «безкінечний». Невизначеність передбачає оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу на основі принципу обачності.

Комп'ютерне програмне забезпечення та багато інших нематеріальних активів, враховуючи швидкі зміни у технології, чутливі до технічного старіння. Отже, ймовірно, що строк їхньої корисної експлуатації буде коротким.

### *3.4.4. Амортизація нематеріальних активів*

**Амортизація нематеріальних активів з визначеним терміном корисного використання**

Суму амортизації нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.

Нарахування амортизації починається з дати, коли він перебуває у тому місці і стані, які необхідні для його використання у спосіб, визначений управлінським персоналом.

Нарахування амортизації слід припиняти на одну з наведених дат залежно від того, яка з них наступає раніше:

– або на дату, коли цей актив класифікується як такий, що утримується для продажу (або включається до групи, призначеної для продажу) відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність»;

– або на дату, коли припиняється визнання цього активу.

**Методи амортизації нематеріальних активів з визначеним терміном корисного використання**

Метод амортизації, використаний для нематеріального активу, повинен відображати очікувану форму споживання економічних вигід суб'єктом господарювання.

Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати метод прямолінійного списання.

Для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації можна використовувати різні методи амортизації:

– метод прямолінійного списання;

– метод зменшення залишку;

– метод одиниць продукції.

**Ліквідаційна вартість**

Ліквідаційну вартість нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації слід приймати за нуль, якщо:

– немає зобов'язання третьої сторони щодо придбання активу наприкінці строку його корисної експлуатації;

– немає активного ринку для такого активу.

Сума активу, яка амортизується, визначається після вирахування його ліквідаційної вартості.

Ліквідаційна вартість, інша, ніж нуль, означає, що суб'єкт господарювання очікує ліквідувати нематеріальний актив до кінця терміну його економічної експлуатації.

**Нематеріальні активи з невизначеним терміном корисного використання**

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

Такі активи повинні перевірятися на зменшення корисності шляхом порівняння суми його очікуваного відшкодування з сумою балансової вартості (МСБО 36 «Зменшення корисності активів»):

– щороку;

– кожного разу, коли є свідчення можливого зменшення корисності нематеріального активу.

### *3.4.5. Припинення визнання нематеріальних активів та вимоги до розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності*

Визнання нематеріального активу слід припиняти у двох випадках:

– у разі його вибуття;

– відсутності ознак очікування майбутньої економічної вигоди.

У фінансовій звітності розкривається як загальна інформація, так і за окремими групами.

**Загальна інформація**

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про класифікацію нематеріальних активів. При цьому клас нематеріальних активів є групою активів, подібних за характером та використанням у діяльності суб'єкта господарювання. У МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» наведено приклад групування нематеріальних активів, однак рішення про класифікацію приймається підприємством самостійно.

**Приклад групування нематеріальних активів:**

– заголовки та назви видань;

– ліцензії та привілеї;

– авторські права, патенти та інші права на промислову власність,

– права на обслуговування та експлуатацію;

– комп'ютерне програмне забезпечення;

– рецепти, формули, моделі, проєкти та прототипи;

– нематеріальні активи на етапі розробки.

Для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньогенеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи) суб'єкт господарювання повинен розкривати у фінансових звітах таку інформацію:

– чи є строк корисної експлуатації визначеним або невизначеним;

– терміни корисної експлуатації для нематеріальних активів з визначеним терміном експлуатації;

– методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;

– валову балансову вартість та накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;

– у звіті про прибутки і збитки відображати статтю, в яку включено амортизацію нематеріальних активів;

– узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, з поясненнями про:

– шляхи надходження;

– випадки ліквідації і вибуття;

– результати переоцінок;

– збитки від зменшення корисності;

– амортизація, визнана протягом періоду;

– чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансових звітів закордонних одиниць;

– інші зміни балансової вартості протягом періоду.

**Інформація про нематеріальні активи, корисність яких зменшилася**

У фінансовій звітності необхідно надати інформацію про нематеріальні активи, корисність яких зменшилася, а саме:

– характер та суми зміни облікової оцінки, яка істотно впливає у поточному періоді чи, за очікуванням, істотно впливатиме у подальших періодах;

– період амортизації;

– метод амортизації;

– суми ліквідаційної вартості;

– причини, внаслідок яких строк корисної експлуатації нематеріального активу оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини на підтримку оцінки строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного.

**Інформація про нематеріальні активи, одержані за державними грантами**

У звітності слід надати інформацію про нематеріальні активи, отримані за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю:

– справедливу вартість, первісно визнану для цих активів;

– їхню балансову вартість;

– чи оцінено їх після визнання за методом собівартості, чи за методом переоцінки;

– існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов’язань;

– суму контрактних зобов’язань з придбання нематеріальних активів.

**Інформація про нематеріальні активи, оцінені після визнання на основі моделі переоцінки**

Якщо нематеріальні активи відображаються в обліку за переоціненими сумами, суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію про кожний клас нематеріальних активів:

– дату та обставини переоцінки;

– балансову вартість переоцінених нематеріальних активів;

– балансову вартість, яка була б визнана, якби переоцінений клас нематеріальних активів оцінювався б після визнання за методом собівартості;

– суму дооцінки, яку відносять до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам;

– методи і суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активу.

**Інформація про витрати на дослідження та розробки**

Суб'єкт господарювання повинен розкривати сукупну суму витрат на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.

**Інша інформація**

Заохочується додатково надавати інформацію про нематеріальні активи, які:

– повністю амортизовані, але продовжують використовуватися;

– стислий опис суттєвих нематеріальних активів, контрольованих суб'єктом господарювання, але не визнаних як активи, оскільки вони не відповідали критеріям визнання.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

### Практичне завдання 1

***Необхідно*** розрахувати балансову вартість нематеріальних активів для відображення у Звіті про фінансовий стан на 31.12.2019.

Компанія «Сатурн» готує фінансову звітність станом на 31.12.2019. Щодо нематеріальних активів є така інформація:

1. 1 липня 2017 р. компанія «Сатурн» почала розробку технології для підвищення ефективності виробничого процесу. Витрати за проєктом, пов'язані з отриманням та аналізом науково-технічних знань, у розмірі 200 тис. грн були відображені у звіті про сукупний дохід у році, що закінчився 31.12.2019. У подальшому компанія понесла витрати з пошуку та оцінки альтернативних технологій щомісяця по 100 тис. грн до 31.03.2019 і на цю дату проєкт було визнано технічно здійсненим і економічно життєздатним. Подальші витрати (на проєктування та випробування) до моменту завершення процесу розробки технології на суму 1 200 тис. грн були понесені протягом 9 місяців з 01.04.2018 по 31.12.2019.

2. Компанія «Сатурн» 30.09.2019 придбала ліцензію на видобуток корисних копалин на 10 років. Вартість ліцензії – 1 400 тис. грн, з яких 700 тис. грн було сплачено авансом у серпні 2019 року, а решта підлягає оплаті за рік. Також понесено накладні витрати на оформлення ліцензії – 50 тис. грн та отримано послуги з навчання працівників, які будуть задіяні в роботах з видобутку корисних копалин – 90 тис. грн. (оплату здійснено на початку вересня). При цьому вартість фінансування для «Сатурн» становить 19 %.

3. 1 червня 2019 р. придбано компанію «ЕКО», яка володіє власною торговельною маркою, справедлива вартість якої на дату придбання складає 3 300 тис. грн. Існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від торговельної марки протягом 8 років.

**Розв'язання**

1. До 31.03.2018 витрати є зіставними зі стадією дослідження і не можуть бути визнаними у складі первісної вартості нематеріального активу. Подальші витрати, коли проєкт визнано технічно здійсненим, відповідають етапу розробки, відповідно первісна вартість – 1 200 тис. грн. Саме ця сума є балансовою вартістю нематеріального активу на 31.12.2019, оскільки наприкінці грудня проєкт завершено.

2. Первісна вартість ліцензії включатиме сплачену за номіналом передоплату, продисконтовану суму доплати та вартість накладних послуг з оформлення. Витрати на навчання персоналу не можуть бути капіталізованими. Пунк 15 МСБО 38 зазначає: суб'єкт господарювання не має достатнього контролю над очікуваними майбутніми економічними вигодами, отримуваними від групи кваліфікованих працівників і від навчання, щоб вважати ці об'єкти такими, що відповідають визначенню нематеріального активу.

Тому первісна вартість складатиме (тис. грн):

$$700 + 700 \times \frac{1}{1 + 0{,}19} + 50 = 1\,338.$$

Балансова вартість на 31.12.2018 за умови застосування прямолінійного методу амортизації та моделі обліку за собівартістю (тис. грн):

$$1\,338 - \frac{1\,338}{10 \times 12} \times 3 = 1\,305.$$

3. Якщо нематеріальний актив отримано в результаті об'єднання бізнесу, то його собівартістю є справедлива вартість на дату придбання (3300 тис. грн). Балансова вартість на 31.12.2018 (тис. грн):

$$3\,300 - \frac{3\,300}{8 \times 12} \times 7 = 3\,059.$$

4. Отже, балансова вартість нематеріальних активів ТОВ «Синтез» на 31.12.2018 складе:

1 200 + 1 305 + 3 059 = 5 564 тис. грн.

## Практичне завдання 2

**Необхідно** розрахувати і виокремити гудвіл та нематеріальні активи в обліку та звітності ПАТ «Росинка», що були отримані у процесі придбання компанії «Чисте джерело».

Підприємство ПАТ «Росинка» заплатило 10 000 000 євро за придбання всього пакета акцій компанії «Чисте джерело».

На дату придбання справедлива вартість чистих активів компанії «Чисте джерело» становила 6 000 000 євро. Крім того, компанія «Чисте джерело» володіла такими ексклюзивними правами:

– на торгову марку «Джерельна вода», що користувалася значним попитом серед населення і займала свою частину на ринку очищеної води. Оцінка торгової марки незалежними експертами перед продажем компанії становила 300 000 євро, що зафіксовано в акті оцінщика;

– ексклюзивні права на доставку води «Здоров'я» замовникам. Очікується, що це право протягом 6 років забезпечать надходження грошових коштів у сумі 250 000 євро щорічно. Фінансові фахівці компанії ПАТ «Росинка» визначили, що ставка дисконту грошових потоків становить 10 %. Поточна вартість ануїтету однієї грошової одиниці для терміну 6 років – 4,36.

**Розв'язання**

Сума, яка перевищує вартість чистих активів придбаного підприємства, становить 4 000 000 євро. Однак у цій сумі присутня вартість двох нематеріальних активів, які необхідно виокремити для визначення гудвілу.

1. Нематеріальний актив «Торгова марка «Джерельна вода». Вартість такого нематеріального активу визначена актом оцінщика і становить 300 000 євро.

2. Вартість ексклюзивного права на доставку води «Здоров'я» можна оцінити, використавши ці умови задачі як поточну вартість ануїтету. Ануїтетом у цьому випадку є розрахункова величина щорічного доходу у сумі 250 000 євро щороку. За умов, визначених у задачі, поточна вартість звичайного ануїтету становить 4,35. Отже, теперішня вартість майбутніх грошових надходжень становитиме суму:

$$250\,000 \text{ Є} \times 4{,}36 = 1\,090\,000 \text{ євро}.$$

Отже, гудвіл складатиме суму:

$$4\,000\,000 \text{ Є} - 1\,090\,000 \text{ Є (ексклюзивне право на доставку води)} - 300\,000 \text{ Є (торгова марка)} = 2\,610\,000 \text{ Є}.$$

В обліку надходження нематеріальних активів відобразиться так:

Дт рахунку «Нематеріальні активи «Торгова марка» 3 00 000 Євро

Дт рахунку «Нематеріальні активи

«Права на доставку води» 1 090 000 євро

Дт рахунку «Гудвіл» 2 610 000 євро

Дт рахунків активів 6 000 000 євро

Кт рахунку «Грошові кошти» 10 000 000 євро

## Питання для самоконтролю

1. Які активи слід вважати нематеріальними?
2. Які характеристики повинен мати нематеріальний об’єкт для визнання його активом?
3. Як оцінюються нематеріальні активи у процесі їх надходження на підприємство?
4. Які елементи слід включати до собівартості нематеріального активу, який надходить на підприємство?
5. Які нематеріальні активи вважаються внутрішньогенерованими та як здійснюється їх оцінка?
6. Що таке гудвіл і коли він визнається як нематеріальний актив у фінансовій звітності?
7. Як оцінюються активи, що надходять у результаті обміну на інші активи?
8. Що таке амортизація та знецінення нематеріальних активів?

## Тести

**1. Нематеріальні активи – це:**

а) активи, що не мають фізичної форми, але збільшують вартість підприємства;

б) немонетарні активи, що в майбутньому приноситимуть прибутки;

в) ідентифіковані немонетарні активи, що не мають фізичної форми та відповідають визначенню активу;

г) ідентифіковані немонетарні активи, що забезпечують розвиток підприємства у майбутньому.

**2. До внутрішньогенерованого нематеріального активу слід віднести:**

а) актив, що можна виокремити та відобразити в балансі при розрахунку гудвіла;

б) актив, що створюється на підприємстві в результаті розробки нової технології;

в) актив, створений капіталізацією витрат на рекламні заходи щодо нової продукції;

г) актив, створений капіталізацією витрат на дослідження і розробку нової технології.

**3. До собівартості нематеріального активу не відносять:**

а) витрати на виплати працівникам, що виникають безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

б) професійні гонорари, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

в) витрати на перевірку належного функціонування нематеріального активу;

г) витрати на рекламу і просування на ринку.

**4. До собівартості нематеріального активу відносять:**

а) професійні гонорари, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

б) витрати на запровадження нового продукту або послуги (зокрема, витрати на рекламу і просування на ринку);

в) витрати на ведення бізнесу в новій місцевості або з новим класом клієнтів (зокрема, витрати на підготовку персоналу);

г) адміністративні та інші загальні накладні витрати.

**5. Дооцінка нематеріальних активів відображається у складі:**

а) доходів від операційної діяльності та у складі власного капіталу;

б) доходів від фінансової діяльності та у складі власного капіталу;

в) доходів від інвестиційної діяльності та у складі власного капіталу;

г) інших сукупних доходів та у складі власного капіталу.

**6. Нематеріальні активи, отримані шляхом державних грантів, оцінюють за:**

а) за справедливою вартістю або за номінальною сумою;

б) за справедливою вартістю або за собівартістю;

в) за справедливою вартістю або переоціненою вартістю;

г) за справедливою вартістю або за історичною фактичною вартістю.

**7. Балансова вартість нематеріальних активів з невизначеним терміном використання в кінці кожного звітного періоду:**

а) зменшується шляхом визнання витрат на амортизацію;

б) збільшується шляхом застосування коефіцієнтів індексації;

в) зменшується шляхом визнання витрат на знецінення;

г) не змінюється ні за яких обставин.

**8. Якщо для нематеріального активу відсутній активний ринок, то його ліквідаційна вартість приймається рівною:**

а) одній десятій частині його балансової вартості;

б) нулю;

в) сумі, встановленій оціночною компанією;

г) сумі, що не перевищує суму суттєвості.

**9. Під час збільшення терміну корисного використання балансова вартість нематеріального активу:**

а) не змінюється;

б) збільшується пропорційно збільшенню терміну корисного використання;

в) збільшується шляхом застосуванням індексації вартості;

г) зменшується пропорційно збільшенню терміну корисного використання.

**10. Для оцінки нематеріальних активів у процесі їх експлуатації використовуються:**

а) модель собівартості і модель історичної вартості;

б) модель суттєвості і модель переоцінки;

в) модель пропорційності і модель собівартості;

г) модель собівартості і модель переоцінки.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| в | б | г | а | г | а | в | б | а | г |

**Джерела:** нормативні: 3; 4; 5; 26; 33; основні: 63; 64; 65; 66; додаткові: 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; міжнародні видання: 95; монографії: 97; 100; 101.

## 3.5. Вимоги до інформації про запаси, необоротні активи, призначені для продажу та групи вибуття

***Мета вивчення теми***

Вивчення теоретичних та практичних питань щодо оборотних активів, запасів та їх оцінки у процесі придбання, використання та на кінець періоду, а також теоретичні та практичні аспекти щодо обліку та відображення у фінансовій звітності непоточних активів, призначених для продажу та груп вибуття.

***Основні питання***

*3.5.1. Первісна оцінка запасів та складові собівартості запасів.*

*3.5.2. Методи списання запасів у постійній і періодичній системі обліку.*

*3.5.3. Вимоги до оцінки запасів для відображення у фінансовій звітності.*

*3.5.4. Непоточні активи, призначені для продажу та групи вибуття.*

### *3.5.1. Первісна оцінка запасів та складові собівартості запасів*

Методика формування первісної вартості запасів, собівартості продукції, методи оцінки запасів під час надходження, використання і відвантаження, особливості формування балансової вартості запасів та відображення інформації про них у Звіті про фінансовий стан визначаються МСБО (IAS) 2 «Запаси». Дія стандарту не поширюється на фінансові інструменти, біологічні активи та інші поточні активи.

**Сутність та класифікація запасів**

З***апаси – це активи, які утримуються для продажу, перебувають у процесі виробництва для подальшого продажу, існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або надання послуг.***

***Класи запасів:***

**–** товари;

– готова продукція;

– незавершене виробництво;

– виробничі запаси;

– виробничі допоміжні матеріали.

Критерії визнання запасів є аналогічними до інших активів підприємства (відповідність визначенню активу – висока ймовірність отримання економічних вигід, можливість оцінки).

**Отже, запаси визнаються активами, якщо**:

– існує ймовірність отримання економічних вигід від їх використання;

– контроль та усі ризики і вигоди щодо запасів належать підприємству;

– собівартість запасів може бути достовірно визначена.

Запаси оцінюються у разі надходження, на звітну дату та на дату вибуття (рис. 3.24).

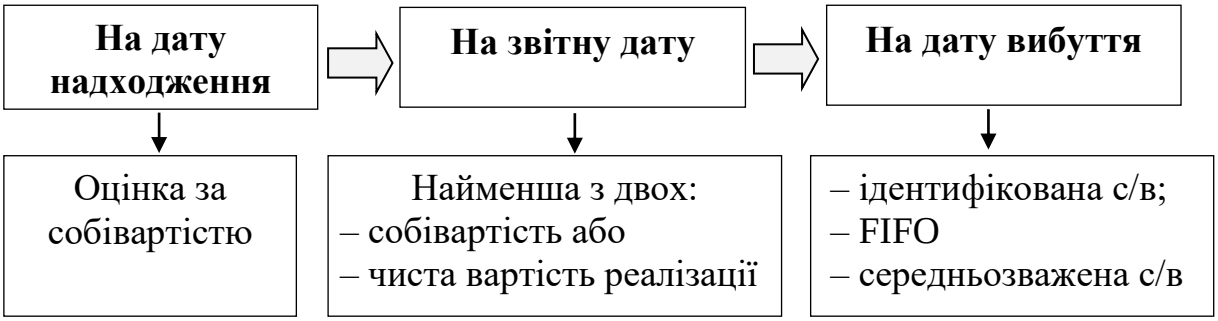



**Рис. 3.24. Оцінки запасів у процесі надходження, вибуття та на звітну дату**

**Первісна оцінка запасів** здійснюється **за собівартістю**, яка включає всі витрати, понесені під час придбання, доставки запасів до їх поточного місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

**Витрати, які формують собівартість запасів**

Виділяють такі групи витрат, які формують собівартість запасів:

– витрати на придбання;

– витрати на переробку;

– інші витрати, безпосередньо пов’язані із запасами.

Таблиця 3.10

**Складові собівартості запасів**

| Тип витрат | Елементи | |
|---|---|---|
| ***Витрати на придбання*** | Входять до собівартості:<br>– ціна придбання;<br>– ввізне мито та інші податки;<br>– витрати на транспортування, навантаження і розвантаження;<br>– інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг | Не входять до собівартості:<br>– податки, що згодом відшкодовуються підприємству податковими органами;<br>– торговельні знижки, інші знижки та інші подібні до них статті |
| ***Витрати на переробку*** | Витрати, прямо пов’язані з одиницями виробництва, включаючи систематичний розподіл змінних та постійних виробничих накладних витрат, що виникають під час переробки матеріалів у готову продукцію | |
| | ***Змінні*** виробничі накладні витрати – це непрямі витрати | ***Постійні*** виробничі накладні витрати – це непрямі |

Продовження таблиці 3.7

| | | |
|---|---|---|
| | на виробництво, які змінюються прямо пропорційно до обсягу виробництва (*витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці*). Розподіляються на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей | витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва (*амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністрування заводів*). Розподіл таких витрат базується на нормальній потужності виробничого устаткування.<br>***Нерозподілені*** накладні витрати визнаються витратами того періоду, в якому вони понесені |
| ***Інші витрати*** | Входять до собівартості:<br>– лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх поточного місцезнаходження та приведення в теперішній стан (наприклад, невиробничі накладні витрати або витрати на проєктування продукції для конкретних клієнтів; частина витрат на зберігання, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для підготовки до наступного етапу виробництва; витрати на позики за обмежених обставин, описаних у МСБО (IAS) 23) | Є витратами періоду:<br>– понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати;<br>– витрати на зберігання;<br>– адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх поточного місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;<br>– витрати на продаж |

**Витрати на придбання включають:**

**–** контрактну вартість;

– митні збори, інші податки, які не відшкодовуються підприємству;

– транспортні витрати, витрати на вантажно-розвантажувальні роботи.

За умови виробництва кількох видів продукції (наприклад, коли є *основний та побічний продукти*) може виникнути ситуація,

коли неможливо визначити окремо витрати на переробку кожного продукту. У цьому разі витрати розподіляються на продукти *на основі раціональної та послідовної бази розподілу* (як варіант – відповідна ціна продажу кожного продукту). При цьому слід брати до уваги, що за своїм характером вартість більшості побічних продуктів є несуттєвою. Прикладами такої побічної продукції може бути бензин, дизпаливо, мазут – у перегонці нафти; газ і кокс – при переробці вугілля; шлаки – у металургії при виробництві прокатів, гній – при вирощуванні тварин, гілля та тирса – при заготівлі деревини, висівки – при виробництві борошна.

Побічні продукти оцінюють *за чистою вартістю реалізації* і ця вартість вираховується із собівартості основного продукту. Як наслідок, балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

Під час надання послуг виконавець послуг оцінює запаси *за витратами на їх виробництво.* Такі витрати складаються переважно з витрат на оплату праці та інших витрат на персонал, безпосередньо зайнятий наданням послуг, включаючи керівний персонал, і з відповідних накладних витрат (обліковуються у складі незавершеного виробництва).

Витрати, що не включаються в собівартість запасів та відображаються як витрати періоду, в якому вони понесені:

– наднормативні суми відходів матеріалів, заробітної плати й інших виробничих витрат;

– витрати на зберігання запасів;

– адміністративні витрати;

– витрати на збут.

**Включення непрямих затрат до собівартості запасів**

**Транспортно-заготівельні витрати**

У процесі надходження запасів на підприємство виникають затрати, пов’язані з заготівлею і транспортуванням – транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ). Такі витрати зазвичай розподіляють між видами і одиницями запасів пропорційно їх вартості.

**Непрямі загальновиробничі витрати**

Якщо підприємство здійснює виготовлення продукції, то постає потреба у розподілі непрямих загальновиробничих

(накладних) витрат. Виробничі накладні витрати розподіляються між одиницями продукції на базі виробничої потужності. Існує декілька понять потужностей виробничого підприємства: максимальна потужність, нормальна потужність, запланована потужність, фактична потужність.

**Максимальна потужність** – це найвищий рівень виробництва, який можливо досягнути за цих умов.

**Нормальна потужність** – очікуваний середній рівень виробничої потужності протягом певного (3–5 років) періоду.

**Запланована потужність** – очікуваний (у результаті планування) рівень потужності на наступний рік.

**Фактична потужність** – досягнутий рівень виробництва за звітний період.

Загальновиробничі (накладні) витрати класифікують на змінні й постійні. Змінні накладні витрати розподіляються між одиницями продукції на базі фактичної виробничої потужності. Постійні накладні витрати розподіляються на базі нормальної потужності. Оскільки нормальна потужність може відрізнятися від фактичної, затраченої на виготовлення фактичної кількості продукції, а розподіл здійснюється на базі нормальної потужності, то виникає нерозподілена частина витрат, яка не буде входити в собівартість продукції, а буде списуватися на собівартість реалізації.

Такий підхід до розподілу постійних накладних витрат забезпечує незавищення собівартості запасів (табл. 3.11).

Таблиця 3.11

**Приклад розподілу накладних витрат на базі нормальної потужності**

| Роки | Постійні накладні витрати, € | Виробничі потужності, години | | Коефіцієнт розподілу | Розподілені, € | Нерозподілені, € |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | Фактичні | Нормативні | | | |
| 2016 | 840 000 | 100 000 | 150 000 | 5,6 | 560 000 | 280 000 |
| 2017 | 1 200 000 | 140 000 | 200 000 | 6,0 | 840 000 | 360 000 |
| 2018 | 960000 | 120 000 | 140 000 | 6,86 | 823 200 | 376 800 |
| 2019 | 910 000 | 110 000 | 150 000 | 6,07 | 667 700 | 242 300 |

**Подальша оцінка.** У подальшому запаси оцінюють за меншою з двох величин – за собівартістю або за чистою вартістю реалізації.

**Метод стандартних (нормативних) витрат**: враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності. Потребують регулярного аналізу і, за необхідності, перегляду з огляду на поточні умови.

**Метод роздрібних цін (торгової націнки)**: собівартість визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосовуваний відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Є актуальним для роздрібної торгівлі з великою кількістю одиниць запасів та однаковим прибутком. Для кожного відділу роздрібної торгівлі часто використовують середній відсоток.

### *3.5.2. Методи списання запасів у постійній і періодичній системі обліку*

У процесі визначення собівартості запасів при їх вибутті (наприклад, продаж товару або готової продукції), або передача сировини чи комплектуючих виробів у процесі формуванні собівартості продукції власного виробництва, МСБО (IAS) 2 «Запаси» передбачає 5 методів оцінки запасів при їх списанні зі складу:

1) метод роздрібних цін (для роздрібної торгівлі): собівартість визначається зменшенням вартості ціни продажу на відповідний відсоток валового прибутку (торгової націнки);

2) метод стандартних витрат (у разі існування нормативів або стандартів щодо використання матеріалів, заробітної плати, накладних витрат);

наступні три методи мають назву **формули собівартості**:

3) метод конкретної ідентифікації – для запасів з унікальними індивідуальними характеристиками (є недоречним у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними);

4) метод FIFO (First input first output) (оцінка запасів за цінами першого надходження) максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості;

5) метод середньозваженої собівартості (у разі застосування методу середньозваженої собівартості середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або на постійній основі.

Для всіх запасів однакового характеру та використання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості.

**Визнання у складі витрат.** МСБО (IAS) 2 наводить загальне правило: коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися витратами періоду, в якому визнається відповідний дохід. При цьому сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися витратами періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Зі свого боку сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрати в періоді, в якому відбулося сторнування.

Якщо запаси визнано компонентом основних засобів, що створюється власними силами, то такі запаси визнаються як витрати протягом строку корисної експлуатації такого активу.

Облік руху запасів залежить від системи обліку, яку використовують підприємства. Практикою напрацьовано дві основні системи обліку: постійна і періодична.

У системі постійного обліку надходження і вибуття запасів здійснюється на будь-яку дату руху запасів і відображається на рахунках запасів «Сировина», «Виробництво», «Готова продукція», «Товари» та ін.

Собівартість реалізації розраховується як собівартість одиниці запасів, помножена на кількість реалізованих одиниць.

У разі використання періодичної системи обліку запасів надходження і вибуття запасів здійснюється на окремому додатковому рахунку з умовною назвою «Закупівлі». У кінці звітного періоду сальдо рахунку «Закупівлі» списується на рахунок фінансових результатів.

Сальдо рахунків запасів визначають шляхом проведення інвентаризації на початок і кінець періоду. Тобто в періодичній системі обліку собівартість реалізації визначають балансовим методом шляхом розрахунку: збільшення собівартості залишку на початок періоду на собівартість закупівель і зменшуючи на собівартість залишку на кінець періоду.

Отже, собівартість реалізації визначається як алгебраїчна сума: собівартість залишку запасів на початок періоду плюс результат рахунку «Закупівлі» мінус собівартість залишку запасів на кінець періоду.

При цьому методи оцінки запасів під час відвантаження обираються незалежно від системи обліку.

### *3.5.3. Вимоги до оцінки запасів для відображення у фінансовій звітності*

*Вимогою МСБО (IAS) 2 «Запаси» є відображення запасів у фінансовій звітності на кінець звітного періоду за меншою з оцінок: або за первісною вартістю, або за чистою вартістю реалізації.*

**Чиста вартість реалізації** – це попередньо оцінена ціна продажу у звичайному процесі бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Запаси необхідно списувати до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Однак за деяких обставин може бути доцільним об’єднання подібних або взаємопов’язаних одиниць. Наприклад, за ситуації, коли є одиниці запасів, що належать до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць цієї номенклатурної групи продукції.

Попередні оцінки чистої вартості реалізації базуються на найбільш достовірних фактах, які були на момент здійснення попередніх оцінок очікуваної суми реалізації запасів. Під час цих

попередніх оцінок рекомендується брати до уваги коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, які відбуваються після закінчення періоду, тією мірою, наскільки такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду. До того ж, попередні оцінки чистої вартості реалізації враховують призначення, для якого утримуються запаси.

Варто також враховувати, що основні та допоміжні матеріали, утримувані для виробництва запасів, не знецінюються нижче собівартості, якщо очікується, що готова продукція, виготовлена з них, буде реалізована за собівартістю або вище собівартості.

Якщо падіння ціни на матеріали вказує на те, що собівартість готової продукції буде вищою за чисту вартість реалізації, матеріали частково списуються до їх чистої вартості реалізації. За таких умов відновлювана собівартість матеріалів буде найкращою наявною оцінкою чистої вартості їх реалізації.

За вимогою МСБО (IAS) 2 необхідно у кожному наступному періоді проводити нову **оцінку чистої вартості реалізації.** Якщо чиста вартість реалізації збільшується внаслідок зміни економічних обставин, то сума часткового списання сторнується так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок: або собівартість, або переглянута чиста вартість реалізації.

**Розкриття інформації у фінансовій звітності**

Підприємство має розкривати таку інформацію щодо своїх запасів*:*

1) облікову політику, що використовується для оцінки запасів (зокрема, застосовані формули собівартості);

2) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для підприємства;

3) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;

4) суму запасів, визнаних у складі витрат періоду;

5) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати протягом періоду;

6) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;

7) обставини чи події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;

8) балансову вартість запасів, переданих під заставу як гарантія зобов'язань.

Розкриттю підлягає сума запасів, визнана як витрати протягом періоду (собівартість продажу). Вона складається з тих витрат, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, нерозподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів.

**Приклад облікової політики щодо запасів**

Запаси оцінюються за меншою з двох величин: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Собівартість запасів визначається за середньозваженим методом. Вартість готової продукції та незавершеного виробництва включає вартість сировини, прямі витрати з оплати праці, інші прямі витрати та відповідні виробничі накладні витрати, розраховані на основі нормального завантаження виробничих потужностей. Чиста вартість реалізації являє собою оціночну ціну продажу в ході звичайної господарської діяльності за вирахуванням оціночних витрат на доробку та витрат, необхідних для реалізації.

**Резерви на знецінення активів**

Крім того, підприємство розраховує чисту реалізаційну вартість запасів на кожну звітну дату. Розрахунок чистої реалізаційної вартості готової продукції ґрунтується на найбільш достовірній інформації, наявній на дату розрахунку. При такому розрахунку враховуються коливання ціни або собівартості, безпосередньо пов'язані з подіями, що відбуваються після звітної дати, якщо такі події підтверджують умови, що існували на кінець періоду.

Таблиця 3.12

**Приклад наведення інформації у Примітках до фінансової звітності**

| **Запаси включають в себе** | | |
|---|---|---|
| | *2019 р.* | *2018 р.* |
| **Готова продукція** | | |
| Нержавіюча сталь | 148 436 | 116 267 |
| Конструкційна сталь | 70 870 | 57 502 |
| Інструментальна сталь | 48 172 | 40 954 |
| Швидкорізальна інструментальна сталь | 8 605 | 16 479 |
| Підшипникова сталь | 11 198 | 6 542 |
| Жаростійка сталь | 1 610 | 3 006 |
| Резерв під знецінення | (21 982) | (5 422) |
| **Готова продукція (чиста реалізаційна вартість)** | **266 909** | **235 328** |
| | | |
| **Виробничі запаси** | | |
| Матеріали | 533 913 | 406 020 |
| Запасні частини | 95 158 | 87 970 |
| Інші | 13 042 | 9 496 |
| Резерв під знецінення | (3 463) | (248) |
| **Виробничі запаси (чиста реалізаційна вартість)** | **638 650** | **503 238** |
| | | |
| **Незавершене виробництво** | **515 285** | **515 944** |
| Резерв під знецінення | (24 497) | (10 358) |
| **Незавершене виробництво (чиста реалізаційна вартість)** | **490 788** | **505 586** |
| | **1 396 347** | **1 244 152** |

### *3.5.4. Непоточні активи, призначені для продажу та групи вибуття*

Облік та відображення непоточних активів, що утримуються для продажу, здійснюється за вимогами МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Мета МСФЗ 5 полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів,

утримуваних для продажу, подання та розкриття інформації про припинення діяльності. Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання класифікував непоточний актив як актив, що призначено для продажу, якщо його балансова вартість буде відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не використання у подальшій господарській діяльності. Для підтвердження намірів продажу необхідні умови:

– скласти план продажу;

– ініціювати активну програму продажу;

– просувати призначений для продажу актив на ринку за прийнятною ціною;

– завершення операції протягом року з дати класифікації.

Оцінювання таких активів здійснюється за нижчою з оцінок:

– за балансовою вартістю;

– за справедливою вартістю за виключенням усіх витрат на продаж.

**Необхідно визнавати збиток** від зменшення корисності при списанні активу (чи ліквідаційної групи) до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж.

**Слід визнавати прибуток** при будь-якому збільшенні справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж.

Якщо наявні всі визначені умови і актив класифіковано як призначений для продажу, то об'єкт переходить до складу поточних активів і амортизація не нараховується.

Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію для оцінки користувачами результатів припинення діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

**У деяких випадках виникають ситуації, які змушують позбавлятися від непоточних активів у результаті припиненої діяльності.**

Припинена діяльність є компонентом суб'єкта господарювання, який було ліквідовано або який класифікується як утримуваний для продажу та являє собою:

– окремий напрям діяльності або географічний регіон діяльності;

– частина єдиного координаційного плану ліквідації окремого напряму чи географічного регіону;

– дочірнє підприємство, придбане для продажу.

Про непоточні активи, призначені для продажу та групи вибуття, необхідно розкрити таку інформацію у фінансовій звітності:

1) єдину суму у звіті про прибутки і збитки від припинення діяльності та продажу або ліквідації;

2) аналіз єдиної суми прибутку, де розкрити:

– доходи та витрати від припинення діяльності після сплати податків;

– витрати з податку на прибуток;

– прибутки або збитки при оцінці за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж та ліквідацію, витрати з податку на прибуток з цієї операції;

3) чисті грошові потоки, що належать до операційної, інвестиційної та фінансової сфери припиненої діяльності.

**Суб'єкт господарювання подає в балансі:**

– непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу (ліквідаційну групу), подається окремо від інших активів;

– зобов'язання ліквідаційної групи, що класифікується як утримувана для продажу, показуються окремо від інших зобов'язань;

– активи і зобов'язання не згортаються.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю та тести*

### Практичне завдання 1

**Оцінка вибуття: розрахунок середньозваженої собівартості різними способами**

Компанія почала діяльність у січні поточного року. Є такі дані про запаси цієї компанії (табл. 3.13).

**Необхідно:**

1. Здійснити розрахунок середньозваженої собівартості відвантажених запасів у двох варіантах:

а) для системи постійного обліку після надходження кожної партії;

б) для системи періодичного обліку в кінці періоду.

2. Відповісти на запитання:

а) який порядок розрахунку середньозваженої собівартості рекомендований МСБО (IAS) 2 «Запаси»?

б) якщо керівництво компанії прагне максимізувати прибуток, який з двох варіантів доцільніший?

Таблиця 3.13

**Рух запасів за період**

| Господарські операції | Дата | Кількість, шт. | Ціна за одиницю, у.гр.од. |
|---|---|---|---|
| **На початок року** | **01.01.** | **500** | **4,00** |
| Закуплено | 10.01 | 200 | 5,00 |
| Відпущено | 15.01 | 100 | |
| Закуплено | 01.02 | 100 | 6,00 |
| Відпущено | 09.02 | 500 | |
| Закуплено | 28.02 | 100 | 7,00 |
| Відпущено | 05.03 | 100 | |
| **Залишок на кінець періоду** | | **200** | |

**Розв'язання**

**1. (табл. 3.14):**

а) для системи постійного обліку після надходження кожної партії: с/в = ;

б) для системи періодичного обліку в кінці періоду.

Таблиця 3.14

**Визначення собівартості реалізації за використання постійної і періодичної системи обліку**

| Операції | Дата | Кількість, шт. | Ціна за одиницю, у.гр.од. | Постійна система обліку Вартість запасів | Періодична система обліку |
|---|---|---|---|---|---|
| На початок року | 01.01. | 500 | 4,00 | 2 000,00 | 2 000,00 |
| Закуплено | 10.01. | 200 | 5,00 | 1 000,00 | |
| Середньозважена собівартість | 10.01. | 700 | 4,286 | (2 000,00 + 1 000,00) : 700 = 4,29 | |

Продовження таблиці 3.14

| | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|
| Відпущено | 15.01 | 100 | 4,286 | 428, 57 | |
| Залишок | 15.01. | 600 | 4,286 | 2 571,43 | |
| Закуплено | 01.02 | 100 | 6,00 | 600,00 | |
| Середньозважена собівартість | | 700 | 4,53 | (2 571,43 + 600,00) : 700 = 4,53 | |
| Відпущено | 09.02 | 500 | 4,53 | 2 265,00 | |
| Залишок | 09.02. | 200 | 4,53 | 906,00 | |
| Закуплено | 28.02 | 100 | 7,00 | 700 | |
| Середньозважена собівартість | | 300 | 5,353 | (906,00 + 700,00) : 300 = 5,353 | |
| Відпущено | 05.03 | 100 | 5,353 | 535,50 | |
| На кінець періоду | 31.03. | 200 | 5,353 | 1 070,60 | 955,56 |
| Собівартість відпущених запасів за постійною системою | | 700 | | 428,57 + 2 265,00 + 535,50 = 3 229,07 | |
| Всього закуплено | | 400 | | 2 300,00 | 2 300,00 |
| Середньозважена оцінка запасів за періодичною системою | | 200 + 600 = 900 | 4 300,00 : 900 = 4,7778 | | 2 000,00 + 2 300,00 = 4 300,00 |
| Собівартість відпущених запасів за періодичною системою | | 700 | 4,7778 | | 2 000,00 +2 300,00 – 955,56 = 3 444,44 |

**2. Відповідь на питання:**

а) порядок розрахунку середньозваженої собівартості рекомендований МСБО (IAS) 2 «Запаси» (ст. 27) такий: «Згідно з формулою середньозваженої собівартості, собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання»;

б) якщо керівництво компанії прагне максимізувати прибуток, необхідно обрати систему обліку, за якою собівартість відвантаженого запасу буде меншою, а отже, за постійною системою, за якою с/в відвантажених запасів становить 3 229,07 у.г.од.

## Практичне завдання 2

Відомо, що на початок грудня компанія мала на складах 8 т піску балансовою вартістю 1 120 грн. На кінець звітного періоду залишилося 27 тонн піску. Необхідно визначити собівартість піску, який надходить у компанію з декількох джерел, та залишок піску на кінець звітного періоду. Компанія обліковує пісок за середньозваженою собівартістю.

Торговельно-будівельна компанія закуповує будівельний пісок у ФОП «Куьменко Л.Т.» за ціною 110 грн/т (без ПДВ) та у ТОВ «Будівельник» за ціною 120 грн/т (з ПДВ).

3 грудня 2018 р. придбано 30 т піску у ФОП «Кузьменко Л. Т.» та 50 т у ТОВ «Будівельник» на умовах самовивозу. Пісок має однакові фізичні характеристики. ФОП «Кузьменко Л. Т.» цього разу надав знижку компанії як постійному клієнту у розмірі 10 %. Придбання піску здійснено за рахунок позикових коштів (відсоткова ставка – 20 % річних). Витрати на транспортування піску до складу компанії – 2 тис. грн. Розвантаження, перевірка і розміщення піску на складі – 1,5 тис. грн.

**Розв’язання**

Визначимо собівартість придбаного піску.

$$С/в\ (піску) = (110 \cdot 30) \cdot 0{,}90 + 120 \cdot 50 : 1{,}2 + 2\ 000 + 1\ 500 =$$
$$2\ 970 + 5\ 000 + 2\ 000 + 1\ 500 = 11\ 470 \text{ грн.}$$

Наприкінці дня 31 грудня 2018 р. кількістю 27 т., якщо на початок дня обліковувалось 8 т. піску балансовою вартістю 1 120 грн. У наведеному випадку собівартість залишків піску ($БВ_{(піску)}$) станом на 31 грудня 2018 р. розраховується так:

$$БВ_{(піску)} = (1\ 120 + 11\ 470) : (8 + 30 + 50) \cdot 27 =$$
$$12\ 590 : 88 \cdot 27 = 3\ 863 \text{ грн.}$$

## Питання для самоконтролю

1. Що таке оборотні активи та їх класифікація?
2. Якими МСФЗ регулюються облік та відображення у звітності оборотних активів?
3. Які основні вимоги до МСФЗ 5 «Необоротні активи призначені для продажу та групи вибуття»?

4. Яким МСФЗ визначаються методологічні вимоги до обліку запасів і які його характерні особливості?

5. Який вплив мають різні методи оцінки запасів при надходженні?

6. Назвіть особливості методів оцінки запасів під час відвантаження і як це впливає на витрати компанії.

7. Як дві системи облік запасів допускається використовувати у міжнародній практиці?

8. Визначте три найбільш важливі методи оцінки запасів під час відвантаження у процесі використання. Як їх можна охарактеризувати?

9. Розкрийте сутність вимог до надання інформації про запаси у фінансовій звітності.

## Тести

**1. Чи можуть запаси визнаватися витратами протягом декількох періодів (правильне твердження):**

а) так, можуть, якщо вони були списані на створення основних коштів;

б) так, можуть, якщо відбувається списання їхньої вартості частинами протягом декількох періодів;

в) так, можуть, якщо регулярно відображається уцінка запасів;

г) запаси – оборотні активи, вони споживаються в одному періоді, визнання їх витратами можливе тільки в одному періоді.

**2. Підприємство придбало запаси з метою використання їх для виробництва продукції. Через високу ціну продукція виявилася неконкурентоспроможною. Підприємство не може знизити ціну, тому що витрати будуть не покриті. Запаси, придбані для цілей виробництва, не можуть бути продані через закінчення строку їх придатності. Як які елементи фінансової звітності будуть відображені ці матеріали в момент їх придбання та на дату балансу:**

| на момент придбання | на дату балансу |
|---|---|
| а) активи; | зобов’язання; |
| б) витрати; | доходи; |

в) активи; витрати;
г) активи. власний капітал.

**3. У грудні поточного року компанія закуповувала й продавала товари:**

| Зміст та дата операції | Кількість, шт. | Собівартість одиниці, у.о. | Загальна вартість, у.о. | Залишок в наявності, шт. |
|---|---|---|---|---|
| Залишок на 01.12 | 1 000 | 1,00 | 1 000 | 1 000 |
| Закуплено 08.12 | 600 | 3,00 | 1 800 | 1 600 |
| Продано 22.12 | 900 | – | – | – |
| Закуплено 26.12 | 400 | 5,00 | 2 000 | 1 100 |

**Компанія застосовує періодичну систему обліку запасів і використовує формулу FIFO. Яку суму вона повинна відобразити в балансі у статті «Запаси» на 31.12 поточного року:**

а) 3 300;
б) 4 100;
в) 3 900;
г) 5 500.

**4. Якщо початкові запаси товару на підприємстві становили 100 одиниць за ціною 25 у.о. Протягом року підприємство закуповувало товар: 100 одиниць за ціною 30 у.о., 300 одиниць за ціною 35 у.о та 100 одиниць за ціною 40 у.о. На кінець періоду їхній залишок на складі становив 200 одиниць.**

Підприємство застосовує періодичну систему обліку запасів і формулу FIFO. **Собівартість реалізованих товарів за такої умови дорівнює:**

а) 12 000;
б) 14 500;
в) 12 500;
г) 9 500.

**5. Які характерні риси запасів:**

а) утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;

б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;

в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або під час надання послуг;

г) всі перелічені варіанти відповіді правильні.

**6. Спільно вироблені продукти для цілей калькулювання – це:**

а) продукти, які виготовляються одночасно; ціна їхньої реалізації не значна;

б) продукти, вироблені в одночасному виробництві, що мають самостійну ціну реалізації;

в) продукти, які виготовляються одночасно з іншими, що мають істотну ціну продажу;

г) продукти, які виготовляються одночасно з іншими, що не мають ціни продажу.

**7. Як впливають наднормативні витрати праці на запаси нереалізованої готової продукції при відображенні їх у балансі:**

а) включається у вартість залишку запасів і відображаються в статті «Запаси»;

б) не включаються в собівартість вироблених запасів;

в) включаються до загальновиробничих витрат та «осідають» у залишках готової продукції, відображаються у статті «Запаси»;

г) відображаються зміни вартості запасів.

**8. Чи відображаються витрати на зберігання готової до реалізації продукції у звіті про прибутки та збитки:**

а) не відображаються;

б) відображаються в статті «Собівартість готової продукції»;

в) відображаються у статті «Собівартість реалізованої продукції»;

г) відображаються в статті «Витрати на збут».

**9. До витрат, які виключаються із собівартості запасів і визнаються як витрати періоду, в якому вони понесені, відносять:**

а) наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат;

б) витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;

в) адміністративні накладні витрати, не пов’язані з доставкою запасів до їх поточного місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

г) всі перелічені варіанти відповіді правильні.

**10. Як впливають витрати на імпортовані виробничі запаси на складі на дату балансу у випадку зміни курсів валют на фінансові звіти:**

а) відображаються в балансі зміни вартості запасів;

б) відображаються втрати або доходи від курсових різниць у звіті про прибутки та збитки;

в) не впливають;

г) правильні варіанти відповіді а) та б).

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| в | в | в | в | г | в | б | г | г | г |

***Джерела:*** основні: [2; 63; 64; 65], додаткові: [76]; інформаційні ресурси Інтернет [84; 86; 87; 88], міжнародні видання [91; 92; 95], монографії [100; 101].

# ТЕМА 4
# ФОРМУВАННЯ ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ ПРО ФІНАНСОВІ ІНСТРУМЕНТИ

***Мета вивчення теми***

Вивчення теоретичних і методологічних основ участі суб'єктів господарювання у здійсненні фінансових операцій, які суттєво впливають на підготовку звітності компаніями у фінансовій сфері, а також визначають порядок первісного визнання та подальшого обліку фінансових інструментів та розкриття інформації про фінансові інструменти у фінансовій звітності.

***Основні питання***

*4.1. Поняття та визнання фінансових інструментів.*

*4.2. Оцінка фінансових активів та зобов'язань.*

*4.3. Фінансові інвестиції: облік та відображення у звітності.*

*4.4. Оцінка фінансових інвестицій за методом участі в капіталі та за амортизованою вартістю.*

*4.5. Похідні фінансові інструменти та хеджування грошових потоків.*

*4.6. Відображення фінансових інструментів у фінансовій звітності.*

## 4.1. Поняття та визнання фінансових інструментів

Облік та відображення у фінансовій звітності фінансових інструментів врегульовано рядом міжнародних стандартів, чотири з яких основні (табл. 4.1).

Кожен з цих стандартів зачіпає окремі аспекти обліку та відображення у звітності операцій з фінансовими інструментами. Найбільш актуальним на сьогодні є ***МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»***, який набув чинності ***з 1 січня 2018 року*** і замінює ключові підходи, окреслені в МСБО 39 ***«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»***.

Таблиця 4.1

**Регулювання фінансових інструментів у межах міжнародних стандартів**

| МСФЗ | Сфера регулювання |
|---|---|
| ***МСБО (IAS) 32*** | ***«Фінансові інструменти: подання»***:<br>принципи для подання фінансових інструментів як зобов'язань або власного капіталу для згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань;<br>класифікація фінансових інструментів як фінансових активів, фінансових зобов'язань та інструментів власного капіталу;<br>класифікація пов'язаних з фінансовими інструментами відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також ідентифікація обставин, за яких слід згортати фінансові активи та фінансові зобов'язання |
| ***МСБО (IAS) 39*** | ***«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»***:<br>визначення принципів визнання та оцінювання фінансових активів, фінансових зобов'язань та деяких контрактів на придбання чи продаж нефінансових статей |
| ***МСФЗ (IFRS) 7*** | ***«Фінансові інструменти: розкриття інформації»***:<br>ідентифікація вимог до суб'єкта господарювання щодо розкриття інформації у обсязі, достатньому для оцінки:<br>– значимості фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності;<br>– характеру та рівня ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів |
| ***МСФЗ (IFRS) 9*** | ***«Фінансові інструменти»***:<br>принципи фінансового звітування про фінансові активи та фінансові зобов'язання, які надаватимуть доречну та корисну інформацію користувачам для оцінки обсягів, часу та невизначеності майбутніх грошових потоків підприємства |

**Фінансовий інструмент** – це договір, у результаті якого одночасно виникають фінансовий актив в одного господарюючого суб'єкта і фінансове зобов'язання чи дольовий інструмент – в іншого суб'єкта господарювання (рис. 4.1).

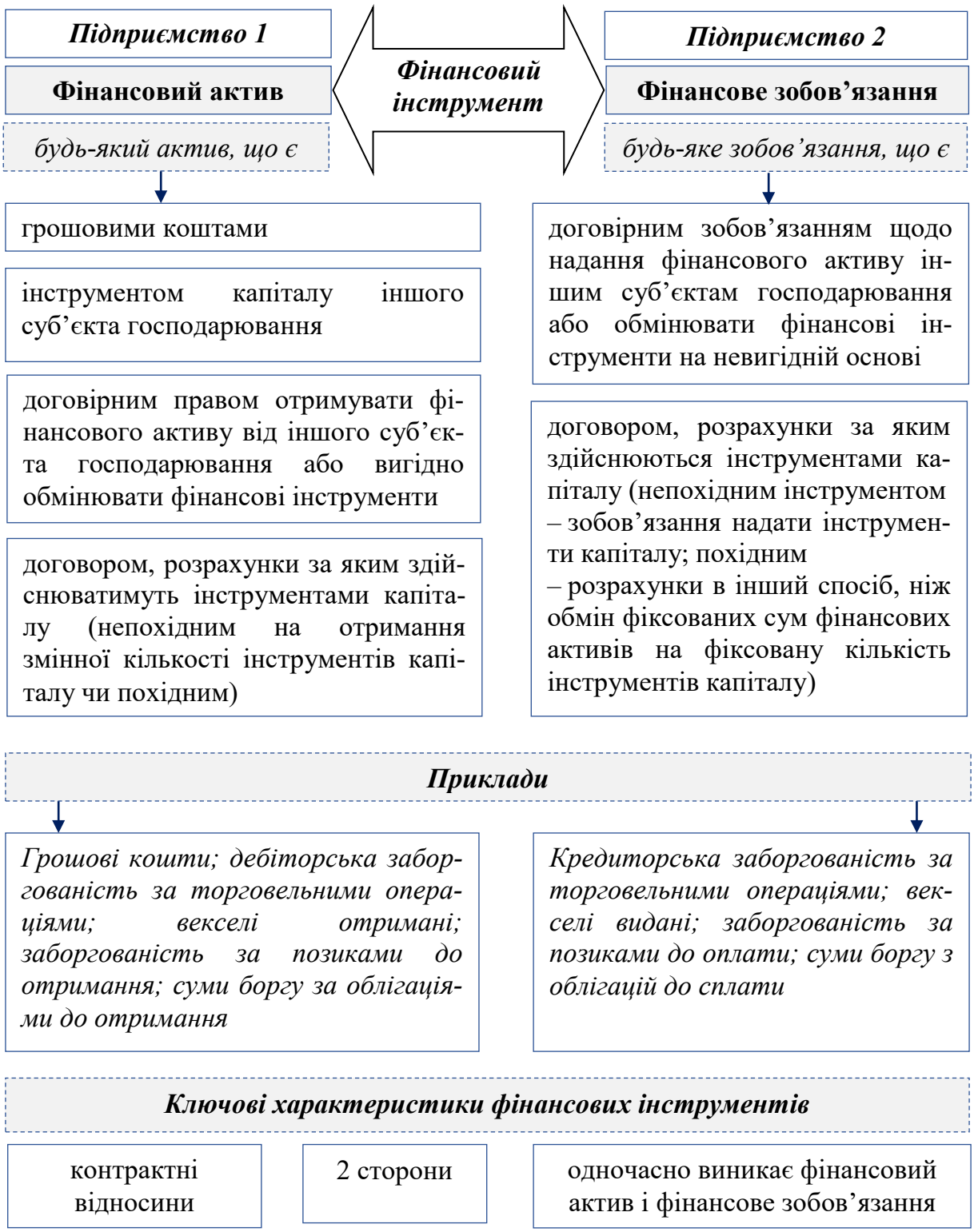



**Рис. 4.1. Види фінансових інструментів**

Виділяють декілька груп фінансових інструментів:
– фінансові активи;
– фінансові зобов'язання;
– інструменти власного капіталу;
– похідні фінансові інструменти.

За МСФЗ фінансові інструменти поділяють на: основні (фінансові активи, фінансові зобов'язання, інструменти власного капіталу) і похідні (ф'ючерсні і форвардні контракти, СВОПи).

Фінансові активи та зобов'язання виникають під час операційної (в операціях купівлі-продажу товарів, надання послуг), фінансової (залучення капіталу та кредитів), інвестиційної (придбання основних засобів та часток в інших бізнесах) **діяльності будь-якого підприємства**. Іншими словами, вони є своєрідними засобами, що забезпечують рух грошових коштів підприємства.

Щодо визначення окремих груп фінансових інструментів зазначимо таке.

**Фінансові активи** – це будь-які активи, які є:

– грошовими коштами;

– договірним правом на одержання грошових коштів або іншого фінансового активу від іншого господарюючого суб'єкта;

– договірним правом на обмін фінансових інструментів з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах;

– інструмент власного капіталу іншого підприємства.

**Фінансове зобов'язання** – це зобов'язання:

– надати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншому підприємству;

– обміняти фінансові інструменти з іншим підприємством на потенційно невигідних умовах.

**Пайовий інструмент** – це будь-який договір, що підтверджує право на частку активів підприємства, за вирахуванням усіх його зобов'язань:

– акції;

– частка в ТОВ або іншому підприємстві.

**Похідний інструмент** – фінансовий інструмент або інший контракт, який має одночасно усі три такі характеристики:

1) вартість змінюється відповідно до змін ринкових факторів (ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності, або подібної змінної величини);

2) не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які, за очікуванням, мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів;

3) погашається на майбутню дату.

**До похідних фінансових інструментів** належать: фінансові опціони, ф'ючерсні та форвардні контракти, визнані або невизнані відсоткові та валютні СВОПи.

**Форвардний контракт** – контракт, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін такого продажу під час укладення такого контракту.

**Ф'ючерсний контракт** – контракт, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, (можливо, ще не виготовлені) товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому, з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

**Своп** (англ. *swap*) – торгово-фінансова обмінна операція у вигляді обміну різнорідними активами, в якій укладення договору на придбання (продаж) цінних паперів, валюти супроводжується укладанням контрдоговору, про зворотний продаж (придбання) того ж товару через визначений термін на тих же чи інших умовах.

Використовується для збільшення суми активів чи зобов'язань, уникнення ризиків, отримання прибутків.

**Валютний своп** – це комбінація двох протилежних конверсійних угод на однакову суму з різними датами валютування. Дата здійснення більш близької угоди називається датою валютування, а дата виконання більш віддаленої за терміном протилежної угоди – датою закінчення СВОПа (maturity).

Найбільший вплив запровадження МСФЗ 9 ***«Фінансові інструменти»*** має на такі напрями, як класифікація фінансових активів та зобов'язань, зменшення корисності фінансових активів, а також облік операцій хеджування.

Інформацію про перехід на МСФЗ 9 ***«Фінансові інструменти»*** та вплив такого переходу на фінансові показники господа-

рюючого суб'єкта необхідно розкривати у примітках до фінансової звітності.

**Приклад**

*Примітки до консолідованої фінансової звітності Приватного акціонерного товариства «Дніпроспецсталь» за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.*

***Пр. 1. Застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»***

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» замінює МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» та набирає чинності з 1 січня 2018 р. МСФЗ 9 об'єднує разом такі аспекти обліку фінансових інструментів: класифікація та оцінка, знецінення та облік хеджування.

Група застосувала МСФЗ 9 ***«Фінансові інструменти»*** на перспективній основі на дату першого застосування – 1 січня 2018 р. Відповідно, група не здійснювала перерахунок порівняльної інформації, яку подано згідно з МСБО 39 ***«Фінансові інструменти»***, та визнала різницю, яка виникла внаслідок першого застосування МСФЗ 9, безпосередньо у складі накопиченого збитку. Нижче наведено вплив застосування МСФЗ 9 станом на 1 січня 2018 р.:

Таблиця 4.2

**Представлення фінансових інструментів при переході на МСФЗ 9**

| | **Код рядка** | **31 грудня 2017 р.** | **Коригування** | **1 січня 2018 р.** |
|---|---|---|---|---|
| <…> | | | | |
| **II. Оборотні активи** | | | | |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 1125 | 1 331 809 | (2 993) | 1 328 816 |
| Гроші та їх еквіваленти | 1165 | 138 968 | (251) | 138 717 |
| Поточні фінансові інвестиції | 1160 | 191 681 | (55) | 191 626 |
| <…> | | | | |
| **I. Власний капітал** | | | | |
| Нерозподілений прибуток (непокритий збиток) | 1420 | (2 127 005) | (3 299) | (2 130 304) |

МСФЗ 9 ***«Фінансові інструменти»*** передбачає, що знецінення фінансових активів має здійснюватися з використанням моделі очікуваних кредитних збитків, а не на основі отриманих збитків, як було передбачено МСБО 39. Внаслідок застосування МСФЗ 9 Група визнала додаткове знецінення для дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів, а також депозитів, які було представлено у складі поточних фінансових інвестицій, на загальну суму 3 299 тис. грн. Також керівництво визначило, що застосування МСФЗ 9 не мало впливу на класифікацію та оцінку фінансових інструментів, а також через відсутність похідних фінансових інструментів не було впливу від обліку хеджування.

## 4.2. Оцінка фінансових активів та зобов'язань

**Первісна оцінка фінансових інструментів**

У разі первісного визнання фінансового активу чи зобов'язання підприємство повинно оцінити його за фактичними затратами.

Затрати після завершення операції включаються в первісну оцінку всіх фінансових активів та зобов'язань, крім категорії «за справедливою вартістю» з віднесенням її змін на прибуток чи збиток.

***Первісна оцінка*** фінансових активів залежить від моделі їх подальшого обліку, що передбачає два підходи до оцінки (рис. 4.2):

1) торгова дебіторська заборгованість є своєрідним винятком та первісно оцінюється за ціною операції згідно з МСФЗ 15 «Доходи від договорів з клієнтами»;

2) якщо фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через прибуток/збиток, 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 ряду факторів, найважливішими з яких є такі:

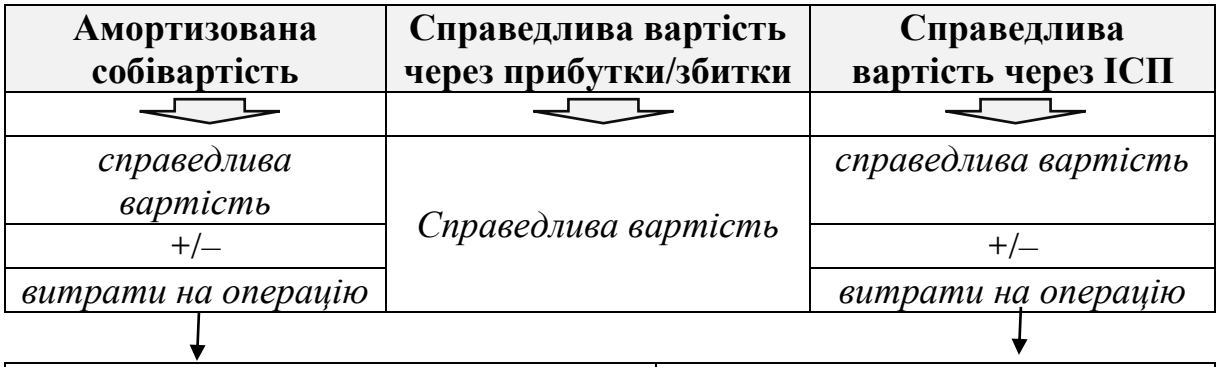
– вартість грошей у часі;

– кредитний ризик;

– котирування іноземних валют;

– ціни на біржові товари;

– котирування дольових цінних паперів.




| ***Витрати на операцію: Включають*** | ***Витрати на операцію: Не включають*** |
|---|---|
| – гонорари та комісійні, сплачені агентам (зокрема, працівники, що є агентами з продажу), радникам, брокерам та дилерам;<br>– збори регулювальних органів і фондових бірж;<br>– податки і збори на передачу | – премії та знижки за борговим інструментом;<br>– фінансові витрати;<br>– внутрішньоадміністративні чи холдингові витрати |

**Рис. 4.2. Первісна оцінка фінансових активів**

***Класифікація та оцінка*** фінансових інструментів здійснюються 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 продажу).

При цьому всі фінансові активи і зобов’язання можуть бути враховані на балансі за однією з двох оцінок:

– за справедливою вартістю: на регулярній основі проводиться переоцінка балансової вартості відповідно до поточного рівня цін на подібні інструменти;

– за амортизованою собівартістю: коли тривалість існування інструменту чітко обмежена, а їх вартість поступово наближається до нуля без можливості позитивної дооцінки.

З огляду на це виділяють три основні групи фінансових активів за застосованим методом їх оцінки (рис. 4.3).

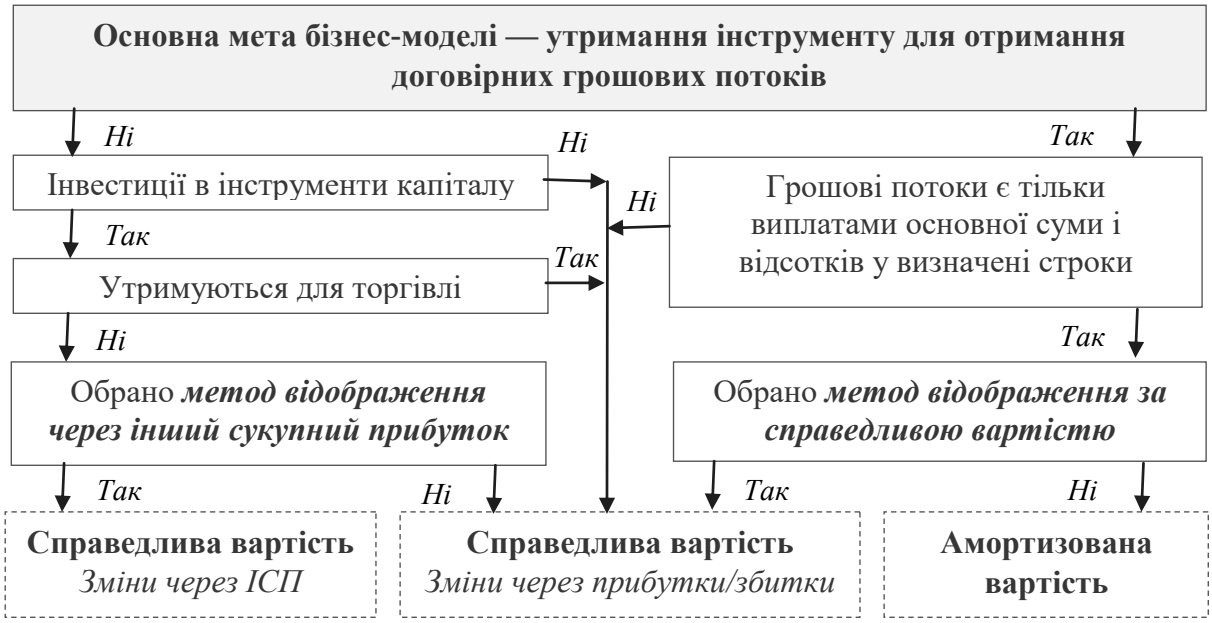



**Рис. 4.3. Алгоритм визначення оцінки фінансових активів**

**Амортизована собівартість** застосовується для окремих категорій фінансових активів одних підприємств і відповідних їм фінансових зобов'язань інших підприємств. До них зазвичай належать:

– позики видані та отримані;

– облігації;

– торговельна дебіторська і кредиторська заборгованість.

Популярним інструментом інвестування, що його використовують як фінансові вітчизняні установи, так і деякі підприємства нефінансового сектору, є придбання ***Облігацій внутрішньої державної позики*** (***ОВДП) та облігацій*** інших підприємств. Такі інструменти можуть утримуватися як для отримання короткострокового прибутку і реалізації в будь-який момент (переоцінка через прибутки/збитки), так і для утримання їх до дати погашення за аналогією з банківським депозитом (амортизована вартість). При цьому можливі випадки, коли договірні умови передбачають

не тільки погашення основної суми та відсотків (наприклад, ОВДП, індексовані в іноземній валюті, – через прибутки / збитки).

**Облік фінансових інструментів за амортизованою вартістю** передбачає існування дисконту або премії у процесі виникнення фінансових інструментів (наприклад, облігацій) та їх амортизація з відображенням у прибутках чи збитках. Прибуток чи збиток з фінансових активів та фінансових зобов'язань, пов'язаний із амортизацією дисконтів/премій за **ефективною ставкою відсотку**, визнається **процентним доходом / витратами**.

**Ефективна процентна ставка** – ставка, за якої дисконтована вартість очікуваних майбутніх грошових потоків дорівнює їх чистій балансовій вартості.

Дисконт (знижка) – сума, на яку сума операції є меншою від номінальної вартості фінансового інструменту.

Премія – сума, на яку сума операції більша від номінальної вартості фінансового інструменту.

Ефективну ставку відсотка розраховують за формулою:

еф. ставка % = (номінальна вартість облігацій х ставка відсотка + дисконт/ кількість платіжних періодів) / [(номінальна вартість облігацій + фактична вартість облігацій) / 2]

**Приклад** відображення у бухгалтерському обліку облігації, придбаної з дисконтом. Номінал облігації – 150 000 у.гр.о., вартість придбання – 100 000 у.гр.о., дисконт – 50 000 у.гр.о., термін погашення – 5 років. Ефективна ставка відсотка 8,45 %.

Рік 1. *Придбання облігацій:*
Дт Облігації до погашення _150 000___
Кт Грошові кошти ____100 000_____
Кт Дисконт _____50 000____
*Амортизація дисконту наприкінці року*
Дт _____Дисконт_____ __8 450_____
Кт _____% дохід_____ _____8450

Рік 5. *Амортизація дисконту*
Дт _____Дисконт_____11670_____
Кт _____% дохід_____ 11670_____

*Погашення облігацій*

Дт _____Грошові кошти___ 150 000_____

Кт ____ Облігації до погашення ____ 150 000_____

**Приклад.** Підприємство емітувало облігації номінальною вартістю 8 000 000 у.гр.о. за ставкою 12 % річних з терміном погашення через 4 роки. Оплата відсотків здійснюється наприкінці року за номінальною сумою. Дисконт за облігаціями становить 400 000 у.гр.о.

Номінальна річна сума відсотків за користування позикою дорівнює:

$$8\,000\,000 \times 0{,}12 = 960\,000 \text{ у.гр.о.}$$

Ефективна ставка відсотків за користування позикою дорівнює:

$$(8\,000\,000 \times 0{,}12 + 400\,000 / 4) / [(8\,000\,000 + 7\,600\,000) / 2] \approx 13{,}6\ \%\ (\text{або } 0{,}136).$$

Сума відсотків за користування позикою за ефективною ставкою за перший рік становить $7\,600\,000 \times 0{,}136 = 1\,033\,600$ у.гр.о.

Амортизація дисконту за перший рік становить $1\,033\,600 - 960\,000 = 73\,600$ у.гр.о.

Амортизована вартість облігацій на початок другого року становить 7 673 600 грн (7 600 000 + 73 600); ця сума приймається у розрахунок амортизації дисконту за другий рік.

Розрахунок дисконту за чотири роки наведено нижче в таблиці. Дисконт за останній рік визначають як недоамортизовану частину дисконту за попередні роки.

**Справедлива вартість** фінансових інструментів залежить від ряду факторів, найважливішими з яких є такі:

– вартість грошей у часі;

– кредитний ризик;

– котирування іноземних валют;

– ціни на біржові товари;

– котирування дольових цінних паперів.

Таблиця 4.3

**Розрахунок амортизації дисконту**

| **Рік** | **Номінальна сума відсотка,** у.гр.о. | **Сума відсотка за ефективною ставкою,** у.гр.о. | **Сума амортизації дисконту, (гр. 3 – гр. 2)** у.гр.о. | **Амортизована вартість облігацій,** у.гр.о. |
|---|---|---|---|---|
| | | | | 7 600 000 |
| 1 | 960 000 | 1 033 600 | 73 600 | 7 673 600 |
| 2 | 960 000 | 1 043 600 | 83 600 | 7 757 200 |
| 3 | 960 000 | 1 055 000 | 95 000 | 7 852 200 |
| 4 | 960 000 | 1 107 800 | 147 800 | 8 000 000 |
| **Разом** | **3 840 000** | **4 240 000** | **400 000** | **X** |

Оптимальною основою для визначення справедливої вартості зазвичай приймають цінові котирування на активному ринку.

**Зменшення корисності та припинення визнання**

Найбільш типовими ***ознаками зменшення корисності фінансових активів*** є такі:

– суттєві фінансові труднощі емітента;

– фактичне порушення умов договору;

– висока ймовірність банкрутства або фінансової реорганізації емітента;

– зникнення активного ринку для конкретного фінансового активу через фінансові труднощі;

– аналіз термінів погашення дебіторської заборгованості, який показує, що всю суму дебіторської заборгованості отримати не вдасться;

– масові складнощі розрахунків інших боржників за подібними контрактами через зміни умов діяльності.

Основною відмінністю МСФЗ 9 від ***МСБО (IAS) 39*** є те, що перший з них вимагає оцінювати і визнавати ***резерв під очікувані, а не понесені кредитні збитки***. За попереднім підходом зменшення корисності визнавалося за фактом наявності ознак знецінення (тобто зменшення корисності на звітну дату вже було актуальним). Крім того, МСФЗ 9 передбачає створення резерву

під збитки від знецінення, що може статися в майбутньому, навіть з незначною ймовірністю, тобто з моменту визнання фінансового активу.

**Основні правила визнання резерву такі:**

– якщо на звітну дату кредитний ризик за фінансовим інструментом суттєво збільшився порівняно з датою первісного визнання, то резерв оцінюють у розмірі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь строк дії фінансового інструменту;

– якщо на звітну дату кредитний ризик за фінансовим інструментом суттєво не зріс з моменту первісного визнання, то резерв оцінюють у розмірі, що дорівнює 12-місячним очікуваним кредитним збиткам.

**Спрощений підхід щодо торгової дебіторської заборгованості**. Зазначений підхід передбачає оцінку резерву за допомогою матриці за групами дебіторської заборгованості щодо часу її виникнення з визначенням відповідних коефіцієнтів резервування для кожної групи.

Припинення визнання фінансових активів відбувається за чітко визначених умов, при чому таке припинення може бути ***повним*** або ***частковим***.

| **Фінансовий актив** | **Фінансове зобов'язання** |
|---|---|
| ✓ ***строк дії*** контрактних прав на отримання грошових потоків від ФА закінчується | Коли ФЗ ***погашається***, тобто: |
| ✓ відбувається передача ФА | ✓ ФЗ виконано або |
| | ✓ ФЗ анульовано або |
| | ✓ закінчився термін дії |

**Рис. 4.4. Припинення визнання фінансових інструментів**

У разі **передачі фінансового активу** для припинення визнання необхідно **відповідати таким критеріям:**

1) підприємство **передає** контрактні **права на одержання** грошей від фінансового активу; або

2) підприємство **зберігає** контрактні **права на отримання** грошей від фінансового активу, **але бере** на себе **контрактне**

**зобов'язання сплатити** грошові потоки одному або кільком одержувачам за угодою, що відповідає таким умовам:

– підприємство не має зобов'язання сплатити суми, доки не отримає **еквівалентні суми від первісного активу** (короткострокові аванси із правом повного відшкодування позиченої суми плюс відсотки за ринковими ставками не порушують цієї умови);

– умови контракту про передачу **забороняють** підприємству **продавати чи передавати у заставу актив**, крім надання кінцевим одержувачам у забезпечення зобов'язання щодо сплати коштів;

– підприємство має **зобов'язання передати кошти**, які отримує від імені кінцевих одержувачів, без суттєвої затримки (крім того, підприємство не має права повторно їх інвестувати).

До того ж, якщо підприємство **передає фінансовий актив**, то йому слід оцінити, якою мірою він **зберігає ризики та винагороди** від володіння таким фінансовим активом (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

**Оцінка ризиків та винагород від фінансового активу**

| **Ситуація** | **Продовження/припинення визнання фінансового активу** |
|---|---|
| ***В основному всі ризики та винагороди передаються*** | Визнання фінансового активу слід припинити і визнати окремо як активи або зобов'язання будь-які нові права та зобов'язання |
| ***В основному ризики та винагороди збережено*** | Підприємство продовжує визнавати фінансовий актив |
| ***Ризики та винагороди не передано, але і не збережено*** | Слід визначити, чи зберігається контроль за фінансовим активом:<br>– якщо контроль не збережено, то підприємство припиняє визнання фінансового активу і визнає окремо як активи чи зобов'язання будь-які права чи обов'язки, створені або збережені під час передачі;<br>– якщо контроль збережено, фінансовий актив визнається тією мірою, якою він бере подальшу участь у фінансовому активі |

Фінансові зобов'язання за фактом обміну борговими інструментами між чинним позичальником та позикодавцем на суттєво відмінних умовах обліковують як ***погашення первісного*** фінансового зобов'язання та ***визнання нового*** фінансового зобов'язання. За аналогією, суттєву зміну умов чинного фінансового зобов'язання або його частини (зокрема, внаслідок фінансових труднощів боржника) обліковують як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового.

Різницю між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або його частини), погашеного або переданого іншій стороні, та сплаченою компенсацією (включаючи будь-які передані негрошові активи та прийняті зобов'язання) визнають ***у прибутку чи збитку***.

**Тестування на знецінення та розкриття інформації про фінансові інструменти**

Фінансові активи підлягають обов'язковому тестуванню на знецінення.

Після початкового визнання фінансові активи тестуються на предмет подальшого знецінення станом на наступні звітні дати.

Для визначення обсягу розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках підприємству слід керуватися вимогами МСФЗ 7 **«Фінансові інструменти: розкриття інформації»**. Варто надати стислу інформацію про суттєві **облікові політики,** розкриваючи інформацію про основи оцінки фінансових інструментів, а також інші застосовані принципи, що є доречними для розуміння фінансової звітності в частині фінансових активів та зобов'язань.

Щодо **фінансових активів, які оцінюються за справедливою вартістю через прибуток/збиток**, у примітках слід навести:

– максимальний розмір кредитного ризику на кінець періоду;

– суму зміни (протягом періоду та кумулятивно) справедливої вартості, яка стосується змін кредитного ризику;

– суму зміни справедливої вартості будь-яких пов'язаних кредитних похідних або подібних фінансових інструментів, що відбуваються протягом періоду та кумулятивно з моменту визнання фінансового активу;

– інформацію, пов’язану з оцінкою ризиків, що стосуються фінансових активів.

Щодо **фінансових зобов’язань, що оцінюються за справедливою вартістю через прибуток/збиток**, слід розкрити:

– суму зміни справедливої вартості фінансових зобов’язань (кумулятивно), яка стосується змін кредитного ризику таких зобов’язань;

– різницю між балансовою вартістю фінансового зобов’язання та сумою, яку підприємству необхідно було б сплатити за контрактом під час погашення зобов’язання;

– будь-які переміщення кумулятивного прибутку/збитку в межах власного капіталу протягом періоду, зокрема причину такого переміщення;

– якщо визнання фінансового зобов’язання припинено протягом періоду, необхідно показати суму, наведену в іншому сукупному прибутку від припинення визнання.

**Додатково** за фінансовими активами та зобов’язаннями, оціненими за справедливою вартістю через прибуток/збиток, **розкривається** докладний опис методів, використаних для визначення справедливої вартості, їх обґрунтування, а також докладний опис методології, використаної для визначення кредитного ризику.

Для фінансових активів та зобов’язань, які оцінюються **за амортизованою собівартістю**, розкривають таку інформацію:

– ефективну ставку відсотка, визначену на дату визнання в цій категорії;

– визнані відсотковий дохід або витрати;

– справедливу вартість фінансових активів на кінець звітного періоду (якщо є надійна можливість її визначити);

– справедливу вартість прибутку чи збитку, яка була б визнана у прибутку або збитку протягом звітного періоду, якщо б зазначені фінансові активи або зобов’язання відображалися за справедливою вартістю.

Також необхідно розкривати інформацію про фінансові інструменти, що оцінюються за **справедливою вартістю через інший сукупний прибуток.**

У результаті розкриття інформації підприємством у примітках користувачі повинні мати можливість для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань порівнювати **справедливу вартість** фінансових інструментів з їх балансовою вартістю.

Для **інструментів хеджування** в розрізі кожного окремого типу слід розкривати таку інформацію:

– опис типу хеджування;

– опис фінансових інструментів, призначених інструментами хеджування, та їхню справедливу вартість на кінець звітного періоду;

– характер ризиків, що підлягають хеджуванню.

## 4.3. Фінансові інвестиції: облік та відображення у звітності

**Фінансові інвестиції** – це джерело залучення додаткових коштів та інструмент збільшення капіталу інвестора через отримання прибутку від вкладення або іншого корисного ефекту.

Зважаючи на характер конкретної інвестиції, інвестору важливо обрати метод її відображення в обліку та достовірно розкрити інформацію про весь спектр фінансових інвестицій у звітності.

**Оцінка та облік фінансових інвестицій**

Собівартість інвестицій включає ринкову вартість на дату придбання і витрати, пов'язані з таким придбанням (послуги брокера, банківські комісійні збори, мито та ін.), крім категорії зі справедливої вартості з віднесенням її змін на прибутки/збитки.

Відповідно до вимог МСБО (IAS) 27 під час складання 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 (IAS) 28.




**Рис. 4.5. Оцінка фінансових інвестицій**

Решту інвестицій в інші суб’єкти господарювання обліковують відповідно до МСФЗ 9. Наприклад, відповідно до зазначеного стандарту, в разі первісного визнання фінансових інвестицій в інструменти капіталу іншого підприємства інвестор оцінює їх за ***справедливою вартістю***.

У випадку обмеженості інформації та складності визначення справедливої вартості МСФЗ 9 дозволяє здійснити ***оцінку за собівартістю***, якщо вона є найкращою оцінкою справедливої вартості на дату придбання.

**Сутність та оцінка впливу інвестицій в інструменти капіталу**

Під ***інструментами капіталу*** за МСФЗ розуміють будь-який контракт, що підтверджує залишкову частку в чистих активах іншого суб’єкта господарювання. Для підприємства, що має право власності на такі інструменти, вони мають характер фінансових активів.

Природа інвестиції та оцінка можливого впливу на об’єкт інвестування визначає відображення інструментів капіталу в обліку та звітності інвестора (рис. 4.6).

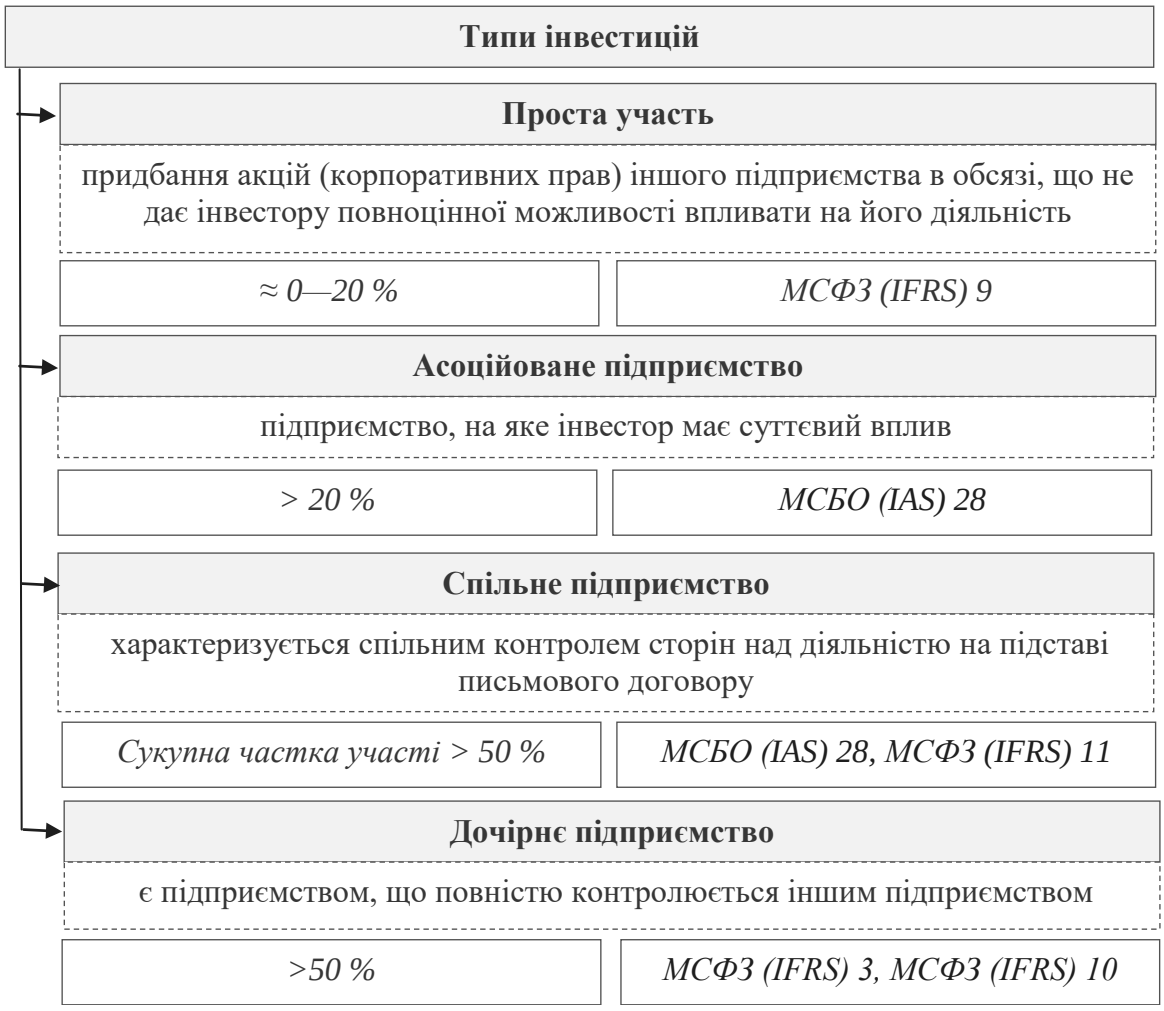



**Рис. 4.6. Типи фінансових інвестицій в інструменти власного капіталу**

Отже, якщо підприємство-інвестор має незначну частку прав голосу та не має ні контролю, ні 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.

**Особливості використання облікових оцінок**

Щодо подальшої оцінки, то з огляду на загальні вимоги МСФЗ 9 щодо класифікації фінансових інструментів необхідно враховувати характер бізнес-моделі та очікувані договірні грошові потоки. Проте логічним є той факт, що за своєю природою фінансові інвестиції в капітал інших компаній не призводять до виникнення грошових потоків у результаті виплат основної суми боргу та відсотків, і, як наслідок, вони не можуть розглядатись як

активи, що обліковуються за амортизованою собівартістю. Виплати за ними безпосередньо залежать від результатів діяльності об'єкта інвестицій. До того ж, якщо інструмент капіталу купують з метою подальшого перепродажу, то ***зміни справедливої вартості*** традиційно відображають ***у прибутках/збитках***. Втім підприємства можуть використовувати й альтернативний варіант (рис. 4.7).

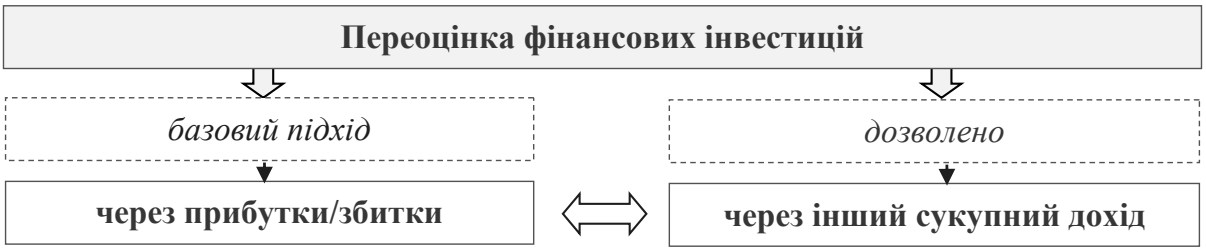



**Рис. 4.7. Особливості подальшої оцінки інвестицій в інструменти капіталу**

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. Крім того, таке рішення має бути ухваленим і належним чином оформленим при першому застосуванні МСФЗ 9 або під час первісного визнання придбаних у подальшому інвестицій. Основне обмеження для застосування цього методу є таким: інвестиція в інструмент капіталу не має бути призначеною для продажу і не бути умовною компенсацією в операціях з об'єднання бізнесу.

При цьому, незалежно від способу відображення переоцінки, ***дивіденди*** від фінансових інвестицій визнають ***через прибутки/збитки*** за дотримання таких базових умов:

– право підприємства на одержання виплат є ідентифікованим;

– існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з дивідендами, будуть отримані підприємством;

– сума до отримання може бути достовірно оцінена.

## 4.4. Оцінка фінансових інвестицій за методом участі в капіталі та за амортизованою вартістю

**Застосування методу участі в капіталі**

Якщо в результаті придбання інвестиції отримується право ***суттєвого впливу*** (частка інвестора у статутному капіталі досягає 20 % і більше прав голосу, а також є свідчення значимості впливу, наприклад представництво в раді директорів), 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» (рис. 4.8).

Зазвичай метод участі в капіталі стосується інвестицій в асоційовані та спільні підприємства. Проте за певних умов підприємства можуть ***не застосовувати цей метод***. Зокрема, це ситуації, за яких:

– підприємство є материнським, і воно звільнене від складання консолідованої фінансової звітності;

– підприємство є дочірнім, перебуває у власності іншого підприємства, і при цьому інші власники не заперечують щодо ігнорування методу участі в капіталі;

– на відкритому ринку не обертаються боргові інструменти або інструменти власного капіталу підприємства (і не планується випуск інструментів на відкритий ринок);

– кінцеве або проміжне материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність за вимогами МСФЗ;

– інвестор є організацією венчурного капіталу, пайовим фондом, трастом, страховим фондом (можна обліковувати інвестицію за справедливою вартістю зі змінами у прибутках/збитках);

– інвестиція утримується опосередковано через організацію венчурного капіталу, пайовий фонд, траст, страховий фонд (решта інвестицій, що не утримуються через таких суб'єктів, — за методом участі в капіталі).

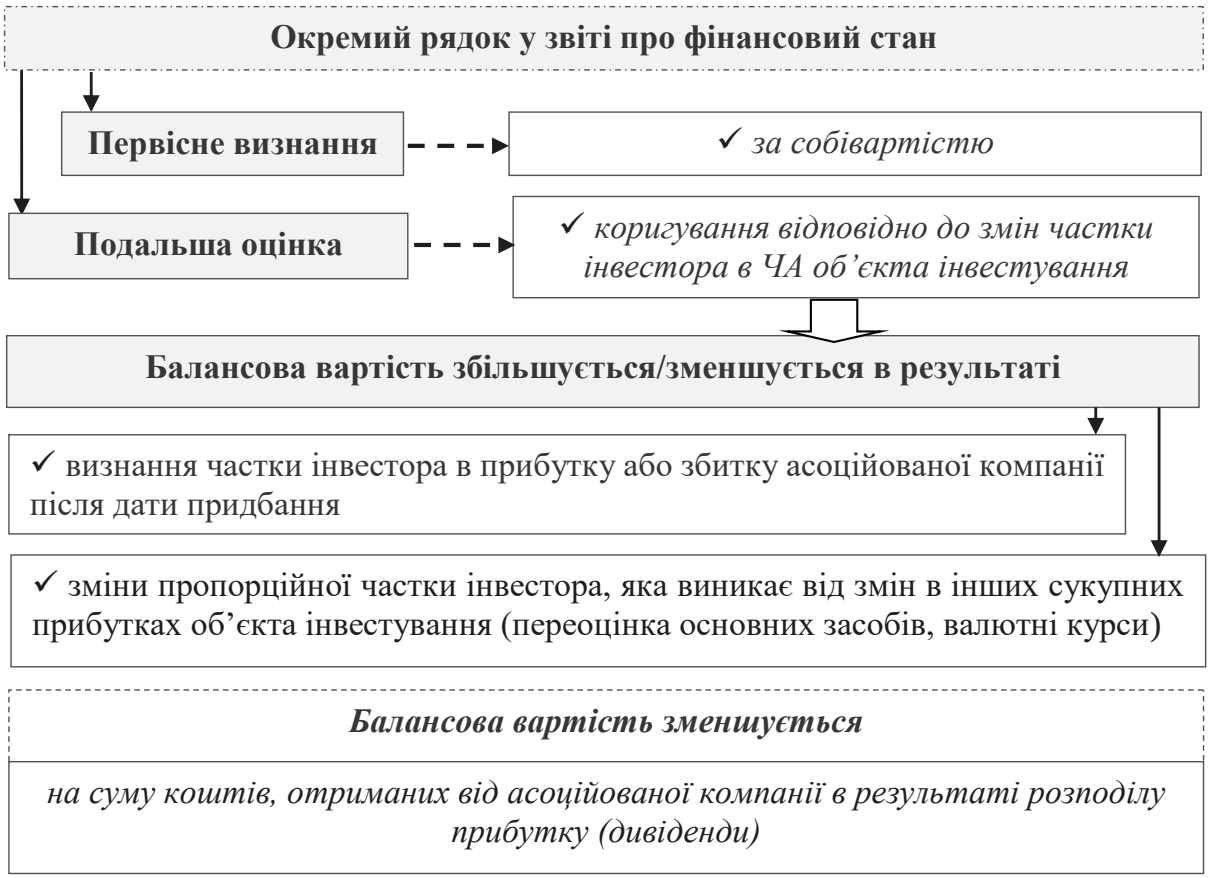



**Рис. 4.8. Алгоритм обліку інвестицій за методом участі в капіталі**

**Особливості застосування методу участі в капіталі**:

– облік інвестиції із застосуванням методу участі в капіталі починають **з дати, коли це підприємство стає асоційованим або спільним,** при цьому гудвіл, пов'язаний з асоційованими або спільним підприємством, включається в балансову вартість інвестиції, не амортизується, але тестується на знецінення;

– застосовуються **єдині облікові політики** щодо подібних операцій та подій за подібних обставин;

– звітність асоційованих та спільних підприємств не консолідується на постатейній основі, отже, **частка неконтролюючих акціонерів** у чистих активах спільного або асоційованого підприємства **не розраховується**;

– **частка інвестора в прибутку або збитку** асоційованої компанії відображається у звіті про сукупний дохід після операційного прибутку одним рядком;

– **часка інвестора в іншому сукупному прибутку** асоційованої компанії відображається у звіті про сукупний дохід в іншому сукупному прибутку одним рядком;

– **дебіторська і кредиторська заборгованість** між інвестором і асоційованою компанією у звітності **не прибирається**;

– частку інвестора **в нереалізованому прибутку** в разі торгівлі між інвестором і асоційованою компанією **слід виключити**;

– коли **частка в збитках** асоційованого або спільного підприємства **дорівнює або перевищує цю частку**, підприємство припиняє визнання своєї частки в подальших збитках;

– починаючи з дати, коли підприємство перестає бути асоційованим або спільним, **компанія-інвестор припиняє застосовувати метод участі у капіталі** (якщо об'єкт інвестиції перетворюється у дочірнє підприємство, то подальший облік здійснюється відповідно до МСФЗ 3 та МСФЗ 10).

Підприємство, яке має 50 % і більше корпоративних прав, як правило, має контроль над об'єктом інвестування, яке стає його дочірнім підприємством за наявності ознак, передбачених МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність». Отже, крім власної індивідуальної фінансової звітності, інвестор повинен складати консолідовану фінансову звітність.

## 4.5. Похідні фінансові інструменти та хеджування грошових потоків

**Хеджування** (з метою обліку) означає: призначення одного або кількох інструментів хеджування для згортання зі змінами справедливої вартості або грошових потоків від об'єкта хеджування.

**Ефективність хеджування** – це ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджування ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.

Основу класу похідних фінансових інструментів становлять ф'ючерсні, форвардні, опціонні угоди та свопи. Оскільки всі вони пов'язані з виконанням певних дій протягом визначеного періоду часу або у визначений момент у майбутньому, їх ще називають строковими контрактами, в яких визначається обсяг базового активу в одному контракті, термін виконання, валюта розрахунку, спосіб виконання та інші характеристики.

Усі похідні фінансові інструменти пов'язані з купівлею-продажем певного активу у визначений момент у майбутньому за наперед обумовленою ціною. Ця ціна має назву форвардної ціни на відміну від ціни продажу активу на реальному ринку в цей момент.

Використання строкових угод дає змогу учасникам ринку зменшити ступінь ризику майбутніх операцій з купівлі-продажу активів на ринку, зменшуючи водночас і можливі прибутки чи збитки від таких операцій. При цьому продавець страхується за допомогою строкового контракту від можливого падіння ціни на продукцію в момент, коли йому потрібно буде її продати, а покупець продукції – від можливого зростання цін на момент купівлі такої продукції на ринку.

Таке страхування від можливої несприятливої зміни цін на цей актив на реальному ринку за допомогою проведения операцій на ринку строкових угод називають хеджуванням. Причому стратегії хеджування за допомогою різних строкових угод різні.

Розрізняють довге та коротке хеджування. Якщо учасник ринку придбав з метою страхування від небажаної зміни цін на ринку строковий контракт на купівлю певного активу, то вважають, що він здійснює хеджування купівлею, або довге хеджування. Якщо учасник ринку придбав контракт на продаж певного активу, то зазначають, що він здійснює хеджування продажем, або коротке хеджування.

Коротке хеджування використовують власники активу для страхування від можливого падіння цін на цей актив, якщо такий актив потрібно через деякий час продати на ринку. Довге хеджування використовують майбутні покупці для страхування від

небажаного зростання цін на той актив, який буде згодом придбаний ними на ринку.

Під час визначення дохідності строкових контрактів часто використовують такі терміни, як «доходи – витрати» або «прибутки – збитки».

**Приклад 1**. Форвардна ціна активу А – 104 000 у. гр. од. Тоді інвестор продає форвард (тобто укладає форвардну угоду па поставку активу А через 3 міс. за ціною 104 000 у. гр. од.), позичає 100 000 у. гр. од. на три місяці під 16 % річних і купує фінансовий актив Х за ринковою ціною 100 000 у. гр. од.

Через три місяці інвестор отримує дохід за активом у розмірі 5 000 у. гр. од., здійснює поставку активу, отримує за це 104 000 у. гр. од. і повертає основну суму боргу в розмірі 100 000 у. гр. од. та проценти в розмірі 100 000 • 0,16 : 4 = 4 000 у. гр. од.

Результатом реалізації такої стратегії є прибуток у розмірі 5 000 у. гр. од. Дійсно, доходи та витрати за проведеною операцією становлять:

Отже, Прибуток = Доходи – Витрати = 209 000 – 204 000 = 5 000 у.гр.од.

Таблиця 4.5

**Приклад результатів хеджування**

| **Стаття доходів** | **Вартість у тис. умовних грошових одиниць (у. гр. о.)** | **Стаття витрат** | **Вартість у тис. умовних грошових одиниць (у. гр. о.)** |
|---|---|---|---|
| Позичка | 100 | Повернення боргу | 100 |
| Дохід за активом Х | 5 | Проценти за боргом | 4 |
| Продаж активу Х за форвардним контрактом | 104 | Купівля активу Х | 100 |
| **Всього** | **209** | **Всього** | **204** |

Отже, отриманий прибуток = Доходи – Витрати = 209 000 – 204 000 = 5 000 у. гр. од.

**Приклад 2.** Припустимо, що форвардна ціна активу X – 93 000 у. гр. од. Інвестор позичає у брокера на 3 міс. (як правило, позичка безпроцентна) актив $X_У$, продає його на ринку за 100 000 у. гр. од. й інвестує кошти на 3 міс. під 16 % річних. Одночасно він купує форвард (тобто укладає форвардну угоду на купівлю активу X через 3 міс. за ціною 93 000 у. гр. од.).

Через 3 міс. інвестор отримує інвестовані 100 000 у. гр. од. та дохід за ними: 100 000 • 0,16 : 4 = 4 000 у. гр. од. Згідно з форвардним контрактом купує актив за ціною 93 000 у. гр. од. і повертає брокеру актив X та дохід за активом X. Доходи і витрати від реалізації такої стратегії становлять:

Таблиця 4.6

**Приклад результатів хеджування**

| **Стаття доходів** | **Вартість у тис. умовних грошових одиниць (у. гр. о.)** | **Стаття витрат** | **Вартість у тис. умовних грошових одиниць (у. гр. о.)** |
|---|---|---|---|
| Продаж активу X | 100 | Інвестування коштів | 100 |
| Повернення інвестованих колітів | 100 | Купівля активу X за форвардом | 93 |
| Дохід за інвестованими коштами | 4 | Виплата доходу за активом X | 5 |
| **Всього** | **204** | **Всього** | **198** |

Отже, отримано прибуток = Доходи – Витрати = 204 000 – 198 000 = 6 000 у. гр. од.

## 4.6. Відображення фінансових інструментів у фінансовій звітності

Якщо суб’єкт господарювання ідентифікував інвестиції в інструменти капіталу як такі, що будуть оцінені **за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому**

**сукупному прибутку**, і при цьому немає суттєвого впливу на об'єкт інвестування, то відповідно до вимог МСФЗ 7 слід розкрити:

– інформацію інвестиції в інструменти капіталу, які оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку;

– причини використання альтернативного методу подання;

– справедливу вартість кожної такої інвестиції на кінець звітного періоду;

– дивіденди, визнані протягом періоду;

– будь-які переміщення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, зокрема причини таких переміщень.

Підприємство, яке **припинило визнання інвестицій в інструменти капіталу**, що оцінюються за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки в іншому сукупному прибутку, протягом звітного періоду розкриває:

– причини вибуття інвестицій;

– справедливу вартість інвестицій на дату припинення визнання;

– кумулятивний прибуток або збиток від вибуття.

Наявність суттєвого впливу чи контролю потребує керуватися вимогами МСФЗ (IFRS) 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». У стандарті окреслено **два основні напрями розкриття інформації**:

Характер, масштаби та фінансовий **вплив часток участі** у спільних угодах та асоційованих підприємствах (у розрізі кожного суттєвого об'єкта інвестування):

– назву спільної угоди або асоційованого підприємства та характер відносин;

– основне місце бізнесу (країна реєстрації, якщо вона відрізняється) об'єкта інвестування;

– інформацію про пропорційну частину власності (участі) та частину утримуваних прав голосу;

– метод оцінки інвестиції (метод участі в капіталі чи справедлива вартість);

– дивіденди, отримані від об'єкта інвестування;

– зведену фінансову інформацію про об’єкт інвестування (поточні активи та зобов’язання, непоточні активи та зобов’язання, прибуток/збиток від діяльності, інший сукупний дохід тощо);

– справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства, щодо яких публікуються котирування цін;

– балансову вартість (в узагальненому вигляді) часток участі в усіх спільних або усіх асоційованих підприємствах, кожне з яких, взяте окремо, є несуттєвим;

– характер та ступінь будь-яких суттєвих обмежень щодо здатності асоційованих підприємств передавати кошти інвесторові у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

– звітну дату фінансової звітності асоційованого підприємства, якщо ця дата відрізняється від звітної дати та періоду фінансової звітності інвестора, а також причини використання різної звітної дати або різного періоду;

– невизнану частку збитків асоційованого підприємства за період та на кумулятивній основі, якщо інвестор припинив визнання своєї частки в збитках асоційованого підприємства (тобто не визнану суму збитків в інвестицію, що має негативний власний капітал).

**Окрема фінансова звітність, згідно з МСБО (IAS) 27, має містити**:

1) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільні та асоційовані підприємства із зазначенням:

– назви таких об’єктів інвестування;

– основного місця ведення бізнесу (та країни реєстрації, якщо відрізняється) таких об’єктів інвестування;

– його частки власності (та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності), утримуваної в таких об’єктах інвестування;

2) опис методу, використаного для обліку інвестицій.

*Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

## Практичне завдання 1

**Необхідно**:

1. Визначити балансову вартість зобов'язання за облігаціями ПАТ «Рудь» на 1 листопада 2012 року і 1 травня 2013 року.

2. Надати розрахунок балансової вартості облігації та фінансових витрат на весь період до погашення.

Умови завдання: 1 травня 2012 ВАТ «Умка» випустило облігації номінальна вартість – 6 000 000 Є, які реалізувало за вартістю 5 323 577 Є.

Встановлений відсоток за облігаціями – 8 %. Виплати за відсотком здійснюються два рази на рік: 1 травня і 1 листопада. Ефективна ставка відсотка – 10 %. Погашення – 1 листопада 2020 року.

### Приклад розв'язання

Таблиця 4.7

**Розрахунок балансової вартості та фінансових витрат**

| Дата | Ном. варт | Бал. варт | Дисконт | Проценти | Витрати за процентами | Амортизація дисконту |
|---|---|---|---|---|---|---|
| 01.05.2012 | 6000000 | 5323577 | 676423 | | | |
| 01.11.2012 | 6000000 | 5349756 | 650244,2 | 240000 | 266178,9 | 26178,85 |
| 01.05.2013 | 6000000 | 5377244 | 622756,4 | 240000 | 267487,8 | 27487,79 |
| 01.11.2013 | 6000000 | 5406106 | 593894,2 | 240000 | 268862,2 | 28862,18 |
| 01.05.2014 | 6000000 | 5436411 | 565032 | 240000 | 268862,2 | 28862,18 |
| 01.11.2014 | 6000000 | 5466716 | 534726,7 | 240000 | 270305,3 | 30305,29 |
| 01.05.2015 | 6000000 | 5500052 | 501390,9 | 240000 | 273335,8 | 33335,82 |
| 01.11.2015 | 6000000 | 5535055 | 466388,3 | 240000 | 275002,6 | 35002,61 |
| 01.05.2016 | 6000000 | 5571808 | 429635,5 | 240000 | 276752,7 | 36752,74 |
| 01.11.2016 | 6000000 | 5610398 | 391045,1 | 240000 | 278590,4 | 38590,38 |
| 01.05.2017 | 6000000 | 5650918 | 350525,3 | 240000 | 280519,9 | 40519,9 |
| 01.11.2017 | 6000000 | 5693464 | 307979,4 | 240000 | 282545,9 | 42545,89 |
| 01.05.2018 | 6000000 | 5738137 | 263306,2 | 240000 | 284673,2 | 44673,19 |
| 01.11.2018 | 6000000 | 5785044 | 216399,3 | 240000 | 286906,8 | 46906,85 |
| 01.05.2019 | 6000000 | 5834296 | 167147,1 | 240000 | 289252,2 | 49252,19 |
| 01.11.2019 | 6000000 | 5886011 | 115432,3 | 240000 | 291714,8 | 51714,8 |
| 01.05.2020 | 6000000 | 5940311 | 61131,8 | 240000 | 294300,5 | 54300,54 |
| 01.11.2020 | 6000000 | 5997327 | 4116,232 | 240000 | 297015,6 | 57015,57 |
| **Разом** | | | | **4080000** | **4752307** | **672306,8** |

## Практичне завдання 2

**Необхідно:**

визначити балансову вартість облігацій на кінець кожного року до їх погашення та надати бухгалтерські записи для відображення інформації в обліку та звітності. Розрахунки надати в табличній формі (табл. 4.8).

Умови завдання:

компанія «Артеміда» 1 січня 2014 року придбала за 100 000 у.о. безпроцентні облігації номіналом 150 000 у.о. з погашенням через 5 років. Ефективна ставка відсотка становить 8,45 %.

Таблиця 4.8

**Розрахунок балансової вартості цінних паперів**

| Період | Амортизація дисконту/премії | Дисконт/премія | Балансова вартість цінних паперів |
|---|---|---|---|
| 01.01. | | | |
| 31.12. | | | |
| 31.12. | | | |
| 31.12. | | | |
| 31.12. | | | |
| 31.12. | | | |

## Практичне завдання 3

**Необхідно:**

відобразити в обліку операції, пов’язані з інвестиціями компанії «Рекорд» 2018 року.

Умови завдання:

у січні 2018 року компанія «Рекорд» придбала 15 % простих акції вартістю 85 000 у.о. компанії «Славія». Такі цінні папери компанія «Рекорд» враховує в складі портфелів для продажу. У звіті за 2018 рік компанія «Славія» відобразила суму чистого прибутку 200 000 у.о., з яких 50 % було розподілено як дивіденди.

## Практичне завдання 4

**Необхідно:**

розрахувати поточну вартість майбутніх грошових потоків, пов’язаних випущеними облігаціями, та відобразити продажну вартість облігацій.

Умови завдання:

корпорацією «Акваторія» 1 січня 2009 року випущено облігації на суму 100 000 € з терміном погашення через п’ять років. Ринкова процентна ставка становить 10 %. Проценти виплачуються два рази на рік – 30 червня та 31 грудня.

## Практичне завдання 5

**Необхідно:**

визначити вплив зазначеної в умові операції на звітність будівельної компанії.

Умови завдання:

будівельна компанія придбала 10 % акцій ПАТ «Абсолют» за 25 млн грн. Придбаний пакет не надав інвестору прав призначати власних членів керівного органу ПАТ «Абсолют», основна мета – отримання дивідендів від об’єкта інвестування. Протягом наступного року в результаті кризових явищ на ПАТ «Абсолют» втрачено ключового клієнта і вартість акцій суттєво знизилася. Як наслідок, за рік після придбання справедливу вартість інвестицій оцінюють у 17 млн грн.

**Розв’язання**

1. Має місце придбання акцій (корпоративних прав) ПАТ «Абсолют» обсягом, що не дає інвестору повноцінної можливості впливати на діяльність зазначеного підприємства. Отже, це є ознакою простої участі, як наслідок, інвестиція відображається за вимогами МСФЗ 9.

2. Придбаний пакет акцій має бути первісно оцінений за справедливою вартістю, яка відповідає в наведеному випадку ціні придбання, тобто первісно пакет акцій ПАТ «Абсолют» буде визнано в сумі 25 млн грн.

3. У подальшому інвестор обліковує свої інвестиції за справедливою вартістю, але залежно від обраної бізнес-моделі або через прибутки/збитки, або через інший сукупний прибуток.

4. Кризові явища на ПАТ «Абсолют» та втрата ключового клієнта є одним з факторів зменшення корисності фінансового активу. Отже, зниження вартості акцій «Абсолют», яка буде визнана залежно від облікової політики або у прибутках/збитках

(у складі інших витрат операційної діяльності), або в рахунок зменшення іншого сукупного прибутку, становитиме:

25 – 17 = 8 млн грн.

## Практичне завдання 6

**Необхідно:**

визначити вплив зазначеної в умові задачі операції на звітність ПрАТ «Нові технології».

Умови завдання:

ПрАТ «Нові технології» 02.01.2019 придбало 30 % акцій ПАТ «Новобуд», сплативши 50 млн грн. У результаті ПрАТ «Нові технології» отримало право делегувати свого представника до ради директорів ПАТ «Новобуд». Прибуток ПАТ «Новобуд» за 2019 рік становив 2 млн грн, з яких 50 % заплановано використати 31.12.2018 на виплату дивідендів. У 2019 р. було проведено переоцінку виробничих основних засобів ПАТ «Новобуд», у результаті якої визнано позитивну різницю в 750 тис. грн. Крім того, протягом грудня 2019 року ПАТ «Новобуд» реалізувала компанії ПрАТ «Нові технології» товари на 200 тис. грн, собівартість товарів становила 160 тис. грн. На 31.12.2019 товари ще перебувають на балансі компанії ПрАТ «Нові технології».

**Розв’язання**

1. Відображення довгострокової інвестиції у фінансовій звітності (Звіт про фінансовий стан) повинно здійснюватися на основі методу участі в капіталі, оскільки інвестиція для ПрАТ «Нові технології» має характер асоційованого підприємства та наявні всі ознаки суттєвого впливу (табл. 4.9).

2. Зміни власного капіталу (прибуток та дооцінки) в сумі 30 % будуть збільшувати вартість інвестиції:

– прибуток від інвестиції за 2018 р.: 2 000 · 30 % = 600 тис. грн;

– результат переоцінки основних засобів: 750 · 30 % = 225 тис. грн;

– частка ПрАТ «Нові технології» в нереалізованому прибутку: (200 – 160) · 30 % =12 тис. грн.

3. Дивіденди до виплати ПрАТ «Нові технології» – зменшать суму інвестиції: (2 000 · 50 %) · 30 % = 300 тис. грн.

4. Отже, балансова вартість інвестиції на 31.12.2019 становитиме:

50 000 + 600 + 225 – 300 = 50 525 тис. грн.

Таблиця 4.9

**Відображення фінансової інвестиції методом участі в капіталі у бухгалтерському обліку інвестора**

| № з/п | Зміст операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, тис. грн |
|---|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1<br>02.01.2019 | Придбання корпоративних прав | 141 | 311 | 50 000 |
| 2<br>На 31.12.2019 | Визнання частки прибутку від інвестиції в ПАТ «Новобуд» | 141 | 721 | 600 |
| 3<br>На 31.12.2019 | Відображено результати переоцінки основних засобів | 141 | 411 | 225 |
| 4<br>На 31.12.2019 | Виключення нереалізованого прибутку | 441 | 281 | 12 |
| 5<br>На 31.12.2019 | Відображено зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату нарахування дивідендів | 373 | 141 | 300 |

## Питання для самоконтролю

1. Якими МСФЗ врегульовано питання розкриття фінансових інструментів?
2. Які активи не можуть бути фінансовими інструментами?
3. Як групуються фінансові інструменти з метою оцінки?
4. Розкрийте поняття фінансового активу.
5. Розкрийте поняття фінансового зобов’язання.
6. Що таке амортизована вартість фінансового інструменту?
7. Поясніть та наведіть приклади долевих інструментів.
8. Як визначається дисконт та премія у процесі роботи з цінними паперами?
9. Як розраховується та застосовується ефективна ставка відсотків?

10. Як розраховуються та відображаються в обліку витрати за процентами?

11. Як відображається фінансова інвестиція за методом участі в капіталі?

12. Назвіть об’єкти та інструменти хеджування.

13. Розкрийте значення контрактів, які визначаються як форвардні.

14. Охарактеризуйте контракти, що належать до СВОПів.

15. Що таке майбутня і поточна вартість фінансового інструменту?

## Тести

**1. Фінансові інструменти – це угоди, наслідком яких є:**

а) актив чи зобов’язання, забезпечені банківською гарантією;

б) фінансовий актив в одного підприємства і фінансові зобов’язання чи долеві інструменти – іншого;

в) підприємство стає стороною договору в відносинах такого активу чи зобов’язання;

г) актив чи зобов’язання мають справедливу вартість.

**2. Коливання справедливої вартості фінансових інвестицій відображають:**

а) у звіті про прибутки та збитки;

б) у звіті про рух власного капіталу;

в) у звіті про рух грошових коштів;

г) усе вищеперераховане правильно.

**3. Фінансовий інструмент, згідно з МСФЗ, – це:**

а) будь-який договір, в результаті якого одночасно виникають фінансовий актив у одного підприємства та фінансове забов’язання чи інструмент власного капіталу – у іншого підприємства;

б) будь-який актив, придбаний за грошові кошти;

в) будь-який договір, у результаті якого виникає фінансовий актив у одного підприємства без виникнення фінансового боргу чи інструменту власного капіталу – у іншого;

г) немає правильної відповіді.

**4. Фінансовим активом не є:**

а) грошові кошти;

б) інструмент власного капіталу іншого підприємства;

в) договірне право на обмін фінансових інструментів з іншим підприєством на потенційно вигідних умовах;

г) капітальні інвестиції.

**5. Є фінансовим активом:**

а) запаси;

б) основні засоби;

в) непоточні активи, призначені для продажу;

г) капітальні інвестиції.

**6. У випадку перевищення номінальної вартості облігації над балансовою вартістю виникає:**

а) премія;

б) ануїтет;

в) дисконт;

г) відсоток.

**7. Що з наведеного нижче є інструментом хеджування?**

а) цінні папери для продажу;

б) інструменти власного капіталу;

в) СВОПи;

г) фінансові зобов’язання.

**8. У фінансовій звітності для кожного типу ризику, який виникає внаслідок фінансового інструменту, варто розкривати:**

а) тільки якісну інформацію;

б) тільки кількісну інформацію;

в) якісну та кількісну інформацію;

г) обов’язкове розкриття інформації не потрібне.

**9. Інформацію про фінансові інструменти, яку варто розкривати в фінансовій звітності, визначає:**

а) МСБО 2 (IAS 2);

б) МСБО 1 (IAS 1);

в) МСФЗ 7 (IFRS 7);

г) все наведене вище.

**10. Прибуток на акцію слід відображати в:**

а) балансі;

б) Звіті про прибутки і збитки;

в) Звіті про прибутки і збитки чи в примітках до фінансової звітності;

г) балансі чи примітках до фінансової звітності.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **б** | **б** | **а** | **г** | **г** | **в** | **в** | **в** | **в** | **в** |

**Джерела:** основні: 2; 23; 28; 40; 42; 63; додаткові: 74; 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; монографії: 100; 101.

# ТЕМА 5
# БАЗОВІ ПІДХОДИ Й ОСНОВНІ ПРАВИЛА ВИЗНАННЯ ДОХОДІВ І ВИТРАТ

## 5.1. Доходи від договорів з клієнтами та відображення доходів у фінансовій звітності

**Мета:** вивчення теоретичних та практичних питань щодо виникнення, оцінки та відображення у фінансовій звітності доходів та витрат, що виникають у процесі господарської діяльності, за вимогами МСФЗ 15.

**Основні питання**

*5.1.1. Сутність та основні критерії визнання доходів згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами».*

*5.1.2. Особливості визнання доходу від договорів з клієнтами.*

*5.1.3. Особливості визнання витрат на виконання договорів з клієнтами.*

*5.1.4. Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності.*

### *5.1.1. Сутність та основні критерії визнання доходів згідно з МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»*

У результаті господарської діяльності, пов’язаної з наданням послуг, реалізацією продукції або товарів, необхідно визнавати доходи, отримані в результати таких операцій. Визнані доходи мають ключове значення для бізнесу, оскільки саме вони є джерелом прибутку. Зі свого боку примноження прибутку у довгостроковій перспективі залежить від всебічного аналізу джерел отримання доходів та прийнятих раціональних рішень щодо розподілу доходу. В умовах застосування МСФЗ важливо розуміти сутність доходів, критерії для їх визнання, а також алгоритм відображення у фінансовій звітності.

З початку 2018 р. набрав чинності новий **МСФЗ (IFRS) 15 «Доходи від договорів з клієнтами»**. Сутність доходу, окреслена в стандарті, збігається з підходом Концептуальної основи, відповідно, **отримання доходу** передбачає збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження активів, або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.

У структурі МСФЗ (IFRS) 15 «Доходи від договорів з клієнтами» основні термінологічні і понятійні положення визначені у додатку А, який є невід'ємною частиною МСФЗ 15.

| | |
|---|---|
| **Договір (contract)** | це угода між двома або більше сторонами, яка породжує юридично обов'язкові права та обов'язки |
| **Договірний актив (contract asset)** | це право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові, якщо таке право обумовлене не плином часу, а іншими чинниками (наприклад, майбутніми результатами діяльності суб'єкта господарювання) |
| **Договірне зобов'язання (contract liability)** | це зобов'язання суб'єкта господарювання передати товари або послуги клієнтові, за які суб'єкт господарювання отримав компенсацію (або настав строк сплати такої суми) від клієнта |
| **Дохід (income)** | це збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходжень або покращення активів або зменшення зобов'язань, що веде до збільшення власного капіталу, крім збільшення власного капіталу, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу |

| | |
|---|---|
| **Дохід від звичайної діяльності (revenue)** | це дохід, який виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання |

При цьому **сфера застосування МСФЗ (IFRS) 15** є ширшою за попередній МСБО (IAS) 18 «Дохід» (рис. 5.1).

Підприємству слід застосовувати МСФЗ (IFRS) 15 до договору, тільки якщо контрагентом за цим договором є ***клієнт***, тобто сторона, яка уклала договір про отримання товарів чи послуг, які вважаються результатом звичайної діяльності цього підприємства, в обмін на компенсацію.

За даним МСФЗ також визначається порядок обліку додаткових витрат, пов'язаних з укладенням договору з клієнтом, а також витрат, понесених для виконання договору з клієнтом, якщо ці витрати не належать до сфери застосування інших стандартів.




**Рис. 5.1. Сфера застосування МСФЗ (IFRS) 15 «Доходи за договорами з клієнтами»**

**МСФЗ (IFRS) 15 «Доходи за договорами з клієнтами»** застосовувати до договору слід тільки тоді, коли контрагентом за цим договором є **клієнт**, тобто сторона, яка уклала договір про отримання товарів чи послуг, які вважаються результатом звичайної діяльності цього підприємства, в обмін на компенсацію.

Ключовою особливістю МСФЗ (IFRS) 15 є застосування ***5-рівневої моделі*** визнання доходів (рис. 5.2).




**Рис. 5.2. 5-рівнева (the five-step model) модель визнання доходів**

**Основний принцип МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами»** полягає в тому, що суб'єкт господарювання визнає дохід 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.

**Договір з клієнтом: ідентифікація, об'єднання та модифікації**

**Договір** – це угода між двома або більше сторонами, у якій визначено права та обов'язки, які є юридично обов'язковими. Договори можуть бути письмовими, усними чи прийнятими у звичній практиці ведення бізнесу суб'єкта господарювання, яка зі свого боку залежить від юрисдикції, галузі та діяльності суб'єкта господарювання.

**Ідентифікація договору**. Першим кроком на шляху визнання доходу є ідентифікація договору з клієнтом. При цьому під ***договором*** стандарт розуміє угоду між двома чи більше сторонами, яка породжує юридично обов'язкові права та обов'язки. При ідентифікації договору необхідно пересвідчитися у дотриманні таких умов:

– договір ухвалений сторонами (письмово, усно чи відповідно до іншої звичної практики бізнесу) і зобов'язання за ним будуть виконуватися;

– права кожної сторони щодо товарів або послуг, які будуть передані, є визначеними;

– умови оплати за товари або послуги також є ідентифікованими підприємством;

– договір має комерційну сутність (тобто очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків підприємства зміняться внаслідок договору);

– існує впевненість (висока ймовірність), що підприємство отримає компенсацію, на яку воно матиме право в обмін на товари або послуги, які будуть передані. При цьому розглядається лише здатність клієнта та його намір виплатити суму компенсації, коли настане час її сплати.

Крім того, повинні бути наявними та чітко визначеними істотні умови договору:

– предмет договору;

– ціна договору;

– термін дії договору.

Врахувати отримане відшкодування як дохід можна лише в двох випадках:

– немає невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів (послуг) і компенсація не підлягає поверненню;

– договір розірвано і компенсація, отримана від клієнта, не підлягає поверненню.

Якщо наведені умови не виконуються, то підприємству слід визнавати отримане від клієнта відшкодування як зобов'язання, допоки не будуть виконані умови виконання договору.

**Об'єднання договорів**

В окремих випадках підприємство має право об'єднувати два або більше договорів, укладених в один або приблизно в один і той самий час з одним і тим самим клієнтом та обліковувати ці договори як один договір (рис. 5.3).

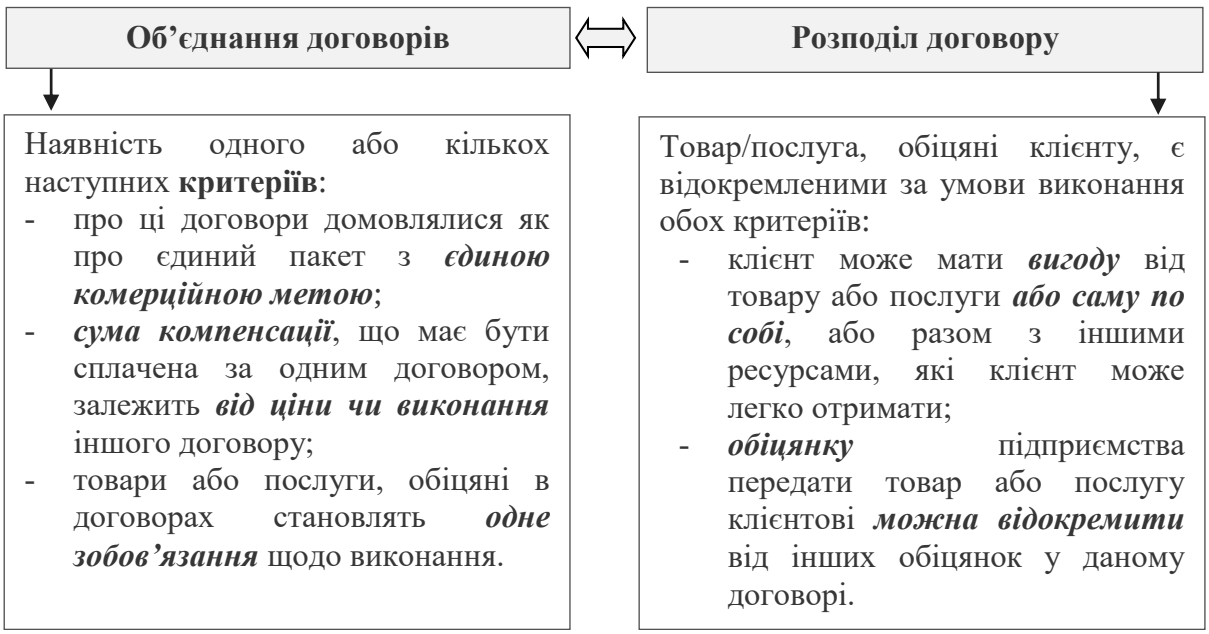



**Рис. 5.3. Критерії для об'єднання договорів**

**Модифікація договорів**

**Модифікація передбачає** зміну обсягу або ціни (або і обсягу, і ціни) договору, затверджену сторонами. Модифікація може затверджуватися як усно, так і письмово, головне – вона змінює юридично обов'язкові права і обов'язки сторін. При цьому модифікація має знайти відповідне відображення в обліку (рис. 5.4).

**Приклад 1**

У січні 2020 року будівельна компанія «Інвестбуд» уклала договір з клієнтом на поставку 20 тонн будівельної суміші наприкінці лютого 2020 року за ціною 5 000 грн за тонну. Однак у зв'язку зі збільшенням виробничих потреб клієнта на початку червня в договір були внесені зміни: клієнт вирішив замовити ще 30 тонн суміші. До кінця травня клієнту поставлено всі 50 тонн. При цьому ціна на додаткові 30 тонн суміші містила 5 % знижки за обсяг, тобто становила 4 750 грн за тонну. Надання такої знижки є звичайною практикою компанії.

Визначимо, чи мала місце модифікація договору, і як компанії «Інвестбуд» слід відобразити дохід у своїй звітності.

У такому випадку початкові умови договору змінилися (в частині обсягу і вартості). При цьому ціна договору збільшується і мають місце відокремлені продажні ціни. Отже, наявні умови модифікації договору, а в бухгалтерському обліку слід показати

окремий договір. Дохід компанії «Інвестбуд» за модифікованим договором становитиме:

(5 000,00 × 20 т) + (4 750,00 × 30 т) = 242 500 грн.




**Рис. 5.4. Відображення в обліку модифікації договору**

### *5.1.2. Особливості визнання доходу від договорів з клієнтами*

Для деяких типів зобов'язань щодо виконання оцінка того, чи отримує клієнт вигоди від виконання свого зобов'язання за договором у міру його виконання та чи споживає одночасно такі вигоди у міру їх отримання, доволі проста. Прикладами є повсякденні або періодичні послуги (наприклад, послуги з прибирання), у яких отримання і одночасне споживання клієнтом вигід від виконання суб'єктом господарювання свого зобов'язання можна легко ідентифікувати.

Для інших типів зобов'язань щодо виконання суб'єкт господарювання не зможе легко визначити, чи клієнт одночасно отримує і споживає вигоди від діяльності суб'єкта господарювання у міру виконання останнім його зобов'язання. За таких обставин зобов'язання щодо виконання задовольняється з плином часу, якщо суб'єкт господарювання визначає, що іншому суб'єктові господарювання не потрібно було б істотно переробляти виконану цим суб'єктом господарювання на сьогодні роботу, якби цьому

іншому суб'єктові господарювання довелося виконувати решту зобов'язання щодо виконання перед клієнтом.

Визначаючи, чи потрібно було б іншому суб'єктові господарювання істотно переробляти виконану цим суб'єктом господарювання на сьогодні роботу, суб'єкт господарювання має взяти до уваги обидва такі припущення:

– ігноруються потенційні договірні обмеження або практичні обмеження, які у іншому випадку перешкоджали б суб'єктові господарювання передати решту зобов'язання щодо виконання іншому суб'єктові господарювання;

– припускається, що інший суб'єкт господарювання, який виконував би решту зобов'язання щодо виконання, не мав би вигоди від будь-якого активу, що наразі контролюється цим суб'єктом господарювання, і такий актив лишався б контрольованим таким суб'єктом господарювання, якби зобов'язання щодо виконання було передане іншому суб'єктові господарювання.

**Встановлення та виконання зобов'язань за договором**

На початковому етапі укладення та дії договору підприємство має оцінити товар або послуги, які були обіцяні клієнту, та визначити їх як зобов'язання до виконання з виокремленням:

– товарів або послуг (або набору товарів чи послуг), що відрізняються один від одного; або

– серії різних товарів або послуг, які, власне, є однаковими і мають одну і ту саму схему передачі замовнику.

Визнання доходу здійснюється у міру того, як виконується зобов'язання щодо передачі обіцяного товару або послуги (тобто активу) клієнтові. При цьому актив вважається переданим, коли (або у міру того, як) клієнт отримує контроль над таким активом, тобто коли наявні такі ознаки:

– підприємство має поточне право на оплату за актив, а клієнт отримав можливість самостійно визначати використання і отримав практично всі вигоди з активу, отриманого в обмін на оплату;

– клієнт має право власності на актив, тобто спроможний визначати використання активу та отримати практично всі інші вигоди від нього, або обмежити доступ інших до цих вигід;

– підприємство передало фізичне володіння активом. Проте фізичне володіння може не збігатися з контролем активу;

– клієнт має істотні ризики та винагороди, пов'язані з володінням активом. Однак, оцінюючи ризики та винагороди від володіння, підприємство повинно виключити всі ризики, які спричиняють появу окремого зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо виконання про передачу активу;

– клієнт прийняв актив, тобто він отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу.

Відповідно, якщо, наприклад, йдеться про поставку певного товару партіями, то підприємству слід визнавати дохід від продажу у момент постачання кожної партії, незалежно від терміну розрахунків.

**Визначення ціни операції та особливості її розподілу**

Після ідентифікації зобов'язань за договором підприємству слід визначити ціну угоди (операції), тобто суму компенсації, на яку підприємство очікує мати право в обмін на передачу клієнтові товарів/послуг. Така сума може включати як фіксований, так і змінний елемент (табл. 5.1).

Таблиця 5.1

**Визначення ціни операції**

| ***Ціна операції*** | |
|---|---|
| *сума компенсації, на яку підприємство очікує мати право в обмін на передачу клієнтові товарів/послуг, крім сум, отриманих від імені третіх сторін* | |
| ***Включає (+)*** | ***Виключає (-)*** |
| Фіксовані суми | ПДВ |
| Змінні суми | Знижки |
| Справедливу вартість активів або послуг, що передаються | Операції, здійснені від імені третіх осіб |
| Інші негрошові вигоди | Дисконти від відстрочення зобов'язань |

**Фіксована сума** встановлюється одразу і не передбачає наявності жодних факторів, які можуть призвести до її зміни та ускладнення з розрахунком.

**Змінна сума**

Наявність змінного компоненту потребує врахування багатьох факторів. Якщо передбачена в договорі компенсація включає змінну величину, то підприємство має провести власну оцінку суми компенсації, на яку воно матиме право в обмін на товари або послуги, що передаються клієнтові. Відповідно, виникає необхідність у професійному судженні щодо облікової оцінки.

Змінна компенсація виникає у таких випадках:

– у договорі передбачаються знижки, кредити, цінові поступки, бонуси за результатом роботи, штрафи тощо;

– підприємство залежить від майбутніх подій, що впливають на суму наданих товарів або послуг.

Сума змінної компенсації розраховується одним з двох методів:або за очікуваною вартістю, або за найімовірнішою величиною (рис. 5.5).

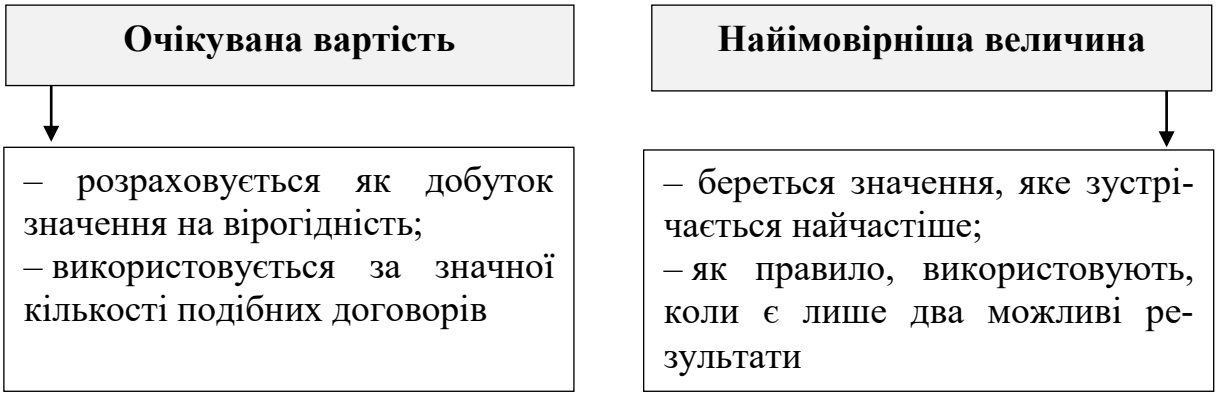



**Рис. 5.5. Методи оцінки змінної компенсації**

Важливо здійснювати оновлення оцінки ціни операції в кінці звітного періоду для того, щоб достовірно відображати зміни в обставинах.

При оцінці вартості операції виникає необхідність врахування декількох інших важливих обставин (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

**Врахування окремих факторів при визначенні ціни**

| | |
|---|---|
| ***Наявність істотного компонента фінансування*** | Підприємству слід враховувати часову вартість грошей, якщо клієнту надається суттєве відстрочення платежу. Компонент фінансування містить і договори, які передбачають часткове авансування вартості товару/послуги. При цьому використовується ставка дисконтування, що діє на момент укладення договору |
| ***Негрошові розрахунки*** | Маються на увазі договори міни (бартеру). Для визначення ціни операції для таких договорів підприємство має оцінювати компенсацію ***за справедливою вартістю***. Якщо підприємство не може обґрунтовано оцінити справедливу вартість такої компенсації, то воно оцінює компенсацію опосередковано, з посиланням на окремо взяті ціни продажу товарів або послуг, належних до передачі клієнту в обмін на цю компенсацію |
| ***Програми лояльності*** | Підприємство обліковує компенсацію, яка має бути сплачена клієнтові, як ***зменшення ціни операції*** і, відповідно, сума такої компенсації вираховується з доходу, якщо результат використання цієї пільги замовником не передбачає зустрічну плату за певний товар або послугу. Якщо компенсація, яка має бути сплачена клієнтові, включає змінну величину, то підприємство має розраховувати орієнтовну ціну такої операції. Підприємство визнає ***зниження доходу за пізнішою з подій***: – коли відбувається визнання доходу від передачі товарів або послуг клієнтові; – коли здійснюється оплата чи надається обіцянка оплатити компенсацію, і це є звичною практикою бізнесу підприємства |

**Розподіл на основі окремо взятих цін**

Ціну операції необхідно розподілити на кожне зобов’язання до виконання в сумі, що відображає величину відшкодування, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу обіцяних товарів або послуг покупцю.

**Розподіл на основі окремо взятих цін** передбачає ціни, за якими компанія реалізувала б окремий товар чи окрему послугу клієнту. Обов'язковою умовою такого розподілу мають бути чітко визначені ціни. У такому разі на кожне зобов'язання щодо виконання підприємство має на момент укладення договору визначити відокремлений товар або послугу та розподілити ціну операції пропорційно до таких окремо взятих цін.

Можна використати додаткові методи для оцінки окремо взятої ціни продажу:

– підхід скоригованої оцінки ринку (Ціна ≈ Ціна конкурентів);

– підхід «очікувані витрати плюс» (Ціна = Витрати + Маржа);

– залишковий підхід (Ціна = Ціна Σ – (Ціна 1 + Ціна 2 +...)).

**Знижки та пільги за договором**

Комплексна пропозиція досить часто передбачає знижку. У такому випадку підприємство-продавець розподіляє знижку пропорційно на всі зобов'язання щодо виконання в договорі. Винятком є ситуація, за якої є чітке свідчення, що вся знижка належить тільки до одного або більше, але не всіх зобов'язань щодо виконання у договорі. Це може мати місце за таких умов:

– підприємство регулярно реалізує кожний відокремлений товар або послугу окремо;

– підприємство регулярно продає окремо набір деяких з цих відокремлених товарів або послуг зі знижкою за наявності певного товару/послуги в кожному наборі;

– знижка, що розподіляється на кожний набір, є практично такою ж, як знижка у договорі, що містить один і той самий товар чи послугу, які містяться у наборах.

**Зміна ціни.** Умовами договору може бути передбачена орієнтовна ціна операцій, яка може переглядатися за певних умов (інфляція, біржова вартість суттєвого компоненту собівартості тощо). Підприємство розподіляє на відповідні зобов'язання до виконання такі подальші зміни ціни на такій самій основі, як і на момент укладення договору. Тобто якщо відбувається зміна цін у договорі і робиться посилання на відповідні обставини, необхідно

чітко розуміти і причину змін, і оцінювати вплив цих змін на кожне зобов'язання до виконання (товар чи послугу).

Змінюючи ціни, підприємство одночасно змінює дохід за період, коли відбулись операції. Якщо ж зміна ціни відбувається внаслідок модифікації договору (зміни кількості чи якості), то підприємство обліковує цю зміну відповідно до правил обліку модифікації.

**Підходи до визнання доходу, коли всі зобов'язання виконано**

Дохід визнається в момент, коли кожне зобов'язання за договором є виконаним. При цьому дохід може визнаватися протягом певного періоду часу або миттєво.

Дохід визнається у міру того, як виконується зобов'язання (тобто протягом періоду часу), зокрема:

– клієнт одночасно отримує і споживає вигоди від результатів роботи виконавця у міру виконання робіт;

– результати роботи виконавця створюють або поліпшують актив під час роботи (наприклад, будівництва), що контролюється клієнтом;

– актив, що створюється у міру виконання робіт, не може бути використаний виконавцем в інших цілях, крім того, виконавець має право на оплату робіт, виконаних на поточну дату.

Якщо жоден з наведених сценаріїв не виконується, то підприємство визнає дохід у певний момент часу.

**Приклад 1**

З метою досягнення меншої залежності від постачальників та більш комплексного самозабезпечення матеріалами та конструкціями для виконання будівельних робіт між ПрАТ «Обладнання-плюс» та будівельною компанією ПАТ «Новобуд» було укладено договір на поставку і монтаж обладнання для виробничої лінії водостоку і дренажу на 3,5 млн грн (зокрема, вартість обладнання для лінії – 2 500 тис. грн, транспортування обладнання до місця монтажу –100 тис. грн, пусконалагоджувальні роботи – 300 тис. грн, послуги з навчання персоналу – 300 тис. грн, гарантійне обслуговування – 200 тис. грн, компонент фінансування, пов'язаний з відстроченням частини оплати – 100 тис. грн).

Ключові умови договору:

– продавець (ПрАТ «Обладнання-плюс») зобов'язується поставити і передати виробничу лінію (з погодженим переліком обладнання та чітко визначеними технічними характеристиками) до виробничих приміщень замовника, здійснити запуск, провести навчання персоналу і протягом 4-х років забезпечувати за потреби гарантійне обслуговування;

– замовник (ПАТ «Новобуд») – розрахуватись відповідно до погоджених умов: 20 % – аванс, 50 % – за фактом поставки, 30 % – через два роки після поставки та запуску лінії в роботу.

Визначимо порядок визнання доходу відповідно до 5-рівневої моделі МСФЗ (IFRS) 15.

**1. Визначення договору із замовником**

Укладено договір між ПрАТ «Обладнання-плюс» та будівельною компанією ПАТ «Новобуд» (клієнт) на поставку і монтаж лінії обладнання для виробничої лінії водостоку і дренажу. Всі обов'язкові умови МСФЗ (IFRS) 15 дотримано (письмово ухвалено договір сторонами і зобов'язання за ним будуть виконуватися; визначено права сторін; окреслено умови оплати, договір має комерційний сенс для ПрАТ «Обладнання-плюс»).

**2. Визначення виконання зобов'язань за договором**

ПрАТ «Обладнання-плюс» зобов'язується поставити у визначене замовником приміщення, передати, запустити лінію, навчити персонал і упродовж 4-х років надавати гарантійне обслуговування, а ПАТ «Новобуд» – розрахуватись згідно з погодженим графіком платежів.

**3. Визначення ціни договору**

Сума за договором становить 3,5 млн грн.

**4. Розподілення ціни операцій на зобов'язання до виконання**

Ціна договору розподіляється таким чином (є чітко відокремлені товари/послуги з порівняно окремими цінами): вартість обладнання для лінії – 2 500 тис. грн, транспортування обладнання до місця монтажу – 100 тис. грн, пусконалагоджувальні роботи – 300 тис. грн, послуги з навчання персоналу – 300 тис. грн, гарантійне обслуговування – 200 тис. грн, компонент фінансування – 100 тис. грн.

**5. Визнання доходу, коли кожне зобов'язання виконано:**

ПрАТ «Обладнання-плюс» визнає дохід у міру виконання кожного з прийнятих зобов'язань у такому порядку:

1) у момент отримання авансу дохід не визнається;

2) коли здійснено передачу обладнання замовнику визнається дохід у сумі 2 500 тис. грн за лінію та 100 тис. грн – за транспортування;

3) коли запущено виробничу лінію в роботу, визнається дохід 300 тис. грн;

4) після надання послуг з навчання персоналу визнається дохід 300 тис. грн;

5) фінансовий дохід за відстрочення частини оплати – поступове визнання 100 млн грн доходу упродовж двох років, але не довше дати кінцевого платежу від замовника.

Послуги з гарантійного обслуговування надаватимуться за рахунок створеного забезпечення в сумі 200 тис. грн упродовж 4 років.

### *5.1.3. Особливості визнання витрат на виконання договорів з клієнтами*

**Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору**

Суб'єкт господарювання визнає додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору з клієнтом, як актив, якщо суб'єкт господарювання сподівається відшкодувати ці витрати.

Додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору, – це ті витрати, які несе суб'єкт господарювання, щоб укласти договір з клієнтом, які він не поніс би, якби не існувало укладання цього договору (наприклад, комісійні з продажу).

Витрати на отримання договору, які були б понесені незалежно від того, чи був отриманий договір, визнаються як витрати у міру їх виникнення, якщо ці витрати не є такими, що явно відшкодовуються клієнтом, незалежно від того, чи отримано договір.

Суб'єкт господарювання може скористатися практичним прийомом, за яким додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням

договору, визнаються як витрати у момент їх виникнення, якщо період амортизації активу, що його суб'єкт господарювання визнав би в іншому випадку, не перевищує одного року.

**Витрати на виконання договору**

Якщо витрати, понесені у разі виконання договору з клієнтом, не належать до сфери дії інших стандартів, то суб'єкт господарювання визнає актив внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, тільки якщо ці витрати відповідають одночасно таким критеріям:

1) витрати відносяться безпосередньо до договору або очікуваного договору, який суб'єкт господарювання може чітко окреслити (наприклад, витрати, пов'язані з послугами, що надаватимуться в рамках оновлення існуючого договору, або витрати на розробку активу, який буде переданий за конкретним договором, який наразі ще не затверджений);

2) витрати генерують або покращують ресурси суб'єкта господарювання, які будуть використовуватися при задоволенні (або у процесі задоволення) зобов'язань щодо виконання у майбутньому;

3) очікується, що витрати будуть відшкодовані.

**Витрати, понесені при виконанні договору** з клієнтом, які належать до сфери застосування інших стандартів, враховуються і відображаються у звітності відповідно до вимог цих стандартів.

**Витрати, пов'язані з договором**

До витрат, пов'язаних безпосередньо з договором (або конкретним очікуваним договором), належать:

– прямі трудові витрати (наприклад, заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту);

– прямі витрати на матеріали (наприклад, сировина та матеріали, що використовуються у наданні обіцяних послуг клієнту);

– розподіл витрат, безпосередньо пов'язаних з договором або з діяльністю за договором (наприклад, витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизацію інструментів і обладнання, що використовуються у разі виконання договору);

– витрати, які, відповідно до договору, явно оплачує клієнт;

– інші витрати, понесені тільки тому, що суб'єкт господарювання уклав договір (наприклад, платежі субпідрядникам).

**Визнання витрат, пов'язаних з договорами з клієнтами**

Суб'єкт господарювання визнає як витрати у момент їх виникнення:

1) загальні та адміністративні витрати (якщо ці витрати не є такими, що їх явно оплачує клієнт відповідно до договору; в цьому випадку суб'єкт господарювання оцінює ці витрати відповідно до попереднього пункту, тобто:

– прямі трудові витрати (наприклад, заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту);

– прямі витрати на матеріали (наприклад, сировина та матеріали, що використовуються у наданні обіцяних послуг клієнту);

– розподіл витрат, безпосередньо пов'язаних з договором або з діяльністю за договором (наприклад, витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизацію інструментів і обладнання, що використовуються при виконанні договору);

– витрати, які, відповідно до договору, явно оплачує клієнт;

– інші витрати, понесені тільки тому, що суб'єкт господарювання уклав договір (наприклад, платежі субпідрядникам);

2) вартість відходів, праці або інших ресурсів для виконання договору, які не були відображені в ціні договору;

3) витрати, що відносять до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання) у договорі (тобто витрати, які належать до минулої діяльності);

4) витрати, щодо яких суб'єкт господарювання не може відокремити, чи належать витрати до незадоволених зобов'язань щодо виконання, чи до задоволених зобов'язань щодо виконання (або частково задоволених зобов'язань щодо виконання).

**Амортизація та зменшення корисності**

**Амортизація.** Якщо суб'єкт господарювання визнає:

– додаткові витрати, понесені у зв'язку з укладанням договору з клієнтом як актив;

– визнає актив внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, і ці витрати відповідають усім таким критеріям:

• відносяться безпосередньо до договору;

• витрати генерують або покращують ресурси суб'єкта господарювання, які будуть використовуватися при задоволенні зобов'язань щодо виконання у майбутньому;

• будуть відшкодовані;

– такі активи амортизуються на систематичній основі, яка відповідає графіку передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив належить.

**Зменшення корисності.** Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності у прибутку або збитку у випадку, якщо балансова вартість активу, визнаного як актив внаслідок витрат, понесених з метою виконання договору, перевищує:

– решту компенсації, яку суб'єкт господарювання очікує отримати в обмін на товари або послуги, до яких цей актив належить;

– за вирахуванням витрат, які безпосередньо пов'язані з наданням цих товарів або послуг, і які не були визнані як витрати.

Перш ніж визнавати збиток від зменшення корисності активу суб'єкт господарювання визнає будь-яке зменшення корисності активів, пов'язаних з договором, які визнані відповідно до іншого стандарту (наприклад, МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 38 «Нематеріальні акиви»).

Після проведення перевірки на предмет зменшення корисності суб'єкт господарювання включає отриману в результаті балансову вартість активу у балансову вартість господарської одиниці, що генерує грошові кошти, до якої він належить, з метою застосування МСБО 36 «Зменшення корисності активів» до такої одиниці, що генерує грошові кошти.

Договірний актив – це право суб'єкта господарювання на компенсацію в обмін на товари або послуги, які суб'єкт господарювання передав клієнтові. Суб'єкт господарювання оцінює договірний актив на зменшення корисності відповідно до МСФЗ 9. Зменшення корисності договірного активу необхідно оцінювати,

подавати та розкривати на тій же основі, що і фінансовий актив, який належить до сфери застосування МСФЗ 9.

Дебіторська заборгованість – це безумовне право суб'єкта господарювання на компенсацію. Право на компенсацію є безумовним, якщо для того, щоб настала дата сплати такої компенсації, необхідний лише певний відрізок часу. Після первісного визнання дебіторської заборгованості внаслідок договору з клієнтом будь-яку різницю між оцінкою дебіторської заборгованості відповідно до МСФЗ 9 та відповідної визнаної суми доходу потрібно подавати як витрати (наприклад як збиток від зменшення корисності).

### *5.1.4. Подання та розкриття інформації у фінансовій звітності*

У фінансовій звітності підприємству слід визнавати договір, частина якого виконана, або як ***контрактний актив, або як контрактне зобов'язання***. Вибір залежить від співвідношення між виконанням підприємством зобов'язання та оплатою, що здійснена клієнтом (рис. 5.6).




**Рис. 5.6. Подання інформації про договори у фінансовій звітності**

Відповідно до вимог МСФЗ 15 «Доходи від договорів з клієнтами» суб'єкт господарювання повинен відображати будь-які безумовні права на компенсацію окремо як **дебіторську заборгованість**. При цьому **права вважаються безумовними**, якщо для настання дати сплати компенсації необхідним є лише певний проміжок часу.

Інформація, наведена у примітках до фінансової звітності, має розкривати характер, обсяг, час і невизначеність доходів і грошових потоків, що виникають внаслідок договорів з клієнтами. Для цього підприємству слід навести якісну і кількісну інформацію за такими напрямами:

1) **інформацію про договори з клієнтами**, у т. ч.:

– суму доходу, визнаного як дохід від договорів з клієнтами, який розкривається окремо від інших джерел доходу;

– збитки, визнані внаслідок зменшення корисності дебіторської заборгованості або контрактних активів;

– дезагрегацію доходу за категоріями (відповідно до впливу економічних чинників), а також взаємозв'язок між інформацією про дезагрегований дохід та дохід за кожним звітним сегментом;

– сальдо дебіторської заборгованості, контрактних активів і контрактних зобов'язань на початок і кінець періоду, а також пояснення щодо суттєвих змін сальдо протягом звітного періоду;

– інформацію щодо зобов'язань до виконання – момент задоволення зобов'язань до виконання, суттєві умови оплати, характер обіцяних товарів і послуг, зобов'язання щодо повернення та відшкодування, а також види гарантій і пов'язаних з ними зобов'язань;

– ціну операції, розподілену на решту зобов'язань щодо виконання (при цьому підприємство може скористатися практичним прийомом відповідно до п. 121 МСФЗ (IFRS) 15 і не розкривати ціну операції);

2) **значні судження**, включаючи:

– час задоволення зобов'язань щодо виконання (щодо зобов'язань, які задовольняються з плином часу – методи визнання доходу, а також істотні судження при оцінці часу, коли клієнт отримує контроль над товарами та послугами);

– ціну операції та суми, що розподіляються на зобов'язання щодо виконання (оцінка змінної компенсації, розподіл ціни операції, оцінка зобов'язань щодо повернення чи відшкодування);

3) **активи, визнані внаслідок витрат на отримання або виконання договору** з клієнтом (детальніше у розділі 7.3).

Крім того, підприємству слід зазначити про наявність фінансового компоненту при розрахунках з відстроченням платежу.

Розкриття інформації про операційні сегменти, згідно з вимогами МСФЗ, наведено у додатку А на базі звітності ПАТ «Київстар» за 2018 рік.

### *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

#### Практичне завдання 1

**Необхідно розрахувати ціни відпуску кожного виду будівельної суміші у випадку акційної пропозиції.**

Компанія «Новобуд» пропонує клієнтам комплексний набір будівельних сумішей за акційними умовами: при одночасному придбанні суміші А та суміші В (упаковки по 30 кг) клієнт отримує суміш С (упаковка 10 кг) безкоштовно.

Звичайна ціна складових такого набору є такою: суміш А – 160 грн/упаковка, суміш В – 140 грн/упаковка, суміш С – 50 грн/упаковка.

**Розв'язання**

У цьому випадку знижка буде розподілена на всі складові рівномірно. Тобто потрібно розрахувати вартість пакета «А + В = А + В + С» з припущенням, що ці товари продаються відокремлено (мають відокремлену ціну), визначити питому вагу вартості кожного товару і розподілити вартість «комплексної пропозиції» на кожний товар.

Звичайна ціна за комплект: 160 + 140 + 50 = 350 грн.

Акційна ціна: 160 + 140 = 300 грн.

Розмір знижки: (350 – 300) / 350 ≈ 14,3 %.

Відповідно відкориговані ціни будуть такими:

Суміш А – 137 грн.

Суміш В – 120 грн.

Суміш С – 43 грн.

Усього: 300 грн.

Отже, розрахункові ціни сумішей А та Б є меншими, ніж відокремлені ціни продажу з урахуванням того, що на них віднесено частину знижки на суміш С. Натомість, вартість суміші С становить 43 грн і є більшою за 0 (хоча за акцією її вартість саме така), оскільки, відповідно до вимог МСФЗ (IFRS) 15 «Доходи від договорів з клієнтами», знижка розподіляється пропорційно до кожної складової в акційному пакеті.

## Практичне завдання 2

Консалтингова компанія уклала контракт з клієнтом щодо надання послуг, пов'язаних із трансформацією його фінансової звітності відповідно до вимог МСФЗ. Сума контракту становить 50 тис. грн. Спеціалісти консалтингової компанії розпочали роботу за цим контрактом у кінці 2019 р. Є така додаткова інформація про цей контракт (табл. 5.3, грн):

Таблиця 5.3

| Показник | Період | |
|---|---|---|
| | 2019 р. | 2020 р. |
| Фактично понесені витрати у звітному періоді | 8 300 | 37 250 |
| Очікувані витрати, необхідні для завершення робіт | 36 500 | 0 |
| Виставлені замовнику рахунки протягом періоду | 11 000 | 37 000 |
| Надходження грошових коштів за період | 9 400 | 38 500 |

Необхідно визначити величину доходу консалтингової компанії від надання послуг, а також фінансовий результат за вказаною угодою у 2019–2020 роках.

**Розв'язання**

Дохід у 2019 році = 8 300 / (8 300 + 36 500) × 50 000 = 9 263 грн.

Дохід у 2020 році = 50 000 – 9 263 = 40 737 грн.

## Практичне завдання 3

25 травня 2019 року підприємство відвантажило клієнтові товар на суму 130 000 у.о. За умовами угоди оплата відбудеться

не пізніше ніж за 30 днів з моменту відвантаження. Умовами договору передбачено надання покупцю 2 % знижки за дострокову оплату (пільговий строк – протягом 10 днів). Домінуюча ставка на подібний інструмент 12 %.

Покупець зробив такі перерахування: 28 травня – 70 тис. у.о., 25 червень – 30 тис. у.о., а решту заборгованості – у липні. Необхідно оцінити дохід за вказаними операціями.

**Розв'язання**

У момент відвантаження (20 травня) відбувається передача контролю над реалізованими активами. Оскільки всі критерії визнання доходу дотримано, а сума можливої знижки – несуттєва, то підприємство-продавець має оцінити дохід у повній сумі угоди, тобто 130 тис. у.о.

У подальшому, а саме на дату 25 травня, здійснити коригування величини визнаного доходу на суму знижки:

70 000 у.о. × 0,02 = 1 400 у.о.

У випадку відстрочки надходження грошових коштів справедлива вартість відшкодування визначається шляхом дисконтування майбутніх грошових надходжень. При цьому для дисконтування слід використовувати так звану умовну ставку відсотка, яка являє собою найточніше визначену з двох наведених нижче ставок:

- домінуючу ставку на подібний інструмент емітента з подібною кредитною ставкою або
- ставку відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни продажу товарів чи надання послуг.

Отже, справедлива вартість компенсації буде нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка буде отримана, а різниця між ними трактуватиметься як дохід у вигляді відсотка.

Отже, дохід у вигляді відсотка (термін прострочення становить 30 днів):

30 000 у.о. × 0,01 = 300 у.о.

## Практичне завдання 4

Компанія реалізує партію товарів на суму 55 тис. у.о., на які надається гарантії строком на 9 місяців. На основі попереднього досвіду компанія очікує, що витрати на гарантійне обслуговування у середньому становлять не більше 5 % від величини доходу. Необхідно визначити величину доходу від продажу товарів.

**Розв'язання**

Оскільки витрати, які будуть понесені у зв'язку з операцією, можуть бути надійно оцінені, то дохід у момент передачі ризиків та вигод визнається повністю на суму 55 тис. у.о. При цьому виникне додаткове зобов'язання на суму 55 000 × 0,05 = 2,75 тис. у.о., що відображатиметься таким бухгалтерським записом:

| | | |
|---|---|---|
| Дт Витрати на гарантійне зобов'язання | 2 750 | |
| Кт Забезпечення майбутніх платежів з гарантійного обслуговування | | 2 750 |

Зі свого боку надання покупцям додаткових гарантій, які перевищують звичайні гарантійні зобов'язання, може свідчити про те, що суттєві ризики та винагороди залишаються за продавцем. У такому разі визнання доходу відкладається у часі.

Після того, як сума операції з продажу товарів визнана доходом, будь-які ризики щодо неодержання компенсації (платежу), трактуються як витрати, пов'язані з формуванням резерву сумнівних та безнадійних боргів, а не як коригування величини первісно визнаного доходу.

## Практичне завдання 5

Компанія отримала замовлення на налагодження обладнання і згідно з угодою понесе такі витрати:

2017 р. – 20 тис. у.о.,

2018 р. – 14 тис. у.о.

Відповідно до умов контракту замовник зобов'язується сплатити 60 тис. у.о. Розрахунок відбудеться після завершення робіт.

Необхідно визначити величину прибутку (збитку) за кожний рік.

**Розв’язання**

Результат надання послуг за даним контрактом можна достовірно оцінити, оскільки виконуються усі передбачені МСФЗ 15 критерії.

Зокрема:

– у контракті чітко обумовлені права кожної із сторін, що мають юридичну силу, величина компенсації, що надається в обмін на послуги, а також спосіб та строки розрахунків між сторонами;

– у підприємства немає підстав сумніватися у надходженні компенсації з боку замовника;

– ступінь завершеності операції станом на звітну дату може бути оцінена на основі співвідношення витрат;

– усі витрати мають документальне підтвердження.

Отже, для визнання доходу від наданих послуг у кожному із звітних періодів господарюючий суб’єкт може скористатися методом відсотка завершеності:

дохід 2017 року = 20 000 / (20 000 + 14 000) × 60 000 = 35 294 у.о.;

дохід 2018 року = 14 000 / (20 000 + 14 000) × 60 000 – 35 294 = 24 706 у.о.

## Питання для самоконтролю

1. На які операції не поширюється дія МСФЗ 15 «Виручка від договорів з клієнтами»?
2. Що таке договірний актив?
3. Як можна пояснити договірне зобов’язання?
4. Назвіть критерії визнання доходу від виконання договорів з клієнтами.
5. При виконанні яких критеріїв відбувається визнання доходу від надання послуг?
6. Як слід визнавати дохід, якщо результат операції не може бути достовірно визначений?
7. Що таке ціна операції для договору з клієнтами?
8. Що таке розподілений дохід?

9. У чому полягає різниця між фіксованою і змінною сумою ціни?

10. Що таке відокремлена ціна і як вона використовується?

11. Як відображається у звітності договірний актив?

12. Які витрати несе підприємство у процесі визнання доходів від договорів з клієнтами?

13. Які види доходу виникають у результаті використання активів підприємства іншими сторонами?

14. Що таке дивіденди? На підставі яких умов визнається дохід у вигляді дивідендів?

15. Поясніть сутність терміна «роялті». При виконанні яких критеріїв підприємство може визнати дохід у вигляді роялті?

## Тести

**1. У разі надходження на підприємство товару в обмін на нематеріальний актив з частковою компенсацією у вигляді грошових коштів:**

а) дохід ніколи не визнається;

б) визнається дохід від основної діяльності;

в) визнається дохід від фінансової діяльності;

г) визнається дохід від іншої діяльності.

**2. У результаті обміну подібними активами:**

а) дохід ніколи не визнається;

б) визнається дохід від основної діяльності;

в) визнається дохід від фінансової діяльності;

г) визнається дохід від інвестиційної діяльності.

**3. За звітний період підприємство зафіксувало такі надходження:**

1) дивіденди, оголошені асоційованою компанією;

2) кошти від покупця за реалізовану йому земельну ділянку;

3) відсотки за надане покупцю значне за терміном відстрочення платежу;

4) аванси, отримані від клієнта.

**Які з наведених вище надходжень будуть визнані доходом відповідно до МСФЗ 15:**

а) тільки 1 та 2;

б) тільки 2 та 3;

в) тільки 3 та 4;

г) тільки 1 та 4.

**4. Величина наданих покупцям будь-яких знижок:**

а) не впливає на оцінку доходу;

б) зменшує величину доходу;

в) відображається як зменшення резервів у складі власного капіталу;

г) відображається як збільшення забезпечень підприємства.

**5. Якщо в угоді передбачено подальше обслуговування з боку продавця проданого покупцю товару, то:**

а) угода не призводить до виникнення доходу у продавця;

б) така угода завжди розглядається продавцем як операція кредитування;

в) дохід, що належить до надання послуги, визнається продавцем протягом усього періоду обслуговування;

г) продавець визнає лише дохід від продажу товару.

**6. Якщо отримання доходу продавця залежить від одержання доходу його покупцем у результаті перепродажу останнім товарів третій стороні, то у продавця:**

а) визнання доходу відкладається до моменту зарахування грошей від покупця;

б) дохід визнається на пропорційній часовій основі;

в) визнання доходу відкладається до моменту перепродажу товарів третій стороні;

г) дохід визнається у повній сумі при фізичному переміщенні товарів від продавця до покупця.

**7. Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, то:**

а) дохід слід визнавати повністю в періоді надання послуг;

б) дохід слід визнавати в періоді надання послуг лише у сумі його дисконтованої величини;

в) дохід слід визнавати лише в межах суми витрат, що підлягає відшкодуванню;

г) визнання доходу відкладається до моменту надходження компенсації від замовника за надані йому послуги.

**8. Дохід від проведеної театральної вистави визнаватиметься, коли:**

**а)** відвідувачі реєструються на подію онлайн;

б) продаються квитки на виставу;

в) надходять грошові кошти за продані квитки на виставу;

г) виставу проведено.

**9. Після визнання доходу від продажу продукції (надання послуг) ризик неодержання компенсації під покупців визнається через:**

а) безпосереднє зменшення величини доходу;

б) створення забезпечення майбутніх витрат;

в) формування фінансового зобов'язання.

г) створення резерву сумнівних боргів.

**10. Дохід визнається на дату:**

а) коли між господарюючим суб'єктом і клієнтом заключено договір;

б) коли отримано попередню оплату від клієнта;

в) коли здійснено модифікацію договору;

г) коли кожне зобов'язання за договором є виконаним.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| г | а | б | б | в | в | в | г | г | г |

**Джерела:** основні [2; 3; 14; 46; 42; 63; 64; 66; 68; 69], допоміжні [74; 76]; інформаційні ресурси інтернет [84; 86; 87; 88], міжнародні видання [91; 92; 95], монографії [97; 100; 101].

## 5.2. Витрати з податків на прибутки та витрати на позики

***Мета вивчення теми***

Отримати знання, розуміння та практичні навички стосовно визначення джерел виникнення податкових різниць та наслідків їхнього впливу на визначення витрат з податку на прибуток та відображення у фінансовій звітності відстрочених активів та зобов'язань; розуміння та використання методики обліку витрат, пов'язаних з позиками та можливістю їх капіталізації.

***Основні питання***

*5.2.1. Податкові різниці та витрати з податку на прибуток.*

*5.2.2. Податкові різниці у вітчизняній податковій практиці.*

*5.2.3. Відображення витрат з податку на прибуток у звітності.*

*5.2.4. Витрати на позики та їх капіталізація.*

### *5.2.1. Податкові різниці та витрати з податку на прибуток*

Серед положень Концептуальної основи фінансової звітності звернули увагу на дію концепції капіталу та збереження капіталу, яка спрямовує усю діяльність господарюючого суб'єкта, у тому числі і подання інформації у фінансовій звітності на необхідність зростання активів та власного капіталу як відображення ефективності господарської діяльності і дій управлінського персоналу.

З іншого боку, на державному рівні формується податкове законодавство, яким встановлюються законодавчі норми оподаткування господарюючих суб'єктів з метою наповнення державного бюджету для виконання економічних і соціальних програм держави.

Саме тому регулюючі положення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, визначені в МСФЗ, не збігаються з податковим законодавством конкретної юрисдикції. В окремих випадках відмінності можуть бути досить суттєвими і виникає необхідність використання спеціальних прийомів для достовірного

відображення витрат з податку на прибуток у фінансоій звітності. Через розбіжності у підходах до визначення податку на прибуток у фінансовому обліку та податковому законодавстві виникають податкові різниці, які можуть мати постійний і тимчасовий характер та впливати на спосіб відображення витрат з податку на прибуток у фінансовій звітності. З огляду на це міжнародні стандарти фінансової звітності акцентують увагу на обліку поточних та майбутніх податкових наслідків.

Методологічну основу до обліку податку на прибуток, в тому числі питання поточних і відстрочених податків, визначено у спеціальному **МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток».** Складність зазначеного питання пов'язана з тим, що податкові різниці часто призводять до виникнення різних сум податку на прибуток у податковій декларації та витрат з податку на прибуток, відображених у Звіті про фінансові результати. Пов'язано це, як правило, з тим, що:

1) не всі доходи (чи витрати) можуть бути врахованими для цілей оподаткування;

2) дохід (витрати) включаються до облікового прибутку одного періоду, а у податкових розрахунках – до іншого;

3) підприємство може мати податкові пільги;

4) бувають відмінності у формуванні резервів залежно від облікового та податкового підходів;

5) використовуються різні методи списання вартості активів на витрати (особливо це є актуальним для амортизації необоротних активів);

6) активи переоцінюються, а коригування для цілей оподаткування не здійснюється.

**Важливі визначення та поняття**

З огляду на вищезазначене виникає необхідність розуміння важливих понять і визначень, встановлених МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток».

| | |
|---|---|
| **Обліковий прибуток** | це прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат |

| | |
|---|---|
| **Оподаткований прибуток (податковий збиток)** | це прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню) |
| **Податкові витрати (податковий дохід)** | це загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків |
| **Поточний податок** | це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період |
| **Відстрочені податкові зобов'язання** | це суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць |
| **Відстрочені податкові активи** | суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:<br>а) тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню;<br>б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди;<br>в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди |

Отже, витрати з податку на прибуток або податкові витрати, як зазначено у стандарті, містять як поточні, так і відстрочені податки.

Витрати з подату на прибуток у фінансовому обліку визнаються в сумі поточного податку на прибуток, скоригованого на відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання.

Виникнення відстрочених податків у вигляді відстрочених податкових зобов'язань, а також виникнення відстрочених податкових активів є наслідком існування тимчасових податкових різниць.

**Тимчасові різниці –** це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в звіті про фінансовий стан та їх податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

а) тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість активу або зобов'язання відшкодовується чи погашається;

б) тимчасовими різницями, що підлягають вирахуванню – тимчасові різниці, які при визначенні суми оподаткованого прибутку майбутніх періодів спричинять виникнення сум, що підлягають вирахуванню, коли балансова вартість активу чи зобов'язання відшкодовується або погашається.

Отже, з метою розрахунку податку на прибуток поруч із балансовою вартістю активів та зобов'язань важливо визначати їх податкову базу.

**Балансовою вартістю** у бухгалтерському обліку вважається вартість, за якою актив чи зобов'язання відображається у звіті про фінансовий стан. Натомість, **податкова база** – це сума, яка використовується для цілей оподаткування активу чи зобов'язання за вимогами податкового законодавства (рис. 5.7).

Як результат відмінностей у сумі податкової бази та відповідної балансової вартості активу чи зобов'язання виникає поняття **тимчасової різниці** (рис. 5.8).

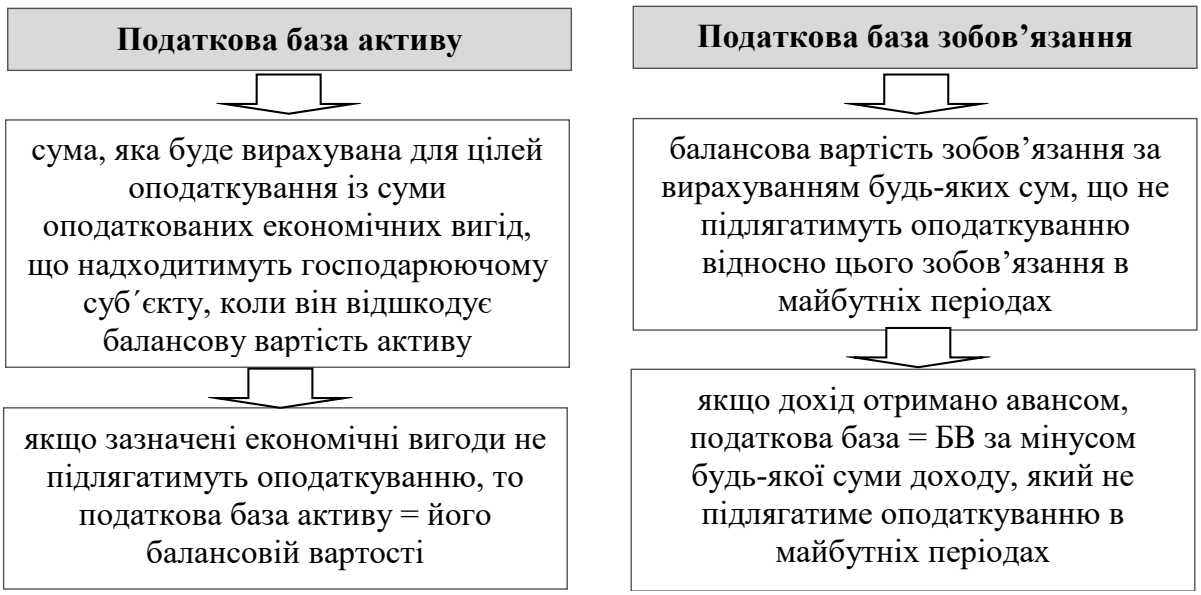



**Рис. 5.7. Податкова база активів та зобов'язань**

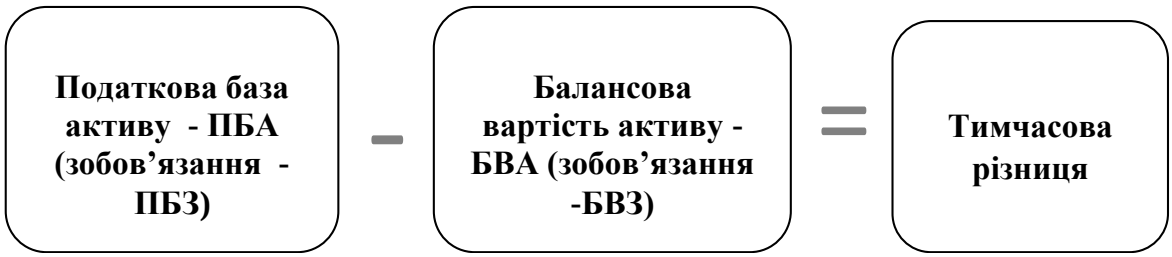



**Рис. 5.8. Визначення тимчасової різниці**

Тимчасові різниці можуть бути такими, що підлягають оподаткуванню, або такими, що підлягають вираховуванню:

1) ті, що підлягають оподаткуванню (при визначенні суми оподатковуваного прибутку або податкового збитку майбутніх періодів призводять до виникнення сум, що підлягають оподаткуванню, коли балансова вартість відшкодовується або погашається);

2) ті, що підлягають вирахуванню (при визначенні суми оподатковуваного прибутку або 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 (табл. 5.4).

Таблиця 5.4

**Ідентифікація тимчасових різниць**

| | **Різниця, що підлягає оподаткуванню** | **Різниця, що підлягає вирахуванню** |
|---|---|---|
| *Для активів* | БВА > ПБА | БВА < ПБА |
| *Для зобов'язань* | БВЗ < ПБЗ | БВЗ > ПБЗ |
| *Оподатковуваний прибуток у майбутньому* | збільшується | зменшується |
| | ⇩ | ⇩ |
| *Виникають* | *Відстрочені податкові зобов'язання (ВПЗ)* | *Відстрочені податкові активи (ВПА)* |

Коли підприємство відшкодовує балансову вартість активу, тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню, сторнується. Як наслідок, підприємство матиме оподатковуваний прибуток. Це спричиняє втрату економічної вигоди підприємством у вигляді податкових платежів.

**МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток» вказує на ряд важливих моментів:**

– якщо податкова база активу (зобов'язання) не є очевидною, то важливо враховувати таке правило: підприємство визнає ВПЗ (ВПА), якщо відшкодування або погашення балансової вартості активу чи зобов'язання збільшить (зменшить) майбутні податкові платежі порівняно з тим, якими вони б були, якби такі відшкодування або погашення не мали податкових наслідків;

– ВПЗ не слід визнавати у ситуаціях, коли оподатковувані різниці виникають від первісного визнання гудвілу, а також від первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, що не є об'єднанням бізнесу і не має під час здійснення жодного впливу ні на обліковий, ні на оподатковуваний прибуток;

– поточний податок за поточний і попередні періоди визнається на дату звітності як зобов'язання на суму, що не була сплачена;

– якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як актив;

– дебіторську і кредиторську заборгованість з податку на прибуток, відповідно до МСБО (IAS) 1, прийнято наводити у Звіті про фінансовий стан окремою статтею серед поточних активів чи зобов'язань;

– вигода, пов'язана з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку звітного періоду, теж визнається як актив;

– якщо податковий збиток використовується для відшкодування поточного податку попереднього періоду, то підприємство визнає вигоду як актив у тому періоді, в якому виник податковий збиток, оскільки є ймовірність отримання вигоди та цю вигоду можна достовірно оцінити;

– ВПЗ, що пов'язані з інвестиціями в дочірні, асоційовані підприємства, філії, частки у спільній діяльності визнаються у всіх ситуаціях, крім тих, коли виконуються дві умови: 1) материнське підприємство або інвестор здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці і 2) є ймовірність, що тимчасова різниця не сторнуватиметься у недалекому майбутньому;

– за аналогію ВПА, що пов'язані з інвестиціями в дочірні, асоційовані підприємства, філії, частки у спільній діяльності визнаються лише тоді, коли: 1) тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому; 2) оподатковуваний прибуток буде доступним і до нього можна буде застосувати тимчасову різницю;

– поточні податкові зобов'язання (активи) оцінюються за сумою, яка буде сплачена податковим органам (або відшкодована) із застосуванням ставок оподаткування, що діють до кінця звітного періоду (якщо використовуються різні ставки, залежно від рівня прибутку, то ВПА та ВПЗ оцінюються із застосуванням середніх ставок оподаткування);

– ВПА та ВПЗ не дисконтуються;

– підприємству слід переглядати балансову вартість ВПА у кінці кожного звітного періоду.

### *5.2.2. Податкові різниці у вітчизняній податковій практиці*

**Податкові різниці, обумовлені Податовим кодексом**

Ключові правила щодо оподаткування прибутку підприємств містяться у розділі III Податкового кодексу України (далі – ПКУ), який визначає основні різниці, на які підприємствам слід коригувати їх фінансовий результат з метою подальшого нарахування податку на прибуток. Зазначимо, що такі коригування не вимагаються від підприємств з річним доходом, що не перевищує 20 млн грн. Для всіх інших суб'єктів можна виділити 3 основні групи тимчасових різниць:

1. Різниці, пов'язані із нарахуванням амортизації необоротних активів (табл. 5.5).

Таблиця 5.5

**Різниці при нарахуванні амортизації необоротних активів (ст. 138 ПКУ)**

| **Фінансовий результат до оподаткування, розрахований у звіті про сукупні доходи, складеному відповідно до МСФЗ (чи П(С)БО)** | |
|---|---|
| **Збільшується на суму** | **Зменшується на суму** |
| ↓ | ↓ |
| нарахованої амортизації ОЗ або НМА | розрахованої амортизації ОЗ або НМА згідно зі ст. 138.3 ПКУ |
| уцінки та втрат від зменшення корисності ОЗ або НМА, включених до витрат звітного періоду | залишкової вартості окремого об'єкта ОЗ або НМА, визначеної з урахуванням положень ст. 138 ПКУ, в разі ліквідації або продажу такого об'єкта |
| залишкової вартості окремого об'єкта ОЗ або НМА у разі ліквідації або продажу такого об'єкта | дооцінки ОЗ або НМА у межах, попередньо віднесених до витрат уцінки |
| залишкової вартості окремого об'єкта невиробничих ОЗ або невиробничих НМА при вибутті такого об'єкта | вигід від відновлення корисності ОЗ або НМА у межах, попередньо визнаних втрат від зменшення корисності |
| витрат на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих ОЗ чи НМА, віднесених до витрат | ПВ придбання або виготовлення окремого об'єкта невиробничих ОЗ або НМА та витрат на їх ремонт, реконструкцію, модернізацію, але не більше суми доходу (виручки), отриманої від такого продажу |

При цьому, відповідно до вимог ПКУ, не підлягають амортизації та проводяться за рахунок відповідних джерел:

– вартість гудвілу;

– витрати на придбання/самостійне виготовлення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів;

– на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невиробничих основних засобів, невиробничих нематеріальних активів.

2. Різниці, що виникають при формуванні резервів / забезпечень (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

**Різниці при формуванні резервів (ст. 139 ПКУ)**

| **Фінансовий результат до оподаткування, розрахований відповідно до МСФЗ (чи П(С)БО)** | | |
|---|---|---|
| | **Збільшується** | **Зменшується** |
| *1. **Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх витрат)*** | на суму витрат на створення забезпечень (резервів) для відшкодування наступних (майбутніх) витрат (крім забезпечення витрат на оплату відпусток працівникам та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці, включаючи сплату ЄСВ) | на суму використання створених забезпечень витрат (крім на виплати з оплати праці, включаючи ЄСВ) |
| | | на суму коригування (зменшення) таких забезпечень, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування |
| *2. **Резерв сумнівних боргів*** | на суму витрат на формування резерву сумнівних боргів | на суму коригування (зменшення) резерву сумнівних боргів, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування |
| | на суму витрат від списання дебіторської заборгованості понад суму резерву сумнівних боргів | на суму списаної дебіторської заборгованості (в тому числі за рахунок резерву сумнівних боргів), яка відповідає ознакам, наведеним у ст. 14.1.11 ПКУ |

3. Різниці, що пов’язані зі здійсненням фінансових операцій (табл. 5.7).

Таблиця 5.7

**Різниці, пов’язані з фінансовими операціями (ст. 140 ПКУ)**

<table>
<tr><th colspan="2">Фінансовий результат до оподаткування, розрахований відповідно до МСФЗ (чи П(С)БО)</th></tr>
<tr><th>Збільшується</th><th>Зменшується</th></tr>
<tr><td colspan="2">1. Оподаткування процентів за борговими зобов’язаннями</td></tr>
<tr><td>Якщо у підприємства сума боргових зобов’язань перед пов’язаними особами-нерезидентами перевищує суму власного капіталу більше ніж у 3,5 раза (для фін. установ та лізингових компаній – більше ніж у 10 разів), то фінрезультат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку % за такими зобов’язаннями над 50 % суми фінрезультату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, у якому здійснюється нарахування таких %</td><td>Проценти, які перевищують суму обмеження, які збільшили фінансовий результат до оподаткування, зменшують фінансовий результат до оподаткування майбутніх звітних податкових періодів у сумі, зменшеній щорічно на 5 % від суми процентів, що залишилися не врахованими у зменшення фінансового результату до оподаткування, з урахуванням обмежень</td></tr>
<tr><td colspan="2">2. Інші ситуації</td></tr>
<tr><td>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 ІСІ та пільгових платників податку на прибуток у розмірі прибутку, звільненого від оподаткування) та платників ЄП</td><td rowspan="3">На суму перевищення ціни, визначеної за принципом «витягнутої руки»*, над договірною (контрактною) вартістю реалізованих товарів (робіт, послуг) при здійсненні контрольованих операцій у випадках, визначених у ст. 39 ПКУ.<br>*Принцип «витягнутої руки» є стандартом, згідно з яким ціни на угоди між взаємозалежними особами мають відображати умови, які б мали місце між незалежними підприємствами</td></tr>
<tr><td>На суму податкових збитків минулих податкових років</td></tr>
<tr><td>На суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування у поточному податковому періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов’язання відповідно до П(С)БО та МСФЗ</td></tr>
</table>

**Приклад 1**

Спрощений Звіт про фінансовий стан компанії до врахування відстрочених податків наведено в табл. 5.8.

01.01.2018 придбано виробниче обладнання, що амортизується виробничим методом, який є економічно доцільним з огляду на характер його використання. Однак для податкових цілей використовується прямолінійний метод. Залишкова вартість основних засобів за умови використання прямолінійного методу на 31.12.2018 становила б 680 000 тис. грн.

Дебіторська заборгованість відображена у Звіті про фінансовий стан за вирахуванням резерву в сумі 10 000 тис. грн. Для цілей оподаткування витрати на формування резерву не визнаються.

Визначимо ВПА та ВПЗ за умови, що ставка податку на прибуток становить 18 %.

Таблиця 5.8

**Звіт про фінансовий стан на 31.12.2018**

| **Активи** | **Сума** | **Капітал і зобов'язання** | **Сума** |
|---|---|---|---|
| Основні засоби | 700 000 | Акціонерний капітал | 500 000 |
| **Усього необоротні активи** | **700 000** | Нерозподілений прибуток | 40 000 |
| Запаси | 150 000 | **Усього капітал:** | **540 000** |
| Дебіторська заборгованість | 300 000 | Банківські кредити | 300 000 |
| Грошові кошти та їх еквіваленти | 50 000 | Кредиторська заборгованість | 360 000 |
| **Усього оборотні активи** | **500 000** | **Усього зобов'язання** | **660 000** |
| **Усього** | **1 200 000** | **Усього** | **1 200 000** |

У табл. 5.9 наведено статті, пов'язані з тимчасовими різницями.

Щодо згортання ВПА та ВПЗ, то підприємство може це робити за таких умов:

1) є юридично забезпечене право на це;

2) ВПА та ВПЗ стосуються податків на прибуток, що адмініструються тим самим податковим органом на теж саме підприємство або на інші підприємства, які підлягають оподаткуванню та

мають намір погасити ВПА та ВПЗ на нетто-основі або реалізувати актив з одночасним погашенням зобов'язання у кожному майбутньому періоді, в якому передбачається погашення (відшкодування) суттєвих ВПЗ чи ВПА.

Таблиця 5.9

**Розрахунок ВПА та ВПЗ**

| Стаття | Балансова вартість | Податкова база | Тимчасова різниця | ВПА (ВПЗ) |
|---|---|---|---|---|
| Основні засоби | 700 000 | 680 000 | (20 000) | (3 600) |
| Дебіторська заборгованість | 300 000 | 310 000 | 10 000 | 1 800 |
| **Усього** | **X** | **X** | **(10 000)** | **(1 800)** |

### *5.2.3. Відображення витрат з податків на прибуток у звітності*

**Звітування з податку на прибуток**

Підприємство-платник податку на прибуток **самостійно нараховує** його за ставкою, визначеною у ст. 136 ПКУ (базова ставка станом на 2020 р. – 18 %).

**Податковими (звітними) періодами** для податку на прибуток підприємств, крім окремих випадків, є календарні: квартал, півріччя, три квартали, рік. При цьому податкова декларація розраховується наростаючим підсумком.

**Річний податковий (звітний) період** встановлюється для таких платників податку:

– платників податку, які зареєстровані протягом звітного (податкового) року – за період діяльності у звітному (податковому) році;

– виробників с/г продукції;

– платників податку, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за показниками Звіту про фінансові результати, за попередній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 мільйонів гривень. При цьому до річного доходу від будь-якої діяльності включається

дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг), інші операційні доходи, фінансові доходи та інші доходи.

Форму звітування (декларацію з податку на прибуток) визначено Мінфіном (наказ «Про затвердження форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 20.10.2015 № 897). Періодично вносяться відповідні зміни (останні передбачено наказом Мінфіну «Про затвердження Змін до форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 19.10.2018 № 842). Для окремих категорій платників використовуються інші форми декларації, передбачені законодавством.

**Строки та порядок подання декларації** до контролюючих органів визначено у ст. 49 ПКУ (наприклад за підсумками 2020 р. прозвітувати необхідно було не пізніше 1 березня 2021 р., а сплатити податок на прибуток – не пізніше 11 березня 2021 р.).

**Розкриття інформації у фінансовій звітності**

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/збитку. Якщо ж операції та події визнано поза прибутком/збитком, то аналогічно і податковий вплив відображається в іншому сукупному прибутку або безпосередньо у власному капіталі.

Підприємству слід розкривати окремо інформацію про такі основні компоненти податкових витрат (або доходів):

– поточні податкові витрати (дохід), а також усі коригування попередніх періодів;

– суму відстрочених податкових витрат (доходу), пов'язаних зі сторнуванням податкових різниць і зі зміною ставок оподаткування або введенням нових податків;

– суму вигоди від не визнаного збитку (пільги чи тимчасової різниці) попереднього періоду, що у поточному періоді використовується для зменшення поточних податкових витрат, а також окремо – для зменшення відстрочених податкових витрат;

– відстрочені податкові витрати, пов'язані зі списанням або сторнуванням попереднього списання відстроченого податкового активу;

– суми податкових витрат (доходу), пов’язані зі змінами облікової політики та помилок, включених до чистого прибутку (збитку) відповідно до МСБО (IAS) 8.

Крім того, підприємству необхідно розкривати таку 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);

– пояснення змін ставок оподаткування, якщо вони мали місце;

– суми тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, а також невикористані 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, частками участі в спільних підприємствах, відносно яких не визнано відстрочені податкові активи;

– у розрізі кожного типу тимчасових різниць та кожного типу невикористаних податкових збитків і пільг – суми відстрочених податкових активів і зобов’язань зі звіту про фінансовий стан), а також суми відстроченого податкового доходу (витрат);

– податкові витрати, пов’язані з припиненою діяльністю;

– податкові наслідки доходів від виплати дивідендів акціонерам, які не визнані як зобов’язання у фінансовій звітності, однак 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 існуючих податкових

різниць, які підлягають оподаткуванню; 2) у юрисдикції, до якої відносять 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.

Розкриття інформації про податки на прибуток, згідно з вимогами МСФЗ, наведено у прикладі (додаток Б) на базі звітності ПАТ «ФАРМАК» за 2017 рік.

### *5.2.4. Витрати на позики та їх капіталізація*

Методика обліку та порядок відображення і розкриття інформації про витрати на позики (Borrowing Costs), встановлюється МСФЗ (IAS) 23 «Витрати на позики».

**Основний принцип.** Витрати на позики, що безпосередньо належать до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є частиною собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати.

**Витрати на позики** – це витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Оскільки не завжди витрати на позики можна капіталізувати, а тільки тоді, коли позики належать до кваліфікованого активу, то необхідно визначити це поняття.

**Кваліфікований актив** – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

Залежно від обставин перелічені далі активи можуть бути кваліфікованими активами:

– запаси;

– виробничі суб'єкти господарювання;

– електростанції;

– нематеріальні активи;

– інвестиції у нерухомість.

**Не належать до кваліфікованих активів:**

**–** фінансові активи;

– запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу;

– активи, готові для використання за призначенням або для реалізації, коли вони придбані.

**Визнання витрат на позики як частини собівартості кваліфікованих активів**

Суб'єкт господарювання капіталізує витрати на позики, які безпосередньо належать до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу як частина собівартості цього активу.

У всіх інших випадках витрати на позики суб'єкт господарювання визнає як витрати в тому періоді, у якому вони були понесені.

**Витрати на позики**, які безпосередньо належать до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, включаються до собівартості цього активу. Такі витрати на позики капіталізуються як частина собівартості активу, якщо існує ймовірність того, що вони принесуть суб'єктові господарювання майбутні економічні вигоди і що ці витрати можна достовірно оцінити.

**Витрати на позики**, які безпосередньо належать до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є тими витратами на позики, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на сам кваліфікований актив.

Для чіткої ідентифікації та визначення правильності віднесення витрат на позики до собівартості кваліфікованого активу необхідно аналізувати, на скільки є тісний звязок між понесеними витратами на позики та безпосередньо самим кваліфікованим активом.

Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікованого активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо належать до цього кваліфікованого активу, можна легко ідентифікувати.

Однак у багатьох ситуаціях досить складно визначити прямий зв'язок між певними позиками та кваліфікованим активом і

визначити саме ті позики, яких за інших обставин можна було б уникнути. Такі труднощі виникають, наприклад, при централізованій координації діяльності суб'єкта господарювання з фінансування. Труднощі можуть також виникати, якщо група використовує різні боргові інструменти з різними ставками відсотка і позичає ці кошти іншим суб'єктам господарювання групи на різних умовах. Інші ускладнення спричиняються використанням позик, наданих в іноземній валюті або пов'язаних з нею, якщо група функціонує в умовах високого рівня інфляції й обмінний курс коливається.

У результаті визначення суми витрат на позики, яка безпосередньо пов'язана з придбанням кваліфікованого активу через зазначені вище умови, ускладнюється, отже, у подальшому треба діяти на **основі професійного судження**.

**Окремі обставини для аналізу витрат на позики та професійного судження**

**1. Вилучення інвестиційного прибутку**

У результаті фінансових заходів, спрямованих на отримання кваліфікованого активу, суб'єкт господарювання може отримати позичені кошти і понести відповідні витрати, пов'язані з отриманням позики, до використання цих коштів повністю або частково на отримання кваліфікованого активу. За таких обставин кошти (в очікуванні їх використання) часто тимчасово інвестуються на отримання кваліфікованого активу. Визначаючи суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації протягом періоду, будь-який інвестиційний прибуток, отриманий від таких коштів, вираховують із суми витрат на позики. Отже, у випадку, коли кошти позичаються спеціально з метою отримання кваліфікованого активу, то суб'єкт господарювання визначає суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації щодо цього активу як фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного прибутку від тимчасового інвестування цих позичених коштів.

**2. Застосування норми капіталізації**

За деяких обставин доречно включати всі позики материнського підприємства та його дочірніх підприємств у розрахунок

середньозваженої величини витрат на позики; за інших обставин доречно кожному дочірньому підприємству використовувати середньозважену величину витрат на позики, яка належить до його власних позик.

Отже, якщо кошти позичені на різні цілі й використовуються з метою отримання кваліфікованого активу, то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначати шляхом застосування **норми капіталізації** до витрат на цей актив.

**Норма капіталізації** повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики стосовно всіх непогашених позик суб'єкта господарювання протягом цього періоду, а не лише позик, які були здійснені конкретно з метою отримання кваліфікованого активу.

**3. Обмеження витрат на капіталізацію**

Сума витрат на позики, капіталізована суб'єктом господарювання протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, понесених протягом цього періоду.

**Початок капіталізації**

Суб'єкт господарювання починає капіталізувати витрати на позики як частину собівартості кваліфікованого активу на дату, коли вперше виконуються всі умови, наведені нижче, а саме:

а) понесено витрати, пов'язані з активом;

б) понесено витрати на позики;

в) ведеться діяльність, необхідна для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу.

До кваліфікованого активу відносяться (капіталізуються) лише ті витрати, результатом яких є сплата грошових коштів, передача інших активів або прийняття зобов'язань під певний відсоток. При цьому вказані витрати зменшуються на суму будь-яких отриманих проміжних виплат та грантів, отриманих у зв'язку з активом.

Середня балансова вартість активу протягом періоду (з урахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики), як правило, є обґрунтовано наближеною величиною витрат, до яких застосовується норма капіталізації в цьому періоді.

Підготовка активу до його використання за призначенням або до продажу передбачає більше, ніж фізичне створення активу. Вона включає технічну та адміністративну роботу, виконувану до фізичного створення активу (наприклад, діяльність щодо отримання дозволу перед початком фізичного будівництва).

Проте така діяльність не включає утримання активу в разі відсутності виробництва або розробки, які б зміцнювали стан активу. Наприклад, витрати на позики, понесені в процесі освоєння земельної ділянки, капіталізуються протягом того періоду, в якому відбувалася діяльність, пов'язана з освоєнням. Проте витрати на позики, понесені в той час, коли придбана під будівництво ділянка утримується без проведення робіт на її освоєння, не можуть бути капіталізовані.

**Призупинення капіталізації**

Суб'єкт господарювання призупиняє капіталізувати витрати на позики протягом тривалих періодів, у яких він призупиняє активну розробку кваліфікованого активу.

Такі витрати є витратами, пов'язаними з утриманням частково завершених активів, і не підлягають капіталізації. Проте суб'єкт господарювання, як правило, не призупиняє капіталізацію витрат на позики протягом періоду, коли він веде значну технічну та адміністративну роботу. Суб'єкт господарювання також не призупиняє капіталізацію витрат на позики у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу до його передбаченого використання або реалізації. Наприклад, капіталізація триває протягом більш тривалого періоду, ніж звичайний період повені, внаслідок чого затримується будівництво мосту за умови, що такий високий рівень води є звичайним у період спорудження мосту для відповідного географічного регіону.

**Припинення капіталізації**

Суб'єкт господарювання припиняє капіталізувати витрати на позики, якщо по суті вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до його передбаченого використання або продажу, завершена.

Актив вважається готовим до його передбаченого використання або реалізації, якщо будівництво активу завершене, хоч

адміністративна підготовка ще ведеться або якщо треба завершити незначні деталі, наприклад, змінити інтер'єр згідно з вимогами покупця або користувача, діяльність щодо активу вважається завершеною.

**Часткове припинення капіталізації**

Якщо суб'єкт господарювання здійснює будівництво кваліфікованого активу частинами і кожна частина може використовуватися, коли ще ведеться будівництво інших частин, суб'єкт господарювання припиняє капіталізацію витрат на позики, якщо він завершив, в основному, усю діяльність, необхідну для підготовки цієї частини до її запланованого використання або реалізації.

**Приклад часткового припинення капіталізації.** Суб'єкти господарювання з кількома спорудами, кожна з яких може бути використана окремо, є прикладом кваліфікованого активу, кожна частина якого придатна для окремого використання в той час, коли ведеться будівництво інших.

Прикладом кваліфікованого активу, який має бути завершений, перш ніж будь-яка з його частин може бути використана, є промисловий суб'єкт господарювання, наприклад сталеливарний завод, виробничий цикл якого складається з кількох послідовних процесів у різних цехах, розташованих в одному місці.

**Розкриття інформації**

Суб'єкт господарювання розкриває:

а) суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду;

б) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, які підлягають капіталізації.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю та тести*

### Практичне завдання 1

Поточний податок на прибуток підприємства за 2019 рік, згідно з поданою декларацією, становив 200 000 грн. ТПР, які числилися в обліку підприємства станом на 31.12.19, показані в табл. 5.10. Станом на 31.12.18 в обліку були відображені ВПА в сумі 60 000 грн.

**Необхідно**

1. Розрахувати ВПА-ВПЗ на кінець звітного періоду за даними звіту про фінансовий стан та Податкової декларації з податку на прибуток.

2. Визначити витрати з податку на прибуток для відображення їх у фінансовому обліку та у Звіті про прибутки і збитки та інші сукупні доходи.

Таблиця 5.10

**Дані Звіту про фінансовий стан та Декларації з податку на прибуток**

| **Стаття Звіту про фінансовий стан** | **Балансова вартість, грн** | **Податкова база, грн** |
|---|---|---|
| Нематеріальні активи» | 70 000 | 80 000 |
| Основні засоби» | 400 000 | 600 000 |
| Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги | 40 000 | 50 000 |
| Довгострокові забезпечення | 50 000 | 0 |
| Поточні забезпечення | 7 000 | 0 |
| Разом станом на 31.12.19 | – | – |

**Розв'язання**

1. Здійснимо розрахунки та представимо їх у табличному вигляді (табл. 5.11).

2. Визначимо суму коригування (зменшення) Δ ВПА:

**49 860 грн – 60 000 грн = -10 140 грн.**

3. Розрахуємо витрати з податку на прибуток за формулою, наведеною в теоретичній частині:

**200 000 + 10 140 = 210 140 (грн).**

4. Відобразимо витрати з податку на прибуток на рахунках бухгалтерського обліку:

Дт «Витрати з податку на прибуток» Кт «Зобов'язаня перед державним бюджетом по податку на прибуток» на суму поточного податку на прибуток, вказаного в декларації (200 000 грн);

Таблиця 5.11

**Розрахунки відстрочених активів та відстрочених зобов'язань**

| **Стаття Звіту про фінансовий стан** | **Балансова вартість, грн** | **Податкова база, грн** | **Аналіз** | **Розрахунок ВПА – ВПЗ** |
|---|---|---|---|---|
| «Нематеріальні активи» | 70 000 | 80 000 | БВА < ПБА | **ТПРв**: 80 000 – 70 000 = 10 000 (грн). **ВПА**: 10 000 × 18 % = 1 800 (грн) |
| «Основні засоби» | 400 000 | 600 000 | БВА < ПБА | **ТПРв**: 600 000 – 400 000 = 200 000 (грн). **ВПА**: 200 000 × 8 % = 36 000 (грн) |
| «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» | 40 000 | 50 000 | БВА < ПБА | **ТПРв**: 50 000 – 40 000 = 10 000 (грн). **ВПА**: 10 000 × 18 % = 1 800 (грн) |
| «Довгострокові забезпечення» | 50 000 | 0 | БВЗ > ПБЗ | **ТПРв**: 50 000 – 0 = 50 000 (грн). **ВПА**: 50 000 × 18 % = 9 000 (грн) |
| «Поточні забезпечення» | 7 000 | 0 | БВЗ > ПБЗ | **ТПРв**: 7 000 – 0 = 7 000 (грн). **ВПА**: 7 000 × 18 % = 1 260 (грн) |
| Разом станом на 31.12.19 | – | – | – | **ВПА** – 49 860 грн |

5. Скоригуємо витрати з податку на прибуток на суму зменшення ВПА:

Дт «Витрати з податку на прибуток» – Кт «Відстрочені податкові активи» – на суму зменшення ВПА (10 140 грн).

6. Відобразимо суму витрат з податку на прибуток у Звіті про фінансові результати (Звіт про сукупні доходи). Цю суму показуємо за дебетом рахунку «Витрати з податку на прибуток» і в статті «Витрати (дохід) з податку на прибуток» (форма № 2) за 2019 рік.

## Практичне завдання 3

Компанія здійснює будівництво сонячної електростанції підрядним способом. Здійснені протягом поточного року капітальні вкладення такі:

1. 300 000 у.о. 01.01.2020.
2. 720 000 у.о. 31.05.2020.
3. 2 880 000 у.о. 01.11.2020.

Компанія брала кредити спеціально під будівництво цієї сонячної електростанції: короткостроковий банківський кредит на суму 300 000 у.о. з річною ставкою 15 %, довгостроковий банківський кредит на суму 500 000 у.о. з річною ставкою 20 %. Крім того, для залучення грошових коштів під будівництво компанія випустила одну тисячу облігацій номіналом у тисячу у.о. кожна. Відсоток з випущених облігацій становить 10 %.

Необхідно визначити суму витрат з позик, яку слід капіталізувати у кваліфікований актив.

**Розв'язання**

Сонячна електростанція є кваліфікованим активом компанії. Отже, витрати з відсотків необхідно капіталізувати. Вирішення завдання поділяється на декілька кроків.

1. Першим кроком у розрахунку суми капіталізації є розрахунок норми капіталізації, оскільки позики були отримані під різні відсотки.

$$\frac{(500\,000 \times 0{,}2) + (300\,000 \times 0{,}15) + (1\,000\,000 \times 0{,}1)}{(500\,000 + 300\,000 + 1\,000\,000)} \times 100\% = 13{,}6\%.$$

2. Другий крок. Оскільки будівництво на кінець року ще не завершене, визначимо середню балансову вартість кваліфікованого активу:

$$(2880\,000 \times 2{:}12) + (720\,000 \times 7{:}12) + 300\,000 = 1\,200\,000 \text{ у.о.}$$

3. Третій крок. Застосуємо норму капіталізації до середньої вартості кваліфікованого активу. Капіталізовані витрати на позики становитимуть:

$$\frac{1\,200000 \times 13{,}6\%}{100\%} = 163\,200 \text{ у.о.}$$

## Питання для самоконтролю

1. Що таке податкові різниці та яке джерело їх виникнення?
2. Що таке поточний податок на прибуток?
3. У якому звітному документі розраховується податок на прибуток?
4. Як визначаються витрати з податку на прибуток у бухгалтерському обліку?
5. Як використовується балансовий метод для визначення податкових різниць?
6. Як відображаються показники відстрочених податкових активів та відстрочених зобов'язань?
7. Які особливості капіталізації витрат можна назвати?
8. У яких випадках витрати на відсотки з кредиту можна капіталізувати?
9. У якій формі звітності відображаються витрати з податку на прибуток?
10. Чи можна згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання?

## Тести

**1. До кваліфікованих активів відносять:**

а) активи, які обов'язково потребують суттєвого періоду для підготовки їх до використання за призначенням чи для реалізації;

б) фінансові активи;

в) запаси, які виробляються або іншим чином виготовляються протягом короткого проміжку часу;

г) активи, готові для використання за призначенням або для реалізації, коли вони придбані.

**2. Витрати на позики – це:**

а) витрати на позики, яких можна було б уникнути, якби не здійснювалися витрати на сам кваліфікований актив;

б) витрати, пов'язані з вантажно-розвантажувальними роботами та транспортуванням;

в) витрати, пов'язані з придбанням часток капіталу інших суб'єктів господарювання;

г) усі відповіді правильні.

**3. Відстрочені податкові активи – це суми податку на прибуток, які підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах щодо:**

а) перенесених на майбутній період невідшкодованих податкових збитків;

б) перенесених на майбутній період невикористаних податкових кредитів;

в) податкових різниць, що підлягають вирахуванню;

г) усі вищеперераховані відповіді правильні.

**4. Прибуток, визнаний у результаті судового засідання – це:**

а) зміна облікової оцінки;

б) виправлення помилки;

в) ретроспективний перегляд показників фінансової звітності;

г) немає правильної відповіді.

**5. Відстрочені податкові зобов'язання – це:**

а) суми податку на прибуток, які підлягають сплаті в майбутніх періодах щодо податкових різниць, які підлягають оподаткуванню;

б) суми податку на прибуток, які підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах;

в) суми податку на прибуток до сплати (відшкодування) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період;

г) сума, за якою даний актив або зобов'язання враховується для цілей оподаткування.

**6. Відстрочені податкові активи і зобов'язання в балансі:**

а) відображаються разом із поточними податковими активами і зобов'язаннями;

б) завжди класифікуються як короткострокові активи і зобов'язання;

в) повинні відображатися окремо від поточних податкових активів і зобов'язань;

г) не повинні представлятися взагалі.

**7. Балансова вартість відстроченого податкового активу повинна переглядатися станом на:**

а) кінець кожного дня;

б) кожну дату балансу;

в) 31 грудня звітного року;

г) дату реалізації податкового активу.

**8. Балансова вартість активу становить 600 гр. одиниць, база оподаткування 500 гр. одиниць, ставка податку на прибуток – 25 %:**

а) відстрочене податкове зобов'язання становить 125;

б) відстрочений податковий актив становить 25;

в) відстрочене податкове зобов'язання становить 25;

г) відстрочене податкове зобов'язання становить 125, відстрочений податковий актив – 150.

**9. Прибуток на акцію слід відображати в:**

а) балансі;

б) звіті про прибутки і збитки;

в) звіті про прибутки і збитки, або у примітках до нього;

г) балансі або примітках до балансу.

**10. Витрати з податку на прибуток визнаються:**

а) у сумі поточного податку на прибуток;

б) у сумі облікового податку на прибуток;

в) у сумі поточного податку на прибуток, скоригованого на відстрочені зобов'язання та відстрочені активи;

г) у сумі облікового податку на прибуток, скоригованого на відстрочені зобов’язання та відстрочені активи.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **в** | **а** | **а** | **г** | **а** | **в** | **б** | **в** | **в** | **в** |

**Джерела:** основні: 2; 23; 28; 40; 42; 63; додаткові: 74; 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; монографії: 100; 101.

# ТЕМА 6
# ДЕРЖАВНІ ГРАНТИ: ОБЛІК ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ У ЗВІТНОСТІ

***Мета вивчення теми***

Розуміння сутності та отримання знань і практичних навичок стосовно обліку та відображення у фінансовій звітності інформації про окремі програми взаємодії між господарюючим суб'єктом з державними та місцевими органами влади у вигляді державних грантів.

***Основні питання***

*6.1. Сутність, визнання та первісна оцінка державних грантів.*

*6.2. Особливості обліку державної допомоги.*

*6.3. Період визнання доходом державних грантів.*

*6.4. Погашення грантів та розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності.*

## 6.1. Сутність, визнання та первісна оцінка державних грантів

Одним з надважливих завдань держави є сприяння розвитку окремих напрямів господарської діяльності або окремих видів господарюючих суб'єктів для розвитку та зростання економіки країни загалом. Такі дії з боку держави можуть мати характер субсидії, субвенції, компенсації, дотації, цільового фінансування. Одержання державної допомоги може суттєво впливати на фінансову звітність, тому міжнародними стандартами передбачено узагальнююче поняття «державні гранти», а також окреслено правила для їх відображення у звітності.

Господарюючим суб'єктам, що отримали державну допомогу, слід керуватися вимогами ***МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».***

Важливо розуміти, що до окремих ситуацій цей стандарт не є застосовним. Наприклад, для отримання державного гранту у сільськогосподарському виробництві необхідно насамперед спиратися на вимоги *МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство»*.

**Важливі поняття і визначення**

| | |
|---|---|
| **Безповоротні позики** | це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами |
| **Гранти, пов'язані з активами** | це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим способом набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати |
| **Гранти, пов'язані з доходом** | це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами |
| **Державна допомога** | це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. Державна допомога в контексті цього Стандарту не включає пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової діяльності (наприклад, забезпечення інфраструктури в районах, яким потрібен економічний розвиток, або введення торгових обмежень для конкурентів) |

| | |
|---|---|
| **Державні гранти** | це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання |

| | |
|---|---|
| **Справедлива вартість** | це сума, за яку актив можна обміняти в операції між обізнаним, зацікавленим та незалежним покупцем та обізнаним, зацікавленим та незалежним продавцем |

Отже, під ***державним грантом*** розуміємо форму державної допомоги, що має певні особливості, які полягають у дотриманні тих умов, які встановлюються державними або місцевими органами (іноді це можуть бути і міжнародні організації) стосовно використання такої державної допомоги і не підлягають зміні (рис. 6.1).

Відповідно до МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» державна допомога являє собою захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. Зі свого боку під державою варто розуміти уряд та урядові установи, а також інші подібні структури незалежно від того, чи є вони місцевими, загальнодержавними або міжнародними.

Одним із видів державної допомоги, який знаходить своє відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності підприємства, є державні гранти, які інколи ще називають дотаціями або субсидіями. Отже, державний грант – це допомога держа-

ви у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання (у минулому або у майбутньому).




**Рис. 6.1. Сутність державної допомоги**

З метою встановлення облікового підходу державні гранти поділяються на дві групи:

– гранти, пов'язані з активами, – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим способом набуде довгострокових активів;

– гранти, пов'язані з доходом, – це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Варто зазначити, що вказані об'єкти не включають ті форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також до цього поняття не включаються операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання. Крім того, дія МСБО 20 не поширюється також на такі події та операції:

– специфічні проблеми, які виникають при обліку державних грантів у фінансових звітах, що відображають вплив змін цін, або в додатковій інформації подібного характеру;

– державну допомогу, яка надається суб'єктові господарювання у формі вигоди, що існує у разі визначення оподаткованого прибутку чи податкового збитку, або визначається чи обмежується на основі зобов'язань з податку на прибуток;

– державну частку власності суб'єкта господарювання;

– державні гранти, які підпадають під сферу дії МСБО 41 «Сільське господарство».

Оскільки державні гранти (включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю) надаються підприємству в обмін на виконання в минулому або майбутньому певних умов, то зазначені об'єкти не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:

а) суб'єкт господарювання виконає умови їх надання;

б) гранти будуть одержані.

Також варто зазначити, що грант може бути отриманий у формі грошових коштів або у вигляді зменшення зобов'язань перед державою. При цьому *спосіб отримання гранту* не впливає на метод його обліку. Щоб підприємство мало можливість визнати державну допомогу, мають виконуватися *дві обов'язкові умови*:

– у підприємства є обґрунтована впевненість, що воно *виконає умови* надання гранту;

– підприємство впевнене, *що грант буде одержано*.

Держава може надавати підприємству як *безповоротну*, так і *поворотну безвідсоткову* (або з нижчою за ринкову ставку) позику. У другому випадку отримується вигода на суму заощаджених відсотків, яка оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики та отриманими коштами. Така вигода і є державним грантом і обліковується відповідно до МСБО (IAS) 20. Безпосередньо позика визнається і оцінюється відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

Після того як грант визнано, будь-які пов'язані з ним умовні зобов'язання та умовні активи розглядаються відповідно до

МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Як правило, гранти, отримувані підприємством, *класифікують на дві групи* (рис. 6.2).

В Україні практикується державна допомога підприємствам окремих галузей (наприклад, підтримка вугледобувних підприємств, галузі тваринництва), а також надання державних гарантій щодо кредитів. Вкрай необхідною на сьогодні є державна допомога на цілі захисту навколишнього природного середовища та енергозбереження.

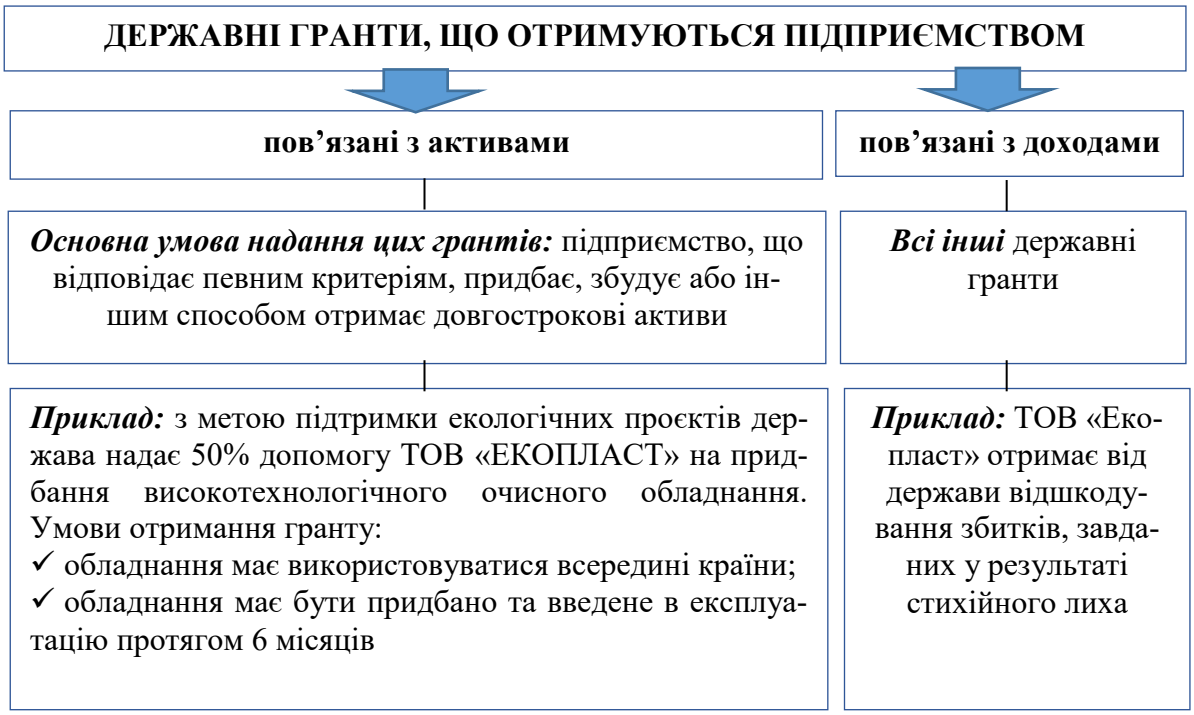



**Рис. 6.2. Класифікація державних грантів**

Поширеною є компенсація підприємствам коштів за послуги, надані пільговим категоріям населення. Так, наприклад, ПАТ «Українська залізниця» наводить таку інформацію щодо отриманої державної допомоги: «У 2018 році компенсації, отримані від держави у сумі 75 005 тис. грн (2016: 63 600 тис. грн) були включені у доходи від перевезення пасажирів».

## 6.2. Особливості обліку державної допомоги

Загальне правило, визначене в міжнародних стандартах, є таким: державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку **на систематичній основі** протягом періодів, в яких підприємство визнає відповідні витрати, на компенсування яких ці гранти призначалися.

Досі залишається без однозначної відповіді питання: отримані гранти обліковувати як доходи чи як внески до капіталу? У прихильників кожного з методів є свої аргументи (рис. 6.3).

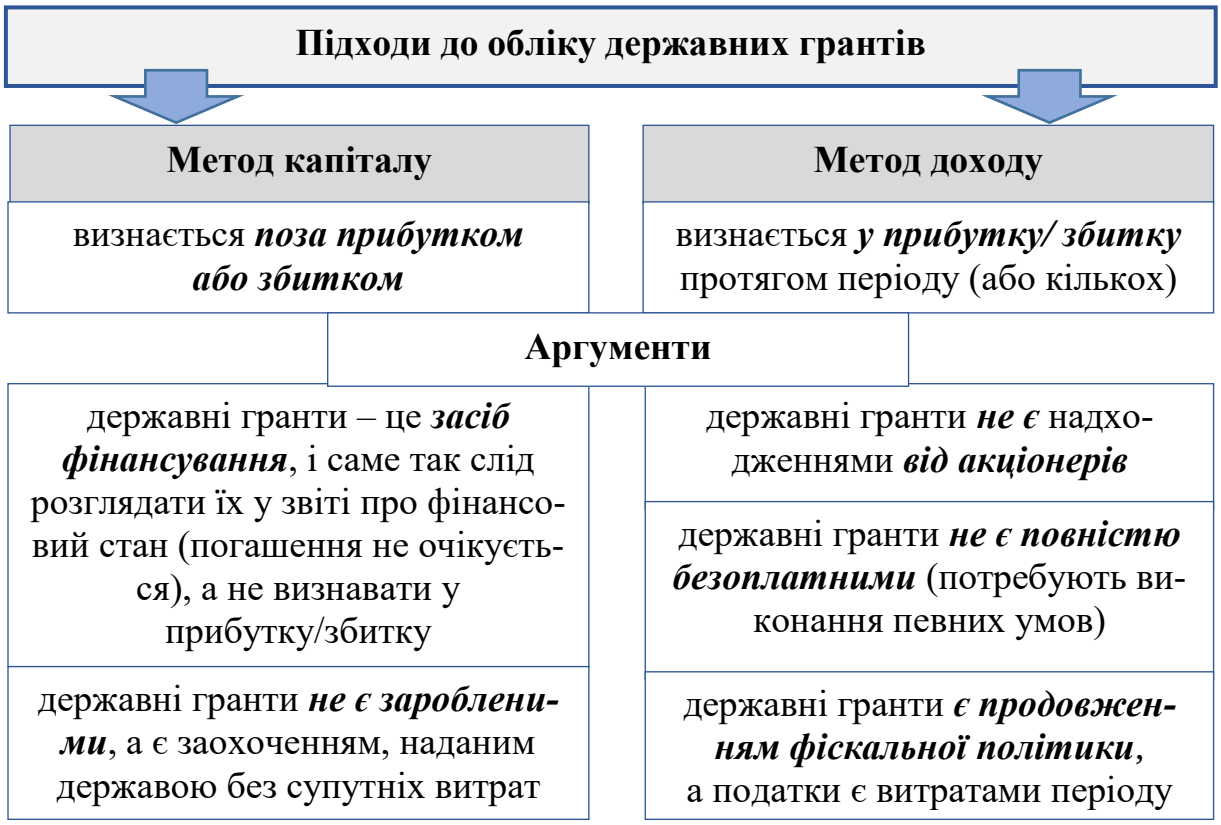



**Рис. 6.3. Підходи до обліку державних грантів**

У МСБО 20 міститься пряма заборона щодо відображення державного гранту безпосередньо у складі власного капіталу підприємства-одержувача такої допомоги. Тому надходження такої допомоги господарюючий суб'єкт, як правило, повинен відобразити як зобов'язання за грантом, яке в подальшому на систематичній та раціональній основі буде визнавати доходом звітного періоду протягом тих періодів, коли підприємство зазнає відповідних витрат на виконання умов гранту.

Якщо державний грант отримується у формі немонетарного активу (основних засобів, запасів тощо), який передається у використання підприємства, то суб'єкт господарювання має обрати облікову політику щодо оцінювання таких активів.

Як правило, і грант, і одержаний актив оцінюють за справедливою вартістю немонетарного активу. Проте альтернативно зазначені активи та зобов'язання можуть відображатися в обліку підприємства за номінальною вартістю.

Наведена неоднозначність має бути вирішена в обліковій політиці підприємства. Досить логічною є така практична рекомендація: у випадку, якщо держава має частку в капіталі підприємства, то доречним є використання методу капіталу, якщо ні – методу доходу. Однак наголошуємо: кінцеве рішення приймає конкретне підприємство самостійно.

## 6.3. Період визнання доходом державних грантів

Як правило, періоди, протягом яких підприємство визнає витрати, пов'язані з державним грантом, досить легко ідентифікувати:

1) для грантів, які пов'язані з активами, що амортизуються: гранти визнаються у прибутку/збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами;

2) для грантів, які пов'язані з активами, що не амортизуються: протягом тих періодів, у яких здійснюються витрати з виконання визначених зобов'язань (наприклад, земельний грант визнається у прибутку/збитку протягом строку використання будівлі, якщо умовою його отримання було спорудження будинку на цій ділянці);

3) у випадку отримання гранту як частини пакета фінансової або фіскальної допомоги необхідно зважати на умови. Може бути актуальним розподіл частини отриманої допомоги з використанням однієї основи, а другої частини – за допомогою іншої.

У деяких випадках державний грант є компенсацією за витрати або збитки, які вже було понесено, або має на меті надання негайної фінансової підтримки підприємству без майбутніх пов'язаних з цим витрат. За таких умов грант визнається у прибутку або збитку за той період, коли він стає дебіторською заборгованістю.

**Приклад 1.** Підприємство отримало державний грант у сумі 60 тис. грн для компенсації витрат, які воно понесе під час вирощування плодових дерев протягом 5 років. Очікувані витрати на здійснення цієї операції, згідно з кошторисом, будуть такими (табл. 6.1):

Таблиця 6.1

**Кошторис витрат на вирощування плодових дерев**

| Рік | Сума, грн |
|---|---|
| 1 | 2 000 |
| 2 | 4 000 |
| 3 | 6 000 |
| 4 | 8 000 |
| 5 | 10 000 |
| **Разом витрат** | **30 000** |

Необхідно визначити суми доходу від державного гранту, які визнає підприємство у кожному звітному році.

**Розв'язання**

Відповідно до вимог МСБО (IAS) 20 підприємство має здійснювати систематичний і раціональний розподіл величини одержаного державного гранту з метою визнання доходу від нього, що матиме такий вигляд (табл. 6.2):

Таблиця 6.2

**Розрахунок щорічного доходу від державного гранту**

| Рік | Сума визнаного доходу від гранту, грн |
|---|---|
| 1 | 60 000 × 2/30 = 4 000 |
| 2 | 60 000 × 4/30 = 8 000 |
| 3 | 60 000 × 6/30 = 12 000 |
| 4 | 60 000 × 8/30 = 16 000 |
| 5 | 60 000 × 10/30 = 20 000 |

Державні гранти, пов’язані з активами, які амортизуються, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами.

**Приклад 2**

У листопаді 2018 р. уряд прийняв рішення, відповідно до якого ТОВ «Синтез» отримає від держави відшкодування збитків, отриманих у результаті стихійного лиха, у сумі 500 тис. грн. Кошти надійшли на рахунок підприємства у січні 2019 р.

Визначимо вплив цього рішення на фінансову звітність ТОВ «Синтез».

Якщо ТОВ «Синтез» має обґрунтовану впевненість, що компенсація на підприємство надійде, то у листопаді 2018 р. визнається дебіторська заборгованість бюджету. Відповідно, така дебіторська заборгованість відображається у фінансовій звітності станом на 31.12.2018 одночасно з визнанням доходу від компенсації таких збитків.

**Приклад 3**

Для ведення своєї діяльності підприємство має побудувати споруду, що вимагатиме понесення витрат у сумі 200 млн грн. Оскільки підприємство бере участь у державній програмі і здійснює свою роботу в економічно депресивному регіоні, то на цілі будівництва воно отримало державний грант у сумі 120 млн грн.

Однією з умов одержання державної допомоги є вимога щодо працевлаштування на підприємстві місцевого населення і підтримання пропорції у складі співробітників між місцевими мешканцями та спеціалістами, залученими із інших регіонів, на рівні один до одного протягом 5 років з моменту закінчення будівництва споруди.

Строк корисної експлуатації споруди – 10 років, метод амортизації – прямолінійний.

Необхідно визначити суми доходу, які визнає підприємство від одержаного державного гранту.

**Розв’язання**

1. Маємо державний грант, пов’язаний з активами, які амортизуються, тобто повинні визнаватися у прибутку або збитку

протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами.

2. Оскільки створений актив має амортизуватися, то дохід від державного гранту буде визнавати протягом 10 років прямолінійним способом.

3. У кожному із 10 років після моменту визнання споруди об'єктом основних засобів підприємство має визнати дохід від гранту у сумі 120 млн / 10 = 12 млн грн.

4. Умову отримання гранту щодо складу співробітників підприємство має розкрити як умовне зобов'язання у примітках до фінансової звітності відповідно до МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Коли державний грант передбачає надання **негайної фінансової підтримки** підприємству, він може обмежуватися одним господарюючим суб'єктом і бути недоступним для всіх інших одержувачів у цілому. Як наслідок, визнання гранту є можливим у прибутку/збитку того періоду, в якому підприємство відповідає умовам його отримання.

Важливим є обрання підходу до ***оцінки немонетарного гранту*** (наприклад, землі чи інших ресурсів у користуванні підприємства). Рекомендується і грант, і актив обліковувати за справедливою вартістю. Однак дозволяється використання і номінальної вартості.

## 6.4. Погашення грантів та розкриття інформації про державні гранти у фінансовій звітності

**Погашення грантів**

Можливими є ситуації, за яких грант підлягає поверненню державі. Як правило, це трапляється у випадках, коли порушено умови, на яких надавався грант, або отримані кошти використано не повністю. Такий грант обліковується як зміна облікової оцінки (МСБО [IAS]) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

Відображення такого погашення знову ж таки залежить від групи, до якої належить грант, а також від методу його обліку:

**1. Погашення гранту, пов'язаного з активом.**

Визнається або шляхом збільшення балансової вартості активу, або через зменшення залишку відстроченого доходу на суму, що підлягає погашенню. При цьому кумулятивна додаткова амортизація, яка була б визнана у прибутку або збитку на певну дату (за відсутності гранту), має бути відображена у прибутку/збитку негайно. За необхідності слід розглянути можливе зменшення нової вартості активу внаслідок зменшення корисності.

**2. Погашення гранту, пов'язаного з доходом.**

Спочатку застосовується до будь-якого неамортизованого відстроченого кредиту, визнаного у зв'язку з грантом. Якщо погашення перевищує відстрочений кредит (або коли відстроченого кредиту немає), погашення визнається негайно у прибутку/збитку.

**Приклад 4.** Одержаний державний грант, пов'язаний з активами, був оцінений у 67 тис. грн. Підприємство порушило умови одержання державного гранту, що призведе до необхідності повністю повернути всю одержану суму. Зазначений грант обліковується як відстрочений дохід. Його залишкова вартість на момент порушення умов становила 25 тис. грн.

Необхідно відобразити в обліку повернення державного гранту.

**Розв'язання**

Дебет «Зобов'язання за грантом» – 25 000 грн.

Дебет «Інші витрати» – 42 000 грн.

Кредит «Грошові кошти» – 67 000 грн.

**Особливості подання інформації про державні гранти**

Міжнародні стандарти класифікують гранти на **дві основні групи,** отже, важливо розуміти правила подання інформації про гранти в контексті кожної з груп (табл. 6.3).

Таблиця 6.3

**Методи подання інформації про гранти**

| **Гранти, пов'язані з активами** | | **Гранти, пов'язані з доходом** | |
|---|---|---|---|
| **Альтернативні методи подання інформації про гранти** | | | |
| *Метод 1* | *Метод 2* | *Метод 1* | *Метод 2* |
| Визнається як **відстрочений дохід** | **Вираховується** під час визначення **балансової вартості активу** | Як **частина прибутку / збитку** окремо або під загальним заголовком | **Вирахування** у разі відображення пов'язаних витрат |
| Відображається у прибутку / збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу | Відображається у прибутку/збитку потягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат | **Аргументи за:** відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, а відображення на нетто-основі є неправильним | **Аргументи за:** подання витрат без згортання з грантом вводить в оману, оскільки без гранту витрат могло б не бути |
| Придбання активів та отримання пов'язаних з ними грантів часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів | | Як правило, є доречним розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю доходу або витрат, який вимагається розкривати окремо | |

**Розкриття інформації**

Під час поданняінформації про державні гранти у фінансових звітах підприємства МСБО 20 припускає застосування альтернативних підходів.

1. Державні гранти, пов'язані з активами, відображаються у звіті про фінансовий стан так:

1.1. шляхом визначення гранту як відстроченого доходу, який в подальшому визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу або

1.2. шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу. У подальшому грант визнається у прибутку або

збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.

2. У звіті про рух грошових коштів надходження грантів, пов'язаних з активами, що надані у монетарній формі, визнаються рухом грошових коштів від інвестиційної діяльності. Придбання непоточних активів за рахунок гранту також розглядається як інвестиційна діяльність. При цьому вказані грошові потоки не підлягають згортанню незалежно від методу подання грантів у звіті про фінансовий стан.

3. Державні гранти, пов'язані з доходом, відображаються у звіті про сукупні доходи так:

3.1) як дохід звітного періоду окремим рядком або під загальним заголовком, наприклад як складова інших доходів, або

3.2) як їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.

4. У примітках до фінансосової звітності необхідно розкрити стосовно державних грантів таку інформацію:

– облікову політику, прийняту для державної допомоги (в т. ч. методи подання, прийняті для фінансових звітів);

– характер та обсяг державних грантів, що визнані у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких підприємство має пряму вигоду;

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

**Приклад 4**

**ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**
**(ПАТ «ЦЕНТРЕНЕРГО»)**

**за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.**

**<…>**

**15. Основні положення облікової політики**

**<…>**

**Державні гранти**

Державні гранти не визнаються доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що Товариство виконає всі вимоги їх

надання, та в тому, що вони будуть отримані. Державні гранти визнаються у складі прибутку або збитку на систематичній основі протягом тих періодів, у яких Товариство визнає відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися. При цьому державні гранти, основною умовою яких є прийняття Товариством зобов'язань на придбання, будівництво або отримання в інший спосіб необоротних активів, визнаються як державні гранти у звіті про фінансовий стан, із подальшим перенесенням до складу прибутків або збитків на системній та раціональній основі протягом строку корисного використання відповідних активів.

**16. Державні гранти та субсидії**

Фінансування з державного бюджету, головним чином представлено фінансуванням ремонту насамперед Вуглегірської ТЕС.

Таблиця 6.4

**Представлення інформації стосовно державних грантів у Звіті про фінансовий стан**

| *тис. грн* | **2018** | **2017** |
|---|---|---|
| Державні гранти та субсидії | 49 054 | 52 657 |
| **Усього** | **49 054** | **52 657** |
| | | |
| Довгострокові зобов'язання | 45 455 | 49 057 |
| Поточні зобов'язання | 3 599 | 3 600 |
| **Усього** | **49 054** | **52 657** |

Товариство не має будь-яких невиконаних умов або умовних зобов'язань щодо вказаного фінансування.

## *Практичні завдання, питання для самоконтролю та тести*

### Практичне завдання 1

У січні 2018 р. уряд прийняв рішення, відповідно до якого ТОВ «Синтез» у лютому 2018 р. отримало від держави 10 млн грн на придбання та монтаж нового очисного обладнання з метою підтримки екологічних проєктів. Закупівельна вартість обладнання становила 18,8 млн грн, вартість транспортування та монтажно-

пускових робіт – 1,2 млн грн. Обладнання було придбано у березні 2018 р. Тоді ж була здійснена й оплата. Введення в експлуатацію відбулося наприкінці березня. Очікуваний термін експлуатації 20 років. Амортизація нараховується лінійним методом.

**Розв'язання**

Визначимо вплив отриманого гранту на фінансову звітність ТОВ «Синтез» станом на 31.12.2018.

1) якщо ТОВ «Синтез» використовує метод відстроченого доходу

Первісна вартість обладнання: 18,8 + 1,2 = 20 млн грн.

Річна сума амортизації: 20 / 20 = 1 млн грн.

Амортизацію розпочато з квітня 2018 р., тому за 2018 рік амортизаційні відрахування становлять 1 · 9 / 12 = 0,75 млн грн.

Щорічний систематичний розподіл доходу від гранту: 10 / 20 = 0,5 млн грн.

Списання гранту на фінансовий результат у 2018 р.: 0,5 · 9 / 12 = 0,375 млн грн;

2) якщо ТОВ «Синтез» використовує метод вирахування з балансової вартості (нетто-метод)

Первісна вартість обладнання: 18,8 + 1,2 – 10 = 10 млн грн.

Річна сума амортизації: 10 / 20 = 0,5 млн грн.

Амортизацію розпочато з квітня 2018 р., тому за 2018 рік амортизаційні відрахування становлять 0,5 · 9 / 12 = 0,375 млн грн.

Отже, у фінансовій звітності станом на 31.12.2018 визнаються такі суми (табл. 6.5):

Таблиця 6.5

**Вплив на фінансову звітність станом на 31.12.2018**

| Стаття | Метод відстроченого доходу | Нетто-метод |
|---|---|---|
| **Звіт про фінансовий стан, тис. грн** | | |
| Основні засоби (БВ) | 19 250 | 9 625 |
| Доходи майбутнього періоду | (9 625) | – |
| **Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, тис. грн** | | |
| Витрати на амортизацію | 750 | 375 |
| Дохід, пов'язаний з отриманням гранту | 375 | – |

## Практичне завдання 2

Підприємству було виділено у користування ділянку землі на пустирі неподалік від міської межі з умовою будівництва дороги неподалік від неї із залученням мешканців міста. Справедлива вартість вказаної ділянки становить 120 млн грн.

Державою було встановлено мінімальну заробітну плату осіб, що працюватимуть на будівництві цієї дороги. За оцінками, будівництво триватиме 3 роки і коштуватиме 100 млн грн.

Зазначена сума буде розподілена так: у перший та другий рік будівництва планується витратити по 20 млн грн, а протягом третього року – 60 млн грн.

Необхідно визначити суми доходу, які визнає підприємство від одержаного державного гранту.

**Розв'язання**

Державний грант у сумі 120 млн грн буде визнаватися доходом підприємства у звіті про сукупні доходи у такий спосіб (табл. 6.6):

Таблиця 6.6

**Розрахунок суми визнаного доходу за роками**

| Рік | Сума визнаного доходу від гранту, млн грн |
|---|---|
| 1 | 120 × 20 / 100 = 24 |
| 2 | 120 × 20 / 100 = 24 |
| 3 | 120 × 60 / 100 = 24 |

## Практичне завдання 3

Використання нетто-методу визнання грантів

У лютому 2019 року, відповідно до урядового розпорядження, ТОВ «Чернігівська ТЕЦ» отримало другий державний грант у сумі 10 млн грн на придбання та монтаж нового електрообладнання з метою підвищення виробничої потужності станції.

Закупівельна вартість обладнання – 14 млн грн,

вартість робіт з монтажу – 4 млн грн.

Обладнання придбано та оплачено у лютому 2019 року, змонтовано та введено в експлуатацію наприкінці березня 2019 року.

Очікуваний строк його експлуатації – 10 років.

**Необхідно:**

1) розрахувати первісну вартість обладнання та суму амортизації за умови, що підприємство використовує нетто-метод визнання грантів;

2) навести відповідні бухгалтерські проведення.

**Розв'язання**

Під час застосування нетто-методу обліку грантів первісна вартість змонтованого обладнання становитиме (в тис. грн):

14 000 + 4 000 – 10 000 = 8 000.

Відповідно, річна сума амортизації – 800 тис. грн,

початок нарахування амортизації – квітень 2019 року.

Таблиця 6.7

**Відображення державного гранту на нетто-основі**

| № з/п | Зміст господарської операції | Кореспонденція рахунків | | Сума, тис. грн |
|---|---|---|---|---|
| | | Дебет | Кредит | |
| 1. | Отримано інформацію про прийняття урядового рішення про компенсацію збитків на фінансування придбання та монтажу нового електрообладнання (лютий 2019 року) | 377 | 48 | 10 000 |
| 2. | Отримано бюджетні кошти на рахунок у банку (лютий 2019) | 311 | 377 | 10 000 |
| 3. | Придбано обладнання до монтажу (лютий 2019 року) | 152 | 631 | 14 000 |
| 4. | Сплачено за обладнання (лютий 2015 року) | 631 | 311 | 14 000 |
| 5. | Отримано послуги з монтажу та введення обладнання в експлуатацію (березень 2019 року ) | 152 | 631 | 4 000 |
| 6. | Сплачено за монтажні послуги (лютий 2019) | 631 | 311 | 4 000 |
| 7. | З первісної вартості обладнання виключено суму гранту (березень 2019 року ) | 48 | 152 | 10 000 |
| 8. | Об'єкт введено в експлуатацію (березень 2019 року) | 104 | 152 | 8 000 |
| 9. | Нараховано амортизацію | 23 | 131 | 800 |

## Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення термінів «державна допомога» та «державний грант». Поясніть, у чому різниця між ними.
2. Як класифікуються державні гранти?
3. За якою вартістю підприємство може оцінювати одержані державні гранти?
4. Як визнається дохід за державними грантами, пов'язаними з активами?
5. У який спосіб державний грант, пов'язаний з доходами, визнається у прибутку (збитку) звітного періоду?
6. Які державні гранти відображаються у прибутках та збитках?
7. У яких випадках здійснюється погашення державного гранту?
8. Як відповідно до МСБО 20 обліковується безповоротна позика від держави?
9. Яка інформація про державні гранти підлягає розкриттю у фінансових звітах підприємства?
10. Особливості облікової політики передбачені МСБО 20 щодо подання інформації про державні гранти, пов'язані з доходами.

## Тести

**1. Державний грант – це:**

а) довгострокова позика для здійснення господарської діяльності;

б) короткостроковий кредит за нульовою процентною ставкою;

в) допомога держави у формі передачі ресурсів в обмін на дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю;

г) забезпечення господарюючого суб'єкта ресурсами для отримання додаткових надходжень до державного бюджету.

**2. З метою встановлення облікового підходу державні гранти поділяються на дві групи:**

а) гранти, пов'язані з активами, та гранти, пов'язані з доходом;

б) гранти, пов’язані з активами, та гранти, пов’язані із зобов’язаннями;

в) гранти, пов’язані з кредитами, та гранти, пов’язані з необоротними активами;

г) гранти, пов’язані з основними засобами, та гранти, пов’язані з відсотками.

**3. Державні гранти, пов’язані з передачею матеріальних ресурсів, під час надходження відображаються у:**

а) звіті про фінансовиий стан;

б) зіті про прибутки і збитки;

в) звіті про рух грошових коштів;

г) звіті про зміни у власному капіталі.

**4. Державні гранти, пов’язані з активами у монетарній формі, відображаються у:**

а) зіті про прибутки і збитки та у примітках до фінансової звітності;

б) звіті про фінансовиий стан та звіті про рух грошових коштів;

в) звіті про рух грошових коштів та у звіті про власний капітал;

г) звіті про зміни у власному капіталі та у звіті про управління.

**5. Справедлива вартість в оцінці державних грантів – це:**

а) сума, на яку актив перевищує вартість зобов’язань щодо отриманого гранту;

б) сума, яку може забезпечити господарюючий суб’єкт у вигляді прибутку;

в) сума, за яку актив можна обміняти в операції між обізнаним, зацікавленим та незалежним покупцем та обізнаним, зацікавленим та незалежним продавцем;

г) сума, на яку змінюється власний капітал у процесі погашення державного гранту.

**6. Державні гранти, пов'язані з доходом, відображаються у:**

а) звіті про фінансовиий стан;

б) зіті про сукупні доходи;

в) звіті про рух грошових коштів;

г) звіті про зміни у власному капіталі.

**7. Державний грант підлягає поверненню у випадку:**

а) перевищення витрат з діяльності, для якої одержано державний грант;

б) невиконання умов, якими було обумовлено одержання державного гранту;

в) забезпечення надходження інвестицій з інших джерел;

г) перевищення доходів з діяльності, для якої було одержано державний грант.

**8. Наслідком погашення гранта через невиконання умов є:**

а) перевищення доходів та витрат у звітному періоді;

б) зміна вартості власного капіталу;

в) зміна облікової політики;

г) зміна облікової оцінки.

**9. Сума державного гранту становить 100 000 у.о., витрати на придбання та запуск обладнання – 140 000 у.о. У якій сумі буде відображено обладнання в балансі на нетто-основі:**

а) 100 000 у.о.;

б) 240 000 у.о.;

в) 40 000 у.о.;

г) 140 000 у.о.

**10. Сума державного гранту становить 100 000 у.о., витрати на придбання та запуск обладнання – 140 000 у.о., термін експлуатації обладнання при лінійній амортизації становить 10 років. У якій сумі буде відображено обладнання**

**в балансі на нетто-основі і яка сума річної амортизації буде віднесена на витрати:**

а) обладнання 240 000, амортизація 24 000;

б) обладнання 140 000, амортизація 14 000;

в) обладнання 100 000, амортизація 10 000;

г) обладнання 40 000, амортизація 4 000.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| в | а | а | б | в | б | б | г | в | г |

**Джерела:** основні [2; 3; 14; 46; 42; 63; 64; 66; 68; 69], допоміжна [74; 76]; інформаційні ресурси Інтернет [84; 86; 87; 88], міжнародні видання [91; 92; 95], монографії [97; 100; 101].

# ТЕМА 7
# СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО СІЛЬСЬКЕ ГОСПОДАРСТВО У ФІНАНСОВІЙ ЗВІТНОСТІ

***Мета вивчення теми***

Основною метою є розуміння та практичне застосування вимог МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» щодо визнання, оцінки, подання та розкриття інформації про сільськогосподарську діяльність у фінансовій звітності підприємства.

***Основні питання***

*7.1. Сфера використання МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» та основні терміни.*

*7.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції.*

*7.3. Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості.*

*7.4. Розкриття інформації про об'єкти сільськогосподарської діяльності у фінансовій звітності.*

## 7.1. Сфера використання МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство» та основні терміни

**МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство»** слід застосовувати для обліку статей, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, а саме:

– біологічниі активи;

– сільськогосподарська продукція на час збирання врожаю;

– державні гранти, що підпадають під дію цього міжнародного стандарту.

**МСБО (IAS) 41** не застосовується до:

– землі, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності, оскільки такі активи підпадають під дію МСБО (IAS) 16 «Основні засоби» та МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;

– нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які підпадають під дію МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи».

МСБО (IAS) 41 застосовується до сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю. Після цього (тобто до зібраного врожаю) застосовується МСБО (IAS) 2 «Запаси» або інший належний Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку.

Цей стандарт не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції після збирання врожаю (наприклад, переробку винограду на вино виноробом, який виростив виноград). Хоча така переробка, можливо, і є логічним і природним продовженням сільськогосподарської діяльності, а події, що відбуваються, можливо, подібні до біологічної трансформації, проте така переробка не включається у визначення сільськогосподарської діяльності.

У табл. 7.1 наведено приклади біологічних активів, сільськогосподарської продукції та продуктів, які є результатом її переробки після збирання врожаю.

Таблиця 7.1

**Сільськогосподарська продукція та продукти її переробки (трансформації)**

| **Біологічні активи** | **Сільськогосподарська продукція** | **Продукти, які є результатом переробки після збирання врожаю** |
|---|---|---|
| *Тваринництво* | | |
| Вівці | Вовна | Пряжа, килим |
| Молочна худоба | Молоко | Сир |
| Свині | Туші | Ковбаса, розфасована шинка |
| Кролі, нутрії | Тушки, хутро | М'ясопродукти; верхній одяг та головні убори |
| Кури | Яйця, тушки | Продукти харчування |
| *Рослинництво* | | |
| Дерева у лісопосадці | Зрубаний ліс | Лісоматеріали |
| Рослини | Бавовна, цукрова тростина | Нитки, одяг |
| Кущі | Листя | Чай, розфасований тютюн |
| Виноградники | Виноград | Вино |
| Фруктові дерева | Зібрані фрукти | Фрукти після переробки |

**Основні термінологічні визначення, які використовуються в МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство»**

| | |
|---|---|
| **Біологічна трансформація** | процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів |
| **Біологічний актив** | це жива тварина або рослина |
| **Витрати на продаж** | додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток |
| **Група біологічних активів** | це сукупність подібних живих тварин або рослин |
| **Сільськогосподарська діяльність** | це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією та збір врожаю біологічних активів для продажу чи для переробки в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи |
| **Сільськогосподарська продукція** | це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання |
| **Урожай** | це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу |

| | |
|---|---|
| **Активний ринок** | це ринок, на якому існують усі нижченаведені умови:<br>а) об’єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними;<br>б) як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців;<br>в) інформація про ціни загальнодоступна |

| | |
|---|---|
| **Балансова вартість** | це сума, за якою актив визнається в звіті про фінансовий стан |

| | |
|---|---|
| **Державні гранти** | це допомога держави у формі передачі ресурсів суб’єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов’язані з операційною діяльністю суб’єкта господарювання (термін вживається згідно з визначенням у МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів та розкриття інформації про державну допомогу») |

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

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

Справедлива вартість активу визначається з огляду на його місце перебування та стану. Отже, справедлива вартість, наприклад, худоби на фермі є ціною цієї худоби на відповідному ринку мінус транспортні та інші витрати на доставку худоби на ринок.

Сільськогосподарська діяльність охоплює різноманітні види діяльності, наприклад: тваринництво, лісництво, вирощування однорічних та багаторічних рослин, фруктових садів та насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, риборозведення).

Для цього розмаїття видів діяльності характерні такі спільні риси:

а) *здатність змінюватися.* Живі тварини та рослини здатні до біологічної трансформації;

б) *управління змінами*. Управління спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або принаймні стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався (наприклад, підтримання рівня вмісту харчових речовин, вологості, температури, родючості та освітлення). Таке управління відрізняє сільськогосподарську діяльність від інших видів діяльності. Наприклад, збирання врожаю з джерел, управління якими не здійснюється (наприклад, морська риболовля та вирубка лісу), не є сільськогосподарською діяльністю;

в) *оцінка змін*. Вимірювання та контроль за зміною якості (наприклад, генетичних властивостей, щільності, стиглості, жирового шару, вмісту протеїну та міцності волокна) або кількості (наприклад, потомства, ваги, кубічних метрів, довжини або діаметра волокна та кількості бруньок), викликаних біологічним перетворенням чи врожаєм, є повсякденною функцією управління.

**Роль біологічної трансформації**

Біологічна трансформація веде до результатів таких типів:

а) актив змінюється завдяки:

1) росту (збільшення кількості або поліпшення якості тварини або рослини);

2) дегенерації (зменшення кількості або погіршення якості тварини або рослини) або

3) відтворенню (створення нових живих тварин або рослин),

або

б) виробництво сільськогосподарської продукції, такої як латекс, чайне листя, вовна та молоко.

## 7.2. Визнання та оцінка біологічних активів і сільськогосподарської продукції

Суб'єктові господарювання слід визнавати біологічний актив або сільськогосподарський продукт лише тоді, коли:

а) суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій;

б) існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних із цим активом; в) справедливу вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити.

У сільськогосподарській діяльності свідченням контролю може бути, наприклад, юридично оформлене право власності на худобу та наявність тавра або інших міток худоби під час її придбання, народження або відлучення. Майбутні вигоди, як правило, оцінюються шляхом вимірювання суттєвих фізичних ознак.

Біологічний актив оцінюється при первісному визнанні і в кінці кожного звітного періоду за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, за винятком випадку, коли справедливу вартість не можна виміряти достовірно.

Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай з біологічних активів суб'єкта господарювання, оцінюють за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж на час збирання врожаю.

Сільгосппродукція, будучи похідною від біологічних активів (біоактивів), одразу після отримання (збирання врожаю) стає одним із різновидів запасів, облік яких ведеться відповідно до МСБО 2 «Запаси».

**Спрощене визначення справедливої вартості**

Визначення справедливої вартості біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути спрощене завдяки об'єднанню біологічних активів або сільськогосподарської продукції в групи відповідно до їхніх суттєвих ознак, наприклад за віком або якістю. Суб'єкт господарювання відбирає ознаки, які відповідають ознакам, що використовуються на ринку як основа для ціноутворення.

Суб'єкти господарювання часто укладають контракти на продаж своїх біологічних активів або сільськогосподарської продукції на майбутню дату. У разі визначенні справедливої вартості контрактні ціни не обов'язково доречні, оскільки справедлива вартість є відображенням поточного стану того ринку, на якому зацікавлені покупець і продавець бажають здійснити операцію.

Отже, справедлива вартість біологічного активу або сільськогосподарської продукції не коригується через існування контракту.

У деяких випадках контракт на продаж біологічного активу або сільськогосподарської продукції може бути обтяжливим контрактом, як визначено в МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». До обтяжливих контрактів застосовується МСБО 37.

Якщо для біологічного активу або сільськогосподарської продукції у її поточному стані та місцезнаходженні існує активний ринок, то ціни котирування на такому ринку є прийнятною основою для визначення справедливої вартості такого активу.

Якщо суб'єкт господарювання має доступ до різних активних ринків, то він використовує ціну найбільш доречного ринку. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання має доступ до двох активних ринків, то він користується цінами того ринку, яким він сподівається скористатися.

Якщо активного ринку не існує, то, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання користується одним або кількома (якщо можливо) з таких джерел інформації:

а) остання ринкова ціна операції, за умови, що в період між датою здійснення цієї операції та датою завершення звітного періоду не відбулося значних змін економічних умов;

б) ринкові ціни на подібні активи, скориговані з метою відображення різниць в активах;

в) відповідні галузеві показники, такі як вартість садових насаджень у розрахунку на експортний піддон, бушель чи гектар, та вартість худоби, виражена на кілограм м'яса.

У деяких випадках ці джерела інформації можуть привести до різних висновків щодо справедливої вартості біологічного

активу або сільськогосподарської продукції. Суб'єкт господарювання розглядає причини таких розбіжностей, щоб визначити найбільш достовірну оцінку справедливої вартості в межах відносно вузького діапазону обґрунтованих оцінок.

За деяких обставин може не існувати визначеної ринком ціни або вартості біологічного активу в його потосному стані. За таких умов, визначаючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання використовує поточну вартість очікуваних чистих грошових потоків від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою.

Метою розрахунку поточної вартості очікуваних чистих грошових потоків є визначення справедливої вартості біологічного активу в його поточному місці перебування та стані. Суб'єкт господарювання враховує це під час визначення прийнятної ставки дисконту, що використовуватиметься, а також при оцінці очікуваних чистих грошових потоків. При визначенні теперішньої вартості очікуваних чистих грошових потоків суб'єкт господарювання включає чисті грошові потоки, які, за очікуваннями учасників ринку, такий актив може генерувати на найбільш відповідному для нього ринку.

Суб'єкт господарювання не включає в розрахунки жодних грошових потоків, пов'язаних з фінансуванням активів, оподаткуванням або відновленням біологічних активів після збирання врожаю (наприклад, витрати на посадку дерев у лісовому господарстві після їх вирубки).

Погоджуючи ціну при здійсненні операції, незалежні, обізнані, зацікавлені покупці та продавці враховують можливість коливань грошових потоків. Це означає, що справедлива вартість відображає можливість таких коливань. Відповідно, суб'єкт господарювання враховує очікування щодо можливих коливань у грошових потоках або в очікуваних грошових потоках, або в ставці дисконту, або в певному поєднанні цих двох показників. При визначенні ставки дисконту суб'єкт господарювання користується припущеннями, які відповідають тим, що використовуються при оцінці очікуваних грошових потоків (щоб уникнути наслідків подвійного врахування або ігнорування деяких припущень).

Собівартість інколи може бути наближенням справедливої вартості, зокрема коли:

а) з часу понесення первинних витрат відбулася незначна біологічна трансформація (наприклад, саджанці фруктових дерев, висаджені безпосередньо перед завершенням звітного періоду);

б) не очікується, що біологічна трансформація суттєво вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі 30-річного циклу вирощення соснового лісу).

Біологічні активи часто фізично невіддільні від землі (наприклад, дерева в лісогосподарстві). Для біологічних активів, невіддільних від землі, може не існувати окремого ринку, але може існувати активний ринок для комбінованих активів, тобто для комплексу: біологічні активи, необроблена земля та заходи з культивації землі. Для визначення справедливої вартості біологічних активів суб'єкт господарювання може скористатися інформацією, яка стосується комбінованих активів. Наприклад, для отримання справедливої вартості біологічних активів можна зі справедливої вартості комбінованих активів вирахувати справедливу вартість необробленої землі та заходів з культивації землі.

**Прибутки та збитки**

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного активу за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на продаж, слід включати в прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

При первісному визнанні біологічного активу може виникнути збиток, оскільки витрати на продаж вираховуються при визначенні справедливої вартості біологічного активу за вирахуванням витрат на продаж біологічного активу. При первісному визнанні біологічного активу може виникнути прибуток, наприклад при народженні теляти.

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні сільськогосподарської продукції за її справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж, слід включати в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

Прибуток або збиток можуть виникнути при первісному визнанні сільськогосподарської продукції внаслідок збирання врожаю.

## 7.3. Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості

За припущенням, справедливу вартість біологічного активу можна достовірно оцінити. Однак це припущення може не справджуватися тільки при первісному визнанні біологічного активу, для якого немає визначених ринком цін або вартостей і для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості очевидно недостовірні. У такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності. Щойно справедливу вартість такого біологічного активу можна оцінити, суб'єктові господарювання слід оцінювати його за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Щойно непоточний біологічний актив відповідає критеріям класифікації як утримуваний для продажу (або щойно його включено до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу), то (відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу та припинена діяльність») припускається, що справедливу вартість можна достовірно оцінити.

Припущення, викладене в параграфі 30, може не справджуватися лише при первісному визнанні. Суб'єкт господарювання, який раніше оцінював біологічний актив за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, продовжує оцінювати біологічний актив за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж до його вибуття.

В усіх випадках суб'єкт господарювання оцінює сільськогосподарську продукцію на час збирання врожаю за її справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Цей Стандарт відображає таку точку зору, за якою справедливу вартість сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю завжди можна достовірно оцінити.

При визначенні собівартості, накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності суб'єкт господарювання враховує МСБО 2, МСБО 16 та МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

**Державні гранти, пов'язані з біологічними активами**

Безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, слід визнавати у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати.

Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, умовний, зокрема коли державний грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом сільськогосподарської діяльності, тоді суб'єктові господарювання слід визнавати державний грант у прибутку або збитку тоді і лише тоді, коли умови надання державного гранту виконані.

Умови надання державного гранту можуть бути різними. Наприклад, за умовами гранту може вимагатися, щоб суб'єкт господарювання здійснював сільськогосподарську діяльність у певній місцевості протягом п'яти років і щоб суб'єкт господарювання повернув усі кошти гранту, якщо він здійснюватиме сільськогосподарську діяльність протягом періоду менше п'яти років. У такому випадку грант не визнається у прибутку або збитку, доки не минуло п'ять років. Утім, якщо умови надання гранту дозволяють залишати частину гранту відповідно до часу, що вже минув, суб'єкт господарювання визнає таку частину у прибутку або збитку у міру плину часу.

Якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності (параграф 30), то застосовують МСБО 20.

Цей Стандарт вимагає іншого облікового підходу, ніж МСБО 20, якщо державний грант пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус витрати на продаж, або якщо за умовами державного гранту вимагається, щоб суб'єкт господарювання не займався певним видом сільсько-

господарської діяльності. МСБО 20 застосовується лише до державних грантів, пов'язаних з біологічним активом, оціненим за його собівартістю мінус уся накопичена амортизація та всі накопичені збитки від зменшення корисності.

## 7.4. Розкриття інформації про об'єкти сільськогосподарської діяльності у фінансовій звітності

**Загальна інформація**

Суб'єктові господарювання слід розкривати сукупний прибуток чи збиток, що виникає протягом поточного періоду при первісному визнанні біологічних активів чи сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж біологічних активів.

Суб'єктові господарювання слід надавати опис кожної групи біологічних активів.

Розкриття інформації, яке вимагається в параграфі 41, може мати описову форму або форму кількісного визначення.

Заохочується надання суб'єктом господарювання кількісного визначення кожної групи біологічних активів, розділяючи споживні та плодоносні біологічні активи або зрілі та незрілі біологічні активи (якщо доречно). Наприклад, суб'єкт господарювання може розкривати інформацію про балансову вартість споживних та плодоносних біологічних активів за групами. Потім він може розподілити ці балансові вартості між зрілими та незрілими активами. Такий розподіл дає інформацію, яка може бути корисною при оцінці строків майбутніх грошових потоків. Суб'єкт господарювання розкриває основу здійснення такого розподілу.

Споживні біологічні активи – це такі біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи. Прикладами споживних біологічних активів є: худоба, призначена для виробництва м'яса; худоба, яку утримують з метою продажу; риба в

рибгоспах; зернові, такі як кукурудза або пшениця; ліс, що вирощується для отримання деревини.

**Інші, ніж споживні біологічні активи** – це всі біологічні активи, інші, ніж споживні; плодоносні біологічні активи, худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева та ліс, призначений для заготівлі дров без вирубки лісу. Плодоносні біологічні активи не є сільськогосподарською продукцією, а радше є самовідтворюваними активами.

Біологічні активи можна класифікувати як зрілі біологічні активи або як незрілі біологічні активи. Зрілі біологічні активи – це ті, що набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (для споживних біологічних активів), або ті, що можуть забезпечити отримання (збір) врожаю на регулярній основі (для плодоносних біологічних активів).

Суб'єкт господарювання повинен описати (якщо це не розкрито в оприлюдненій фінансовій звітності):

а) характер своєї діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів;

б) нефінансові показники або розрахункові показники в натуральному вираженні щодо:

– кожної з груп біологічних активів суб'єкта господарювання на кінець періоду;

– обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом періоду.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю та кожної групи біологічних активів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати справедливу вартість мінус витрати на продаж сільськогосподарської продукції (зібраної як урожай протягом періоду), визначену на час збирання врожаю.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:

а) наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язання;

б) суму зобов’язань щодо розробки або придбання біологічних активів;

в) стратегії управління фінансовими ризиками, пов’язаними з сільськогосподарською діяльністю.

Суб’єкт господарювання повинен подавати узгодження змін балансової вартості біологічних активів за поточний період (від його початку до кінця). Узгодження повинне включати:

а) прибуток або збиток, що виникає внаслідок змін справедливої вартості мінус витрати на продаж;

б) збільшення внаслідок придбання;

в) зменшення, пов’язане з продажем та біологічними активами, класифікованими як утримувані для продажу (або включеними до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5;

г) зменшення внаслідок збирання врожаю;

д) збільшення внаслідок об’єднання бізнесу;

е) чисту курсову різницю, що виникає після переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та при переведенні закордонної господарської одиниці у валюту подання суб’єкта господарювання, що звітує;

ж) інші зміни.

Справедлива вартість біологічного активу мінус витрати на продаж може змінюватися внаслідок фізичних змін, а також унаслідок змін цін на ринку. Окреме розкриття фізичних та цінових змін корисне при оцінці результатів діяльності за поточний період та майбутніх перспектив, особливо, коли цикл виробництва перевищує один рік. У таких випадках суб’єктові господарювання рекомендується розкривати інформацію про величину зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж (за групами або іншим способом), включену до чистого прибутку або збитку внаслідок фізичних та цінових змін. Така інформація загалом менш корисна в тому випадку, коли цикл виробництва менший від одного року (наприклад, у разі вирощування курчат або зернових культур).

Біологічна трансформація веде до фізичних змін різних типів: росту, дегенерації, продукування та відтворення, – кожну з

яких можна спостерігати та оцінювати. Усі ці фізичні зміни прямо пов'язані з майбутніми економічними вигодами. Зміна справедливої вартості біологічного активу внаслідок збирання врожаю є також фізичною зміною.

Сільськогосподарська діяльність часто є об'єктом кліматичних ризиків, епідемій та інших природних ризиків. Якщо відбудеться подія, яка веде до суттєвої статті доходу або витрат, характер та сума цієї статті розкривається відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності». Прикладами може бути спалах вірусної хвороби, повінь, сильні посухи або морози та нашестя комах.

Розкриття додаткової інформації про біологічні активи, достовірна оцінка справедливої вартості яких неможлива.

Якщо суб'єкт господарювання оцінює біологічні активи за їх собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності (параграф 30) на кінець періоду, то для таких біологічних активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

а) опис біологічних активів;

б) пояснення, чому неможливо достовірно оцінити справедливу вартість;

в) якщо можливо, діапазон попередніх оцінок, у межах якого найімовірніше перебуває справедлива вартість;

г) застосований метод амортизації;

д) застосовані строки корисної експлуатації чи норми амортизації;

е) валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.

Якщо протягом поточного періоду суб'єкт господарювання оцінює біологічні активи за їх собівартістю за вирахуванням усієї накопиченої амортизації та всіх накопичених збитків від зменшення корисності (параграф 30), то суб'єкт господарювання повинен розкривати будь-який прибуток або збиток, визнаний після вибуття таких біологічних активів, а узгодження, що його вимагає параграф 50, повинне окремо розкривати суми, пов'язані з

такими біологічними активами. Крім того, узгодження має містити такі суми, включені до прибутку або збитку, пов'язані із зазначеними біологічними активами:

а) збитки від зменшення корисності;

б) сторнування збитків від зменшення корисності;

в) амортизація.

Якщо справедливу вартість біологічних активів, що їх раніше оцінювали за собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності, стало можливим оцінити достовірно протягом поточного періоду, то для таких біологічних активів суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію:

а) опис біологічних активів;

б) пояснення, чому стало можливим достовірно оцінити справедливу вартість;

в) вплив змін.

**Державні гранти**

Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію, пов'язану із сільськогосподарською діяльністю, на яку поширюється цей Стандарт:

а) характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансовій звітності;

б) невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти;

в) очікувані значні зменшення розміру державних грантів.

### *Практичні завдання, питання для самоконтролю, тести*

**Практичне завдання**

Агрофірма «Добролан» 30.06.2014 придбала 50 телиць молочної породи середньою вагою 250 кг кожна по 7 500 грн за голову для їх подальшого отелення і переведення до основного стада. Вартість їх доставки до агрофірми становила 4 000 грн (усі суми без ПДВ). Станом на 30.06.2015 40 тварин отелились та привели 45 телят, 6 телиць не телилися, а решту тварин переведені на відгодівлю.

Таблиця 7.2

**Інформація про тварин агрофірми станом на 30.06.2015**

| Статево-вікові групи | Середня вага, кг | Середньо-ринкова ціна за живу вагу, грн/кг |
|---|---|---|
| Корова 1-го року | 420 | 40 |
| Нетелі (перед отеленням) | 460 | 40 |
| Тварина на відгодівлі | 440 | 30 |
| Телята до 3 місяців | 70 | 35 |

Необхідно визначити балансову вартість худоби для відображення у фінансовій звітності.

**Розв'язання**

Визначимо балансову вартість тварин у розрізі статево-вікових груп і категорій біологічних активів, а також загальний приріст у натуральному і вартісному вираженні на 30.06.2014 і на 30.06.2015.

1. Вартість телиць на 30.06.2014 з урахуванням доставки:

(50 гол. × 7 500 грн + 4 000 грн) = 379 000 грн.

Усі телиці будуть класифіковані як непоточні біологічні активи.

2. Вагу та вартість тварин на звітну дату 30.06.2015 наведено в табл. 7.3

Таблиця 7.3

**Вага та вартість тварин на звітну дату 30.06.2015 року**

| Статево-вікові групи | Жива вага, кг | Вартість, грн |
|---|---|---|
| Корова 1-го року | 16 800 | 672000 |
| Нетелі (перед отеленням) | 2760 | 110 400 |
| Тварина на відгодівлі | 1760 | 52 800 |
| Телята до 3 місяців | 3 150 | 113 400 |
| Разом | 24 470 | 948 600 |

Корови та нетелі будуть класифіковані як непоточні активи, а тварини на відгодівлі – як поточні.

Залежно від планів сільгосппідприємства стосовно подальшого використання молодняка великої рогатої худоби цей молодняк визнається або як поточний актив, якщо підприємство

продасть його упродовж наступних 12 місяців від звітної дати, або як непоточні активи, якщо їх утримуватимуть більше ніж один рік.

У розглянутій задачі слід усіх (крім тих, що на відгодівлі) вважати непоточними активами (4 голови з балансовою вартістю 52 800 грн).

Приріст стада в натуральному вираженні: 24 470 кг – 50 гол. × 250 кг/гол. = 24 470 кг – 12 500 кг = 11 970 кг.

Приріст стада в грошовому вимірі:

948 600 грн – 379 000 грн = 569 600 грн.

## Питання для самоконтролю

1. Дайте визначення біологічних активів.
2. Що собою являє біологічна трансформація?
3. Які спільні риси характерні для сільськогосподарської діяльності?
4. Які бувають різновиди біологічної трансформації у сільському господарстві?
5. Які критерії визнання біологічних активів?
6. Дайте характеристику та порядок застосування оцінки біологічних активів та сільськогосподарської продукції за справедливою вартістю.
7. Охарактеризуйте порядок обліку державних грантів у сільському господарстві.
8. Наведіть класифікації біологічних активів, передбачені МСБО (IAS) 41.
9. Опишіть обсяг інформації, що вимагається до розкриття у примітках до фінансової звітності за МСФЗ.

## Тести

**1. Біологічний актив – це:**

а) рослинний світ навколишнього середовища;

б) живі рослини і тварини;

в) тварини в дикій природі;

г) свійські тварини.

**2. Біологічна трансформація – це:**

а) процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів;

б) життєвий цикл тварини або рослини;

в) перетворення біологічного активу в товарну продукцію;

г) штучне виведення нових видів зернових рослин.

**3. Група біологічних активів – це:**

а) племінне стадо рогатої худоби;

б) сукупність подібних живих тварин або рослин;

в) молочна порода свійських тварин;

г) зернові культури у стадії дозрівання.

**4. Сільськогосподарська продукція – це:**

а) наслідок транформаційних змін біологічних активів;

б) результат розподілу молочної породи і ялової;

в) зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання;

г) завершений процес біологічного перетворення.

**5. Справедлива вартість – це:**

а) сума винагороди, отримана в касу господарюючого суб'єкта;

б) сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами;

в) сума, яка розраховується шляхом підсумку усіх затрат, понесених компанією;

г) сума, на яку розраховує господарюючий суб'єкт у процесі продажу біологічного активу.

**6. Балансова вартість біологічного активу – це:**

а) справедрива вартість сільськогосподарської продукції за вирахуванням витрат на доставку до місця продажу;

б) первісна вартість придбаних біологічних активів;

в) експертна оцінка біологічних активів за виключенням витрат на продаж;

г) вартість біологічного активу, за якою він відображається у балансі.

**7. Сільськогосподарська діяльність – це:**

а) діяльність, пов’язана з вирощуванням зернових;

б) діяльність, пов’язана з вирощуванням дернових культур;

в) діяльність пов’язана з вирощуванням лісу;

г) усі відповіді правильні.

**8. Облік державних грантів, пов’язаних з біологічними активами, здійснюється за вимогами:**

а) МСБО 41;

б) П(С)БО 30;

в) МСБО 20;

г) НП(С)БО1.

**9. Вирощена і зібрана пшениця – це:**

а) біологічний актив;

б) сільськогосподарська продукція;

в) подукти пререробки біологічних активів;

г) продукти переробки сільськогосподарської продукції.

**10. Продукти харчування – це:**

а) біологічний актив;

б) сільськогосподарська продукція;

в) подукти пререробки біологічних активів;

г) продукти переробки сільськогосподарської продукції.

***Ключі до тестів***

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **б** | **а** | **б** | **в** | **б** | **г** | **г** | **в** | **б** | **г** |

**Джерела:** основні: 2; 3; 30; 46; 63; 66; 68; 69; додаткові: 74; 76; інформаційні ресурси: 84; 86; 87; 88; монографії: 97; 100; 101.

# СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

**Основні джерела**

1. Конституція України: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon4.rada.-gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80 (дата звернення: 27.07.2020).

2. Концептуальна основа фінансової звітності. URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.10.2020).

3. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансових звітів». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 15.08.2019).

4. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіти про рух грошових коштів». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 16.05.2020).

5. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

6. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після дати балансу URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 20.02.2020).

7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 11 «Будівельні контракти». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 20.02.2020).

8. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 22.06.2020).

9. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 14 «Звітність за сегментами». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.06.2020).

10. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

11. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 17 «Оренда». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.07.2020).

12. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 18 «Дохід». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 22.08.2020).

13. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 29.08.2020).

14. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.08.2019).

15. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 29.08.2020).

16. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 29.08.2020).

17. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати на позики». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.08.2020).

18. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації щодо пов’язаних сторін». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.08.2020).

19. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 26 «Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення». URL: http://www.minfin.-gov.ua (дата звернення: 27.08.2020).

20. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.08.2020).

21. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 29.08.2020).

22. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

23. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 31 «Частки у спільних підприємствах». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 22.02.2020).

24. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

25. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 33 «Прибуток на акцію». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

26. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

27. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

28. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

29. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

30. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

31. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 29.02.2020).

32. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіти про рух грошових коштів». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 22.02.2020).

33. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2019).

34. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2019).

35. Міжнародний стандарти фінансової звітності 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: http://www.minfin.gov.ua/file/link/386791/file/1.pdf (дата звернення: 27.05.2020).

36. Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

37. Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

38. Міжнародний стандарт фінансової звітності 4 «Страхові контракти». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

39. Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

40. Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка мінеральних ресурсів». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

41. Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти – розкриття». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

42. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

43. Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

44. Міжнародні стандарти фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

45. Міжнародні стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

46. Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господа-

рювання». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

47. Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості». URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

48. Міжнародний стандарт фінансової звітності 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання. URL: https://zakon.help/msfz---ifrs (дата звернення: 27.05.2020).

49. Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами». URL: https://zakon.help/article/mizhnarodnii-standart-finansovoi-zvitnosti-15-dohid (дата звернення: 27.05.2020).

50. Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда». URL: https://zakon.help/article/msfz-16-orenda (дата звернення: 27.05.2020).

51. Міжнародний стандарт фінансової звітності 17 «Страхові контракти». URL: https://zakon.help/article/msfz-17-strahovi-kontrakti-msfz-17-strahovi-kontrakti/ (дата звернення: 27.05.2020).

52. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств. URL: http://www.minfin.gov.ua (дата звернення: 27.05.2020).

53. Бюджетний кодекс України: Закон України від 08.07.2010 № 2456-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2456-17 (дата звернення: 27.05.2020).

54. Господарський кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 436-IV // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/436-15 (дата звернення: 27.05.2020).

55. Земельний кодекс України: Закон України від 25.10.2001 № 2768-III // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2768-14 (дата звернення: 27.05.2020).

56. Кримінальний кодекс України: Закон України від 05.04.2001 № 2341-III // База даних «Законодавство України» /

ВР України. URL: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2341-14 (дата звернення: 27.05.2020).

57. Митний кодекс України: Закон України від 13.03.2012 № 4495-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17 (дата звернення: 27.05.2020).

58. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17 (дата звернення: 27.05.2020).

59. Цивільний кодекс України: Закон України від 16.01.2003 № 435 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/435-15 (дата звернення: 27.05.2020).

60. Про затвердження Порядку подання документів для застосування податкової соціальної пільги: постанова Кабінету Міністрів України від 29.12.2010 № 1227 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/1227-2010-%D0%BF (дата звернення: 27.02.2020).

61. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств: наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 24.12.2010 № 897 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1415-15 (дата звернення: 27.02.2020).

62. Про затвердження форми податкової декларації про майновий стан і доходи та Інструкції щодо заповнення податкової декларації про майновий стан і доходи: наказ Міністерства фінансів України від 02.10.2015 № 859 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1298-15 (дата звернення: 27.05.2020).

63. Про затвердження форм та Порядку заповнення і подання податкової звітності з податку на додану вартість: наказ Міністерства фінансів України від 28.01.2016 № 21 // База даних «Законодавство України» / ВР України. URL:

http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0159-16 (дата звернення: 27.05.2020).

64. Зубілевич С. Я., Мазіна О. І., Рогозний С. А., Карпачова О. В., Дядюн О. О. МСФЗ: короткий курс для практиків. Х.: ТОВ «Фактор-друк», 2020. 364 с.

65. Голов С. Ф., Костюченко В. М. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами. 3-тє вид., перероб. і доп. Х.: Фактор, 2013. 1072 с.

66. Голов С. Ф., Костюченко В. Н., Богатко Н. Г. Международные стандарты финансовой отчетности: вопросы, тесты, упражнения. К.: Либра, 2007. 320 с.

67. Голов С. Ф., Костюченко В. Н. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. пос. К.: Лібра, 2010. 840 с.

68. Зубілевич С. Я., Рогозний С. А. Звітність за МСФЗ. Практичні рекомендації зі складання: практ. пос., рекомендований радою ГО «Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України» як практична основа для підготовки підприємствами України фінансової звітності за МСФЗ, протокол від 13.10.2017 № 8. Київ: «Медіа-про», 2017. 138 с.

69. Костюченко В. М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України: навч.-практ. посіб. / Міжнар. ін-т менеджменту (МІМ-Київ). К.: Центр учбової літератури, 2008. 528 с.

70. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами. Тернопіль: Екон. думка ТНЕУ, 2016. 360 с.

71. Кузнецова С. О., Чернікова І. Б. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами: навч. посіб. Х.: Лідер, 2016. 318 с.

72. Ткаченко Н. М. Бухгалтерський (фінансовий) облік, оподаткування і звітність: підручник. 7-ме вид., допов. і перероб. К.: Алерта, 2016. 928 с.

**Додаткові джерела**

73. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кулага О. М. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами: методичні рекомендації. Вінниця: ТОВ «Консоль», 2013. 267 с.

74. Каменська Т. Філософія складання фінансової звітності: як було та як буде. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2013. № 2. С. 3–7.

75. Костюченко В. М. Методи обліку фінансових інвестицій у дочірні підприємства: необхідність конвергенції з міжнародними стандартами фінансової звітності. *Школа професійного бухгалтера*. 2008. № 2 (86). С. 40–44.

76. Международные стандарты финансовой отчетности 2007: издание на русском языке. М.: Аскери- АССА, 2007. 1078 с.

77. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л. В. Горбатовой. М.: ВолтерсКлувер. 2006. 554 с.

78. Чесноков В. Л. Фінансові інструменти: навч. пос. К.: Центр учб. літер., 2008. 288 с.

79. Robertson J. The New Economics of Sustainable Development: A Briefing for Policy Makers. London: Kogan Page, 1999. P. 120–121.

80. Tanzi V. Globalization, Technological Developments, and the Work of Fiscal Termites. IMF Working Paper 00/181 Washington: International Monetary Fund, 2000.

81. Tanzi V. Does the World Need a World Tax Organization? The Economics of Globalization. Cambridge and New York: Cambridge University Press, 1999.

**Інформаційні ресурси інтернет**

82. Верховна Рада України. URL: http://zakon3.rada.gov.ua/laws

83. Державна фіскальна служба України. URL: http://sfs.gov.ua/

84. Державна служба статистики України. URL: http://www.ukrstat.gov.ua/

85. Міністерство фінансів України. URL: https://minfin.com.ua/

86. Все про бухгалтерський облік. URL: http://www.vobu.com.ua/

87. Впровадження міжнародних стандартів. URL: http://www.msfz.minfin.gov.ua/

88. Міжнародні стандарти фінансової звітності http. URL: //www.interbuh.com.ua/

89. Офіційний веб-сайт IFRS Foundation и IASB. URL: www.iasb.org.

90. Офіційний сайт Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України. URL: http://www.ufpaa.org/

**Міжнародні видання**

91. Journal of Accounting and Economics. R. L. Watts. Massachusetts Institute of Technology. URL: https://www.journals.elsevier.com/journal-of-accounting-and-economics (дата звернення: 27.05.2019).

92. Journal of Accounting Research. The Accounting Research Center at the University of Chicago Booth School of Business. URL: https://onlinelibrary.wiley.com/journal/1475679x (дата звернення: 27.05.2019).

93. Journal of Finance. Wiley-Blackwell. American Finance Association. URL: http://www.wiley.com/bw/journal.asp?ref=0022-1082 (дата звернення: 27.05.2020).

94. Journal of Financial Economics. SIR Ranking of Netherlands. URL: https://www.journals.elsevier.com/journal-of-financial-economics/ (дата звернення: 27.05.2020).

95. Review of Financial Studies. Oxford University Press on behalf of the Society for Financial Studies. URL: http://sfs.org/wp-signup.php?new=www.sfsrfs.org (дата звернення: 27.05.2020).

96. Journal of Labor Economics. Society of Labor Economists, Economics Research Center / NORC. The University of Chicago Press. URL: https://www.journals.uchicago.edu/toc/ jole/current (дата звернення: 27.05.2020).

97. Journal of Marketing. American Marketing Association. URL: https://www.scimagojr.com/journalsearch.php?q=22951&tip=sid&clean=0 (дата звернення: 27.05.2020).

**Монографії**

98. Засадний Б. А. Розвиток бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю діяль-ності підприємств в умовах застосування МСФЗ: монографія. К.: Кондор, 2018. 304 с.

99. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, Р. В. Кузіна. 2018. 252 с.

100. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика: монографія. Х.: Видавець Іванченко І.С., 2018. 410 с.

101. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: монографія. Х.: Лідер, 2015. 374 с.

102. Задорожний З.-М. В., Крупка Я. Д., Омецінська І. Я. Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу та аудиту в Україні: монографія. Тернопіль: ТНЕУ, 2015. 280 с.

# КЛЮЧОВІ СЛОВА І ТЕРМІНИ

**Актив (asset)** − ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигод для підприємства.

**Активний ринок (active market)** − ринок, на якому операції для активів або зобов'язань відбуваються з достатньою частотою та у достатньому обсязі, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі. Активний ринок − ринок, на якому існують такі умови: об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; інформація про ціни загальнодоступна.

**Акциз** − один із видів непрямого податку переважно на товари масового вжитку (цигарки, алкогольні напої, пиво, сіль, автомобілі).

**Акція** − цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує право власності у статутному капіталі акціонерного товариства і дає право на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, участь у його управлінні, участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

**Акціонерний капітал** − стаття балансу, за якою вказується сума, внесена акціонерами в обмін на акції.

**Амортизація (матеріальних активів) (depreciation)** − систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

**Амортизація (нематеріальних активів) (amortisation)** − систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

**Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання** − це сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із

застосуванням методу ефективного відсотка і мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості отримання.

**Ануїтет** (фінансова рента) − ряд послідовних платежів, які характеризуються такими ознаками: однакова сума кожного періоду, за який нараховуються проценти; однакові періоди часу, за які нараховуються проценти; однакова ставка процентів за кожний період.

**Асоційоване підприємство (associate)** − підприємство, включаючи такі суб'єкти господарювання, які не є корпораціями (наприклад, партнерства), в якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ні дочірнім підприємством, ні часткою участі в спільному підприємстві.

**База оподаткування (tax basis)** − оцінка активу, зобов'язання чи інструменту власного капіталу згідно з відповідним по суті прийнятим податковим законодавством.

**Баланс** – фінансовий звіт, який містить інформацію про активи, зобов'язання та капітал фірми на певну дату.

**Балансова вартість (carrying amount)** − сума, за якою активи або зобов'язання визнаються у звіті про фінансовий стан.

**Балансова вартість** − це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

**Безперевність діяльності (підприємство, що діє безперервно) (going concern)** – підприємство вважається таким, що діє безперервно, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати підприємство або припинити його комерційну діяльність або не має реальних альтернатив вчинити інакше.

**Біологічна трансформація** – процеси зростання, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.

**Біологічний актив (biological asset)** − жива тварина чи рослина.

**Будівельний контракт (construction contract)** − контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проєктування, технології, функціонування чи за їх кінцевим призначенням або використанням.

**Валовий прибуток** − різниця між доходами від реалізації та собівартістю реалізованої продукції.

**Валютний курс** − це коефіцієнт обміну двох валют.

**Вартість реалізації** − сума грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу у процесі звичайної реалізації.

**Вартість використання (value in use)** − теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які за очікуванням виникнуть від безперервного використання активу та його ліквідації наприкінці строку його корисної експлуатації.

**Вартість при використанні (value in use)** − теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які за очікуванням отримують від активу чи одиниці, яка генерує грошові кошти.

**Вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання, що амортизується (amortised cost of a financial asset or financial liability),** − вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання на момент первісного визнання за вирахуванням виплат основної суми, плюс чи мінус сукупна амортизація за допомогою методу ефективного відсотка будь-якої різниці між первісною вартістю та сумою погашення і мінус зменшення (пряме або через використання рахунку резерву) на зменшення корисності чи неможливість стягнення.

**Вартість, що амортизується (depreciable amount),** − вартість активу або інша сума, що замінює таку вартість (у фінансовій звітності), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

**Варант** − фінансовий інструмент, який надає його утримувачам право на придбання звичайних акцій.

**Вигода** − отримання певних переваг, додаткового доходу, прибутку.

**Визнання (recognition)** − процес включення до звіту про фінансовий стан чи звіту про сукупний дохід статті, яка відповідає визначенню елемента та таким критеріям визнання: існує ймовірність надходження до підприємства або вибуття з нього будь-якої пов'язаної зі статтею майбутньої економічної вигоди; стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити.

**Виплати працівникам (employee benefits)** − усі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.

**Випущені акції** − загальна кількість акцій, що були випущені; акції в обігу плюс акції, що були випущені та знову куплені корпорацією-емітентом.

**Високоймовірний (highly probable)** − значно можливіший, ніж просто ймовірний.

**Витрати (expenses)** − зменшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу.

**Витрати на вибуття** − припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

**Витрати на відсотки** − це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку.

**Витрати на продаж (costs to sell)** − припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або ліквідаційної групи), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

**Відсоток** (процент) − плата за користування різноманітними формами кредиту.

**Відстрочений податок (deferred tax)** − податок на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню) на підставі оподаткованого прибутку (податкового збитку) за майбутні звітні періоди, внаслідок минулих операцій чи подій.

**Відстрочені податкові активи (deferred tax assets)** − суми податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх звітних періодах, відповідно до: тимчасових різниць; перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди (період); перенесення невикористаних податкових пільг / кредитів на майбутні періоди.

**Відстрочені податкові зобов'язання (deferred tax liabilities)** − податок на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до тимчасових різниць.

**Власний капітал (equity)** − залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

**Власники (owners)** − утримувачі інструментів власного капіталу.

**Власні викуплені акції (treasury shares)** − інструменти власного капіталу самого підприємства, утримувані підприємством або іншими членами консолідованої групи.

**Внутрішньогрупові трансакції** − трансакції між корпораціями, що входять у єдину консолідовану групу. Результати таких трансакцій виключаються з консолідованої фінансової звітності.

**Гарантована ліквідаційна вартість:**

а) для орендаря − це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або сторона, пов'язана з орендарем (сума гарантії є максимальною сумою, яка підлягає сплаті в будь-якому разі);

б) для орендодавця − це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або третя сторона, яка не пов'язана з орендодавцем і здатна з фінансової точки зору виконати зобов'язання за гарантією.

**Гранти, пов'язані з активами,** − це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим

способом набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбавати чи утримувати.

**Гранти, пов'язані з доходом,** − це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

**Грошові кошти (cash)** − готівка в касі та депозити до запитання.

**Грошові потоки (cash flows)** − надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

**Гудвіл (goodwill)** − актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

**Дата оголошення дивідендів** − дата офіційного оголошення радою директорів про намір виплатити дивіденди.

**Дата переходу на МСФЗ (date of transition to IFRSs)** − початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

**Дата придбання (acquisition date)** − дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.

**Державні гранти (government grants)** − допомога держави у формі передачі ресурсів підприємству в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

**Деривати**в − стандартний документ, що засвідчує право та / або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

**Дивіденди** − частина прибутку, розподілена між акціонерами компанії залежно від кількості придбаних акцій.

**Дисконт** − різниця між ціною цінного папера на час його погашення (або його номіналом) і ціною на певний момент, сумою, що її отримують кредитні установи при купівлі боргових зобов'язань до закінчення терміну їх дії.

**Доречність (relevance)** − якість інформації, що дає змогу їй впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, нинішні чи майбутні події або підтверджуючи чи виправляючи їх минулі оцінки.

**Достовірне подання (відображення) (fair presentation)** − правдиве представлення наслідків операцій, інших подій та умов згідно з оцінками та критеріями визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат.

**Достовірність (reliability)** − якість інформації, що забезпечує відсутність у неї суттєвих помилок (викривлень).

**Дохід (income)** − збільшення економічних вигод протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

**Доходи** − збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

**Дочірнє підприємство (subsidiary)** − підприємство, у тому числі некорпоративне підприємство, наприклад партнерство, що контролюється іншим підприємством (яке називається материнським).

**Еквівалент грошових коштів (cash equivalent)** − короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів та несуть незначний ризик зміни їх вартості.

**Емісія** − випуск державою або підприємством цінних паперів (акцій, облігацій), паперових грошей.

**Емісійний дохід** − сума перевищення доходів, отриманих підприємством від первинної емісії (випуску) власних акцій та інших корпоративних прав над номіналом таких акцій (інших корпоративних прав).

**Емітент** − підприємство або установа, які випускають цінні папери, банкноти.

**Ефективна відсоткова ставка (effective interest rate)** − ставка, за якою дисконтуються попередньо розраховані майбутні виплати або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструменту або у разі доцільності – протягом більш короткого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

**Ефективність хеджування (effectiveness of a hedge)** − ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових потоків від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджованого ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.

**Забезпечення (provision)** − зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення.

**Заборгованість за позиками (loans payable)** − фінансові зобов'язання, крім короткострокової кредиторської заборгованості за товари чи послуги на умовах звичайного кредиту.

**Загальний сукупний прибуток (total comprehensive income)** − зміна у власному капіталі протягом періоду, яка є результатом операцій та інших подій, крім змін, які є результатом операцій з власниками, що діють як такі (така зміна дорівнює сумі прибутку чи збитку та інших статей сукупного доходу).

**Закордонна господарська одиниця** − це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

**Закриті вхідні дані (unobservable inputs)** − вхідні дані, для яких ринкових даних немає та які формують, користуючись найкращою наявною інформацією про припущення, якими скористалися б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання.

**Запаси (inventories)** − активи, які:

а) утримуються для продажу у звичайному процесі діяльності;

б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;

в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

**Збиток** − перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

**Збиток від зменшення корисності (impairment loss)** − сума, на яку балансова вартість активу перевищує його ціну продажу за вирахуванням витрат на завершення, виготовлення та продаж, якщо актив відносять до запасів, або його справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж, якщо актив відносять до інших активів.

**Зведена фінансова звітність (combined financial statements)** − фінансові звіти двох або більше підприємств, які контролюються одним інвестором.

**Звичайна діяльність** − будь-яка діяльність, що здійснюється підприємством як складник його господарської діяльності, а також супутня діяльність, яка забезпечує цю діяльність або виникає внаслідок неї.

**Звичайна операція (orderly transaction)** − операція, яка передбачає відкрите пропонування на ринку протягом періоду до дати оцінки для здійснення маркетингової діяльності, яка є звичайною та звичною для операцій з такими активами або зобов'язаннями; це не вимушена операція (тобто непримусова ліквідація чи продаж у скрутній ситуації).

**Звичайна акція** − це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

**Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов,** − це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

**Звіт про зміни у власному капіталі (statement of changes in equity)** − фінансовий звіт, у якому відображається прибуток чи збиток за певний період, статті доходу та витрат, визнаних безпосередньо у власному капіталі за певний період, вплив змін облікової політики та виправлення визнаних у певному періоді помилок, а також (залежно від обраної для підприємства форми звіту) сум операцій протягом періоду з учасниками власного капіталу, що діють як такі.

**Звіт про прибутки та збитки (income statement)** − фінансовий звіт, у якому відображаються всі визнані у звітному періоді статті доходів та витрат, за винятком статей іншого сукупного доходу.

**Звіт про рух грошових коштів (statement of cash flows)** − фінансовий звіт, у якому відображається інформація про зміни грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за певний період, причому зміни упродовж цього періоду наводяться окремо в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

**Звіт про сукупний дохід (statement of comprehensive income)** − фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у певному періоді статті доходів та витрат, у тому числі й статті, визнані при визначенні прибутку чи збитку (що становить проміжний підсумок у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу. Якщо підприємство приймає рішення подавати як звіт про прибутки та збитки, так і звіт про сукупний дохід, то останній починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.

**Звіт про фінансовий стан (statement of financial position)** − фінансовий звіт, у якому відображається взаємозв’язок між активами, зобов’язаннями та власним капіталом підприємства на конкретну дату (яка також має назву «дата балансу»).

**Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (opening IFRS statement of financial position)** − звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату переходу на МСФЗ.

**Звітна дата (reporting date)** − кінцева дата останнього періоду, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.

**Звітний період (reporting period)** − період, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.

**Зв'язана сторона (related party)** − це фізична чи юридична особа, зв'язана з підприємством, що складає фінансову звітність (підприємством, що звітує).

**Зіставність інформації** характеризується можливістю користувачів порівнювати дані фінансових звітів за різні періоди або фінансові звіти різних підприємств.

**Злиття** − об'єднання компаній (придбання однією компанією іншої обміном акцій).

**Зміна в обліковій оцінці (change in accounting estimate)** − коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього стану активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигод і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових подій, відповідно, не виправленням помилок.

**Змінні виробничі накладні витрати** − непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до обсягів виробництва.

**Зменшення корисності** − процес, коли сума очікуваного відшкодування зменшується нижче балансової вартості.

**Значущі види діяльності (relevant activities)** − це діяльність об'єкта інвестування, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування.

**Зобов'язання (liability)** − теперішня заборгованість підприємства, яка виникає у результаті минулих подій і погашення якої

за очікуванням спричинить вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди.

**Зобов'язання за визначеними виплатами (defined benefit liability)** − теперішня вартість зобов'язання на дату звітності за вирахуванням справедливої вартості на дату звітності активів програми (за їх наявності), за рахунок яких безпосередньо погашатиметься заборгованість.

**Зрозумілість (understandability)** − якість інформації, яка робить її доступною для користувачів, що мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку й прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

**Ідентифікований (identifiable)** − актив є ідентифікованим, якщо він:

а) відокремлюваний, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це;

б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.

**Інвентаризація** − облік і перевірка наявності цінностей, грошових документів і коштів та контроль за правильністю розрахунків щодо них.

**Інвестиційна власність** − інвестиція у землю або будівлі, які переважно не зайняті або не використовуються в операціях підприємством-інвестором чи іншим підприємством тієї ж групи, що й підприємство-інвестор.

**Інвестиційна діяльність (investing activities)** − придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

**Інвестиційна нерухомість (investment property)** − нерухомість (земля чи будівля або частина будівлі, або їх поєднання), яка утримується (власником чи орендарем за угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: використання у виробництві чи при постачанні товарів, наданні послуг чи для адміністративних цілей або продажу в звичайному процесі діяльності.

**Інвестиційний портфель** − пакет цінних паперів (акцій чи облігацій), в які інвестор вкладає тимчасово вільні грошові кошти. Цінні папери, що утворюють пакет, в обліку розглядаються як одна облікова одиниця.

**Інвестиційні цінні папери** − цінні папери, що купуються і утримуються з метою одержання прибутку або приросту капіталу; як правило, їх утримують до строку погашення.

**Інвестиція** − актив, утримуваний підприємством із метою приросту капіталу через розподіл доходу (наприклад, відсотків, роялті, дивідендів та ренти), для збільшення вартості капіталу або інших вигід для підприємства-інвестора.

**Іноземна валюта** − це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

**Інструмент власного капіталу (equity instrument)** − будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

**Інструмент хеджування (hedging instrument)** − з метою здійснення спеціального обліку хеджування для МСП інструментом хеджування є фінансовий інструмент, який відповідає усім з наведених нижче умов:

а) є процентним свопом, валютним свопом, валютним форвардним контрактом, товарним форвардним контрактом, який вважається досить ефективним для компенсації ризику, що визначений як хеджований ризик;

б) залучає сторону, яка є зовнішньою щодо підприємства, що звітує (тобто зовнішню відносно групи, сегмента чи окремого підприємства, відображеного у звітності);

в) його умовна сума дорівнює визначеній основній чи умовній сумі об'єкта хеджування;

г) має визначену дату погашення, не пізніше строку погашення фінансового інструмента, що хеджується; очікуваного розрахунку за зобов'язанням придбати чи продати товар або виникненням високо ймовірної прогнозованої валютної або товарної операції, що хеджується;

ґ) немає положень щодо попередньої оплати, дострокового припинення чи продовження.

**Інший сукупний дохід (other comprehensive income)** − статті доходу та витрат (включаючи коригування з перекласифікації), що не визнані в прибутку або збитку, як це дозволяють або вимагають інші МСФЗ.

**Інший ціновий ризик (other price risk)** − ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін (крім тих, що виникають унаслідок відсоткового ризику чи валютного ризику), незалежно від того, чи спричинені вони чинниками, характерними для окремого фінансового інструмента або його емітента, чи чинниками, що впливають на всі подібні фінансові інструменти, з якими здійснюються операції на ринку.

**Інші довгострокові виплати працівникам** − це виплати працівникам (крім виплат після закінчення трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

**Ймовірний (probable)** − швидше можливий, ніж неможливий.

**Капітал** − частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

**Капітальна оренда** − оренда основних засобів на тривалий термін, що майже дорівнює строкові служби цих засобів.

**Капіталізація** − визнання витрат як частини собівартості активу.

**Кваліфікований актив** − це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

**Кваліфікований страховий поліс** − це страховий поліс, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною (як визначено в МСБО 24 «Розкриття інформацій щодо зв'язаних сторін») суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами;

б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо: надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для поліса, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам, або надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

**Квота** − кількісно встановлена абсолютна або відносна величина; частка, частина, певна норма.

**Клас активів (class of assets)** − група активів, однакових за характером та використанням у діяльності підприємства.

**Кліринг** − система безготівкових розрахунків за товари, послуги, різні види цінних паперів, що базується на заліку взаємних вимог і зобов'язань.

**Компенсація** − усі виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 «Виплати працівникам»), включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Виплати працівникам − це всі форми компенсації, сплаченої чи

такої, що підлягає сплаті, або наданої суб'єктом господарювання (чи за дорученням суб'єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб'єктові господарювання. Вона також охоплює таку компенсацію, сплачену за дорученням материнським підприємством суб'єкта господарювання.

**Компонент депозиту (deposit component)** − компонент контракту, який не обліковується як похідний інструмент за МСФЗ 9 і до нього застосувався б МСФЗ 9, якби він був окремим інструментом.

**Компонент суб'єкта господарювання (component of an entity)** − діяльність та грошові потоки, які можна легко відрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою фінансової звітності.

**Консигнаційна угода** − передача власником товару торговельному агенту для подальшої реалізації.

**Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements)** − фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства і його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

**Конструктивне зобов'язання (constructive obligation)** − зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли: підприємство повідомило інші сторони, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, встановленим минулою практикою або достатньо конкретною поточною заявою, а також у результаті підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

**Контракт** − юридично обов'язкова угода між двома або кількома особами, в якій визначаються певні економічні дії з боку учасників і відповідальність за їх виконання.

**Контракт із фіксованою ціною** − це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту

або фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.

**Контракт із ціною витрати плюс** − це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.

**Контракт прямого страхування (direct insurance contract)** − страховий контракт, який не є договором перестрахування.

**Контролінг** − інструмент управління, який завдяки цілеспрямованим збору та обробці інформації допомагає у процесі прийняття рішень і управління підприємством.

**Контракт фінансової гарантії (financial guarantee contract)** − контракт, який вимагає від емітента здійснити визначені платежі з метою відшкодування власникові боргового інструменту збитку, понесеного внаслідок того, що певний дебітор не сплатив борг, який мав бути сплачений згідно з початковими чи зміненими умовами боргового інструменту.

**Контроль (control)** − повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

**Контроль (за підприємством) (control [of an entity])** − повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.

**Контроль об'єкта інвестування (control of an investee)** − інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через власні повноваження щодо об'єкта інвестування.

**Контролюючий учасник (venturer)** − сторона, яка є учасником спільного підприємства та здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

**Коригування перекласифікації** − це суми, перекласифіковані у прибуток або збиток у поточному періоді, які були визнані в іншому сукупному прибутку в поточному чи попередньому періодах.

**Короткострокові виплати працівникам** − це виплати працівникам (крім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

**Корпоративні активи** − активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти.

**Корпоративні права** − право власності на частку у статутному капіталі юридичної особи, включаючи права на управління, отримання частки прибутку такої юридичної особи, а також частки активів у разі її ліквідації.

**Курс акції** − ціна, за якою акцію продають на ринку. Визначається на основі попиту й пропозиції або може суттєво відрізнятися від її номінальної вартості.

**Курс емісійний** − курс, за яким здійснюється емісія цінних паперів, встановлених емітентом залежно від стану фондового ринку та фінансової політики емітента.

**Курс номінальний** − курс цінного папера, який встановлюється на основі його номіналу.

**Курс облігацій** − ціна, за якою продають і купують облігації.

**Курс офіційний** − курс, встановлений державними органами, офіційно оголошений курс.

**Курс при закритті** − це курс спот на кінець звітного періоду.

**Курс спот** − це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

**Курс установлений** − легальний, визначений валютний курс.

**Курсова різниця** − це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

**Курсові втрати** − збитки, пов'язані з несприятливими змінами валютних курсів.

**Лізинг** − довготермінова оренда машин, обладнання, виробничих споруд тощо на умовах поворотності, терміновості й платності і на підставі відповідного договору між орендодавцем і орендарем, що передбачає можливість їх наступного викупу орендарем. Лізинг можна розглядати і як різновид довготермінового кредиту, наданого в натуральній формі.

**Ліквідаційна вартість (активу) (residual value [of an asset])** − попередньо розрахована сума, що її підприємство може на поточний час отримати від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває у стані, який очікується наприкінці його строку корисної експлуатації.

**Ліквідаційна група (disposal group)** − група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу або іншим способом) разом як групи в єдиній операції, і зобов'язань, прямо пов'язаних з цими активами, що передаватимуться в операції. Група охоплює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, якщо група є одиницею, що генерує грошові кошти відповідно до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів», або якщо це є діяльністю в межах одиниці, яка генерує грошові кошти.

**Ліквідні активи** − активи, які можна швидко і без значних втрат перетворити на гроші.

**Ліквідність** − наявність достатніх коштів для забезпечення зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з їх строками.

**Ліквідність підприємства** − спроможність підприємства здійснювати повсякденну діяльність без фінансових труднощів.

**Лімітед** (ЛТД) − доповнення до назви товариства, компанії, що свідчить про обмеженість їх відповідальності за зобов'язаннями (у межах акціонерного чи пайового капіталу).

**Лістинг** − процедура допуску цінних паперів до обігу на фондовому ринку.

**Майбутня вартість ануїтету** включає складний процент, який нарахований на суму кожного платежу за період із дати платежу до кінця строку ануїтету.

**Малі та середні підприємства (small and medium-sized entities)** – підприємства, які: не мають відповідальності перед суспільством та оприлюднюють для зовнішніх користувачів фінансову звітність загального призначення.

**Материнське підприємство (parent)** − суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

**Мета фінансових звітів (objective of financial statements)** − надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким спектром користувачів, які не мають повноважень вимагати складання звітів з урахуванням специфіки їх інформаційних потреб.

**Метод вартості** − метод, який використовується інвестором у разі володіння ним менше, ніж 20 % акцій з правом голосу компанії, в яку вкладено капітал.

**Метод «витрати плюс»** − метод ціноутворення, згідно з яким до суми собівартості, яку визначає постачальник, додається відповідна націнка.

**Метод «затрати-випуск»** − метод зіставлення затрат на виробництво продукції та її випуск, який використовується у моделях типу міжгалузевого балансу.

**Метод ідентифікації** вимагає спеціального кодування кожної партії придбаних запасів і їх окремого зберігання.

**Метод нарахування амортизації** − метод списання балансової вартості основних засобів.

**Метод ефективного відсотка (effective interest method)** − метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу процентного доходу чи процентних витрат упродовж відповідного періоду.

**Метод середньої собівартості** − метод калькуляції собівартості запасів і обліку руху витрат через розрахунки запасів, за якого до кожної одиниці проданих товарів або запасів відносять середню вартість куплених товарів певного виду.

**Метод собівартості** − метод обліку, згідно з яким інвестиція відображається за собівартістю. Звіт про прибутки та збитки відображає прибуток від інвестицій лише тією мірою, якою інвестор одержує частку акумульованого чистого прибутку об'єкта інвестування, що виникає після дати придбання.

**Метод участі в капіталі** − це метод обліку, згідно з яким частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки контролюючого учасника в чистих активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Прибутки та збитки контролюючого учасника включають частку контролюючого учасника в прибутку чи збитку спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

**Митна вартість** − ціна товарів, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону держави.

**Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards [IFRS])** − стандарти та Тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;

б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;

в) Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ).

**Мінімальні орендні платежі** − це платежі упродовж строку оренди, які потрібно (або може бути потрібно) здійснити орендареві (за винятком непередбаченої орендної плати, витрат на послуги та податки, що мають бути сплаченими орендодавцем та відшкодовані йому), а також: для орендаря − будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем, або для орендодавця − будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцю: орендарем; стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити заборгованість за гарантією.

**Монетарні активи** − утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

**Монетарні статті (monetary items)** − утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

**Набувати (право) (vest)** − отримати право. Згідно з угодою про платіж на основі акцій, право контрагента на отримання грошових коштів, інших активів або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання вважається набутим, коли отримання права контрагента більше не залежить від виконання будь-яких умов набуття права.

**Наданий інструмент власного капіталу (equity instrument granted)** − право (умовне чи безумовне) на інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання, надане ним іншій стороні за угодою про платіж на основі акцій.

**Надходження від інших операцій (gains)** − збільшення економічних вигід, яке відповідає визначенню доходу, а не валового доходу.

**Найвигідніше та найкраще використання (highest and best use)** − використання нефінансового активу учасниками ринку,

яке максимізувало б вартість активу або групи активів та зобов'язань (наприклад, бізнесу), в якій цей актив використовувався б.

**Найсприятливіший ринок (most advantageous market)** − ринок, який максимізує суму, яка була б отримана за продаж активу, або мінімізує суму, яка була б сплачена за передачу зобов'язання, після врахування всіх витрат на операцію та транспортних витрат.

**Накладні витрати** − додаткові до основних виробничі витрати, пов'язані з господарським обслуговуванням виробництва, утриманням апарату управління підприємства і створенням належних умов праці, які включаються у собівартість продукції.

**Накопичувальні компенсації за відсутність (accumulating compensated absences)** − компенсації за відсутність, які переносяться на наступні періоди та можуть використовуватись у майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю.

**Нарощування дисконту** − щорічне збільшення балансової вартості облігацій, придбаних за ціною, нижчою від номінальної.

**Невипущені акції** − акції капіталу корпорації, які ніколи не були випущені.

**Невідмовна угода про оренду** − це угода про оренду, яка анулюється лише: після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія; з дозволу орендодавця; якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем або після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що подовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.

**Негарантована ліквідаційна вартість** − частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.

**Негативний гудвіл** − перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і

зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Він може бути визначений лише за умови купівлі-продажу підприємства загалом, оскільки його неможливо виділити в самостійну облікову одиницю.

**Незароблений фінансовий дохід** − це різниця між валовими інвестиціями в оренду та чистими інвестиціями в оренду.

**Неконтрольована частка (non-controlling interest)** − власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить прямо чи опосередковано материнському підприємству.

**Нематеріальний актив (intangible asset)** − ідентифікований немонетарний актив, який не має фізичної сутності.

Такий актив можна ідентифікувати, якщо він: може бути відокремленим, тобто його можна відокремити або від'єднати від підприємства та продати, передати, віддати в оренду або обміняти, окремо чи спільно з іншим контрактом, активом чи зобов'язанням, або виникає з договірних чи інших передбачених законом прав, незалежно від того, чи такі права можна передати або відокремити від підприємства або від інших прав та обов'язків.

**Неможливий (impracticable)** − застосування вимоги є неможливим, якщо підприємство не може застосувати її, навіть після докладання всіх відповідних зусиль.

**Непередбачена орендна плата** − це та частина орендних платежів, яка не є фіксованою за сумою, а базується на майбутній величині чинника, який змінюється, але не внаслідок плину часу (наприклад, відсоток майбутнього продажу, обсяг майбутнього використання, майбутні індекси цін, майбутні ринкові ставки відсотка).

**Неподільнийануїтет** − дохід, що не підлягає розподілу між спадкоємцями.

**Непоточний актив (non-current asset)** − актив, що не відповідає визначенню поточного активу.

**Непряме котирування іноземних валют** – прирівнювання національної валюти до певної кількості будь-яких іноземних валют.

**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.

**Номінальна вартість облігації** − загальна сума боргу, яка підлягає погашенню і вказується на титульній стороні облігації. Номінальні (тимчасові) рахунки − рахунки «Доходів» і «Витрат», на яких базується складання звіту про прибутки й збитки підприємства, які закриваються в кінці облікового періоду.

**Нормальна потужність** − очікуваний рівень виробництва, який може бути досягнутий у середньому упродовж певної кількості періодів за звичайних обставин.

**Обачність (prudence)** − дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов невизначеності, для того, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати − занижені.

**Об'єднання бізнесу (business combination)** − об'єднання окремих підприємств або бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує.

**Об'єднання бізнесу (business combination)** − операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Операції, що їх іноді називають «істинними злиттями» або «злиттями рівних», також є об'єднанням бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в МСФЗ 3.

**Об'єкт придбання (acquiree)** − бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.

**Об'єкт хеджування (hedged item)** − це актив, зобов'язання, тверда угода, високоймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що є:

а) відсотковий ризик боргового інструменту, оціненого за амортизованою вартістю;

б) ризик, пов'язаний з іноземною валютою чи відсотковою ставкою у твердій угоді або високоймовірній прогнозованій операції;

в) ціновий ризик товару, який утримується або у твердій угоді, або у високоймовірній прогнозованій операції з придбання чи продажу товару;

г) валютний ризик у чистій інвестиції в іноземну діяльність.

**Облігація** − боргове зобов'язання суб'єктів та державних установ для захисту значних сум капіталу на довгостроковій основі.

**Облікова політика (accounting policies)** − конкретні принципи, основи, домовленості, правила і процедури, що застосовуються підприємством звітності при складанні та поданні фінансових звітів.

**Обліковий прибуток** − прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

**Обтяжливий контракт (onerous contract)** − контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

**Овербот** − різке підвищення цін на певний товар внаслідок збільшення його закупівель; зростання цін до нерозумних меж. Найчастіше існує в операціях із цінними паперами.

**Овердрафт** − особлива форма надання короткотермінового кредиту клієнтові банку в разі, якщо величина платежу перевищує залишок коштів на рахунку клієнта.

**Оверсолд** − різке зниження цін на певний товар на ринку внаслідок значного збільшення його надходжень на ринок, зниження цін до нерозумних меж.

**Оголошені акції** − максимальна кількість акцій корпорації, яка може бути випущена згідно зі статутом.

**Одиниця обліку (unit of account)** − рівень, на якому актив або зобов'язання агрегується чи дезагрегується в МСФЗ для цілей визнання.

**Одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit)** − найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не

залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

**Ознака оновлення (reload feature)** − умова, яка передбачає автоматичне надання додаткових опціонів на акції кожного разу, коли утримувач виконує раніше надані опціони, використовуючи акції суб'єкта господарювання, а не грошові кошти, з метою погашення ціни виконання опціону.

**Окреме утворення (separate vehicle)** − окремо ідентифікована фінансова структура, в тому числі окремі юридичні особи або суб'єкти господарювання, визнані за статутом, незалежно від того, чи мають такі суб'єкти господарювання статус юридичної особи.

**Окремі фінансові звіти (separate financial statements)** − звітність, подана материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого підприємства, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.

**Онлайн** − тип зв'язку між учасниками платіжної системи, за якого зв'язок підтримується у режимі реального часу (безперервно).

**Операційна діяльність (operating activities)** − основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

**Операційна оренда (operating lease)** − оренда, за якою не передаються переважно всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності. Оренда, яка не є операційною, вважається фінансовою.

**Операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:**

а) який займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи і витрати, 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) про який доступна дискретна фінансова інформація.

**Операційний цикл** − середній проміжок часу між придбанням матеріалів для виробництва та кінцевою реалізацією продукції за грошові кошти.

**Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій (share-basedpayment transaction),** − операція, в якій підприємство отримує товари чи послуги (в тому числі послуги працівників) в оплату за інструменти власного капіталу підприємства (включаючи акції чи опціони на акції) або купує товари чи послуги, беручи на себе зобов'язання перед постачальником цих товарів чи послуг на суми, які розраховуються на основі ціни акцій підприємства або інших інструментів власного капіталу підприємства.

**Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (cash-settled share-based payment transaction),** − операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, в якій суб'єкт господарювання купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти або інші активи постачальникові цих товарів чи послуг на суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі опціонів на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання групи.

**Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу (equty-settled share-based payment transaction),** − операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, в якій суб'єкт господарювання: отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (включаючи акції або опціони на акції) чи отримує товари або послуги, але не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією з постачальником.

**Операція, платіж зі зв'язаною стороною (related party transaction)** − передача ресурсів, послуг або зобов'язань між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна.

**Операція «спот»** − поточна валютна операція, згідно з якою угода укладається за поточним валютним курсом на день підписання угоди, а обмін валют здійснюється наступного робочого (банківського) дня (без урахування дня підписання угоди).

**Оподаткований прибуток (податковий збиток) (taxable profit [tax loss])** − прибуток (збиток) за звітний період, щодо якого підлягає сплаті (відшкодуванню) податок на прибуток, який визначається згідно з правилами, встановленими податковими органами. Оподаткований прибуток дорівнює оподаткованому доходу за вирахуванням сум, які відносять на валові витрати.

**Опціон** − різновид цінного папера на товарному, фондовому чи валютному ринку, строкова угода, предметом якої є право, а не зобов'язання особи, яка його придбала продати або купити базові цінності − товари, інші цінні папери, валюту за наперед визначеною ціною і в заздалегідь установлений термін.

**Опціон американський** − опціон, реалізація якого може бути здійснена будь-якого дня до закінчення його терміну.

**Опціон європейський** − опціон, який дає право реалізації лише в момент закінчення терміну його дії.

**Опціон на акції (share option)** − контракт, який надає утримувачеві право (але не створює зобов'язання) протягом конкретного періоду підписатися на акції суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити.

**Опціон оновлений (reload option)** − новий опціон на акції, який надається, коли ціна виконання попереднього опціону на акції погашається акціями.

**Опціон «кол» (на купівлю**) − опціон, який дає право купити ф'ючерсний контракт, товар чи інші цінності за заздалегідь встановленою ціною.

**Опціон «пут» (на продаж)** − опціон, який дає право, але не зобов'язує продавати ф'ючерсний контракт чи інші цінності (крім товару) за заздалегідь встановленою ціною.

**Опціони, варанти та їхні еквіваленти** − це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві право на придбання звичайних акцій.

**Оренда (lease)** − угода, за якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду.

**Основний ринок (principal market)** − ринок з найбільшим обсягом та рівнем активності для цього активу чи зобов'язання.

**Основні засоби (property, plant and equipment)** − матеріальні активи, які утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг для надання в оренду, інвестування або для адміністративних цілей; використовуватимуть за очікуванням упродовж більше, ніж одного періоду.

**Особа, яка приймає рішення (decision maker)** − суб'єкт господарювання, наділений правами приймати рішення, який є або принципалом, або агентом інших сторін.

**Оферта** − письмова або усна пропозиція однієї особи (оферента) іншій особі (акцептанту) укласти з нею договір. В оферті зазначається термін її дії. Може здійснюватись як через публічні оголошення, так і на торгах або надсилається конкретному партнеру.

**Оцінка (measurement)** − процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у звіті про фінансовий стан та у звіті про сукупний прибуток.

**Очікуваний грошовий потік (expected cash flow)** − зважене з урахуванням імовірності середнє (тобто середнє значення розподілу) можливих майбутніх грошових потоків.

**Пайовий метод** − метод, який використовується інвестором у разі володіння ним 20−50 % акцій з правом голосу компанії, в яку вкладено капітал.

**Паритет** − рівноцінність, наявність рівності.

**Партнер** − юридична або фізична особа, яка є співвласником спільного підприємства чи компаньйоном у виконуваних роботах.

**Пасив** − сукупність боргів і зобов'язань підприємства.

**Пасиви короткотермінові** − пасиви фірм і компаній зарубіжних країн, до яких відносять всі їхні зобов'язання щодо оплати впродовж коротко-термінового періоду.

**Патент** − спосіб захисту прав власності винаходу. Документ, виданий компетентним державним органом винахіднику або його правонаступникові, який засвідчує авторство, право на винахід і монопольне його використання.

**Паушальна сума** − загальна сума без виокремлення елементів.

**Паушальний платіж** − зафіксована в угодах сума винагороди, що встановлюється на основі очікуваного економічного ефекту і прибутків покупця, є ціною купівлі.

**Первісна (купівельна) вартість** − сума всіх грошових витрат на придбання матеріальних та нематеріальних активів і витрат на їх доведення до робочого стану.

**Первісні прямі витрати** − це додаткові витрати, які прямо відносять на ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами.

**Перевірка адекватності зобов'язань (liability adequacy test)** − оцінка того, чи треба збільшити балансову вартість страхового зобов'язання (або зменшити балансову вартість відповідних відстрочених аквізиційних витрат чи відповідних нематеріальних активів) на основі огляду майбутніх грошових потоків.

**Переоцінка** − дооцінення (збільшення вартості) або уцінення (зменшення вартості) активів підприємства.

**Перестраховик (reinsurer)** − сторона, яка має зобов'язання згідно з договором перестрахування надати компенсацію цеденті, якщо відбудеться страховий випадок.

**Період набуття права (vesting period)** − період, упродовж якого слід виконати всі визначені умови набуття права щодо угоди про платіж на основі акцій.

**Перспективне застосування (зміни облікової політики) (prospective application (of a change in accounting policy)** − застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

**Перша фінансова звітність за МСФЗ (first IFRS financial statements)** − перша річна фінансова звітність, у якій суб'єкт господарювання застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ.

**Перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period)** − найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ.

**Піврічна конвенція** − принцип, що використовується при розрахунку амортизації, згідно з яким амортизація основних засобів у рік їх придбання враховується в розмірі 50 % суми звичайної річної амортизації.

**Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП (first-time adopter of the IFRS for SMEs)** − підприємство, яке подає свою першу річну фінансову звітність, складену відповідно до МСФЗ для МСП, незалежно від того, чи попередньою концептуальною основою для нього був повний комплекс МСФЗ або інший комплекс стандартів бухгалтерського обліку.

**Платоспроможність** − наявність грошових коштів упродовж більшого періоду для вчасного виконання фінансових зобов'язань.

**Повний комплекс МСФЗ (full IFRSs)** − міжнародні стандарти фінансової звітності інші, ніж МСФЗ для МСП.

**Поглинання** − придбання однією компанією іншої шляхом ліквідації фірми, яка поглинається, і передання фірмі, яка поглинає, усього майна, зобов'язань та боргів ліквідованої фірми.

**Податкова база активу або зобов'язання** − це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання.

**Податкові витрати (tax expense)** − загальна сума, що включається до загального сукупного доходу чи власного капіталу за звітний період відповідно до поточних податків та відстрочених податків.

**Податок на прибуток (income tax)** − всі вітчизняні та іноземні податки, базою яких є оподаткований прибуток. Податок на прибуток включає такі податки, як податок на репатріацію прибутків, який має сплачувати дочірнє підприємство, асоційоване чи спільне підприємство, на прибутки, які воно перераховує підприємству, що звітує.

**Події після звітного періоду** − це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Можна визначити два типи подій: події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (події, які вимагають коригування після звітного періоду); події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (події, які не вимагають коригування після звітного періоду).

**Позики до сплати (loans payable)** − це фінансові зобов'язання, інші, ніж короткострокова торговельна кредиторська заборгованість на стандартних кредитних умовах.

**Покупець (acquirer)** − суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання.

**Помилки (errors)** − пропуски та викривлення у фінансових звітах підприємства за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною

інформацією, яка була наявна, коли фінансові звіти за ці періоди затвердили до випуску; за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою і врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів.

**Попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО) (previous GAAP)** − основа обліку, яку суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовував безпосередньо перед застосуванням МСФЗ.

**Портфель власних акцій** − власні акції корпорації, які було випущено, потім викуплено і які досі знаходяться у власності корпорації.

**Постинг** − перенесення даних із журналу до Головної книги.

**Постійні виробничі накладні витрати** − непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними, незалежно від обсягу виробництва.

**Потенційна звичайна акція** − це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

**Поточна вартість ануїтету** − це вартість на сьогодні загальної суми серії платежів, які будуть надходити протягом визначеного періоду в майбутньому.

**Поточна інвестиція** − інвестиція, що легко реалізується за своїм характером та призначається для утримання упродовж не більше одного року.

**Поточний актив (current asset)** − актив, який відповідає будь-якому з таких критеріїв:

а) за очікуванням буде реалізований або призначений для продажу чи споживання в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання;

б) утримується переважно з метою продажу;

в) за очікуванням буде реалізований протягом 12 місяців після звітного періоду;

г) є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено в МСБО 7), якщо його обмін або використання для

погашення зобов'язання не є обмеженим принаймні протягом 12 місяців після звітного періоду.

**Поточний податок (current tax)** − сума податку на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню) на підставі оподаткованого прибутку (податкового збитку) за поточний чи минулі звітні періоди.

**Похідний інструмент (derivative)** − фінансовий інструмент або інший контракт у межах сфери застосування, який має всі три такі характеристики:

1) його вартість змінюється у відповідь на зміни визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності або іншої змінної величини за умови, що у випадку нефінансової змінної величини ця змінна величина не є специфічною для сторони контракту (що іноді називають базовою);

2) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які за очікуванням мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів;

3) який погашається на майбутню дату.

**Початок оренди** − дата, яка настає раніше, або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди. На цю дату:

а) оренда класифікована або як операційна, або як фінансова оренда;

б) у випадку фінансової оренди визначено суми, що їх слід визнавати на початку строку оренди.

**Початок строку оренди** − це дата, з якої орендар набуває права використовувати орендований актив. Це дата первісного визнання оренди (тобто визнання належним чином активів, зобов'язань, доходу або витрат, які є наслідком угоди про оренду).

**Права захисту інтересів інвесторів (protective rights)** − права, покликані захищати інтерес сторони, яка має такі права, не

надаючи такій стороні владних повноважень щодо суб'єкта господарювання, якого стосуються такі права.

**Права відсторонення (removal rights)** − права позбавити особу, яка приймає рішення, її повноважень щодо ухвалення рішень.

**Працівники та інші сторони, що надають подібні послуги (employees and others providing similar services),** − особи, які надають персональні послуги суб'єктові господарювання, і при цьому особи розглядаються як працівники для юридичних чи податкових цілей; особи працюють під керівництвом суб'єкта господарювання так само, як особи, які розглядаються як працівники для юридичних чи податкових цілей, або надані особами послуги, подібні до послуг, що надаються працівниками.

**Премія за ризик (risk premium)** − компенсація, яку прагнуть отримати несхильні до ризику учасники ринку за те, що вони беруть на себе невизначеність, властиву грошовим потокам активу чи зобов'язання. Інша назва – «коригування на ризик».

**Прибуток або збиток (profit or loss)** − сукупний дохід мінус витрати, крім компонентів іншого сукупного доходу.

**Прибуток від активів програми** − це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою (відмінні від тих, які включені до актуарних припущень, що застосовуються для визначення зобов'язань за програмою з визначеними виплатами) та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

**Примітки (до фінансових звітів) (notes (to financial statements)** − примітки містять інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про прибутки і збитки (якщо його подають), комбінованому звіті про дохід та нерозподілений прибуток (якщо подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описове пояснення чи розкриття відображених

у цих звітах статей та інформацію про статті, які не відповідають вимогам до визнання у цих звітах.

**Принцип нарахування в обліку (accrual basis of accounting)** − вплив операцій та інших подій визнається тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються гроші чи їх еквіваленти); їх відображають в облікових регістрах і наводять у фінансових звітах періоди тих періодів, до яких їх відносять.

**Припинена діяльність (discontinued operation)** − компонент суб'єкта господарювання, який було ліквідовано або який класифікується як утримуваний для продажу та являє собою окремий основний напрям бізнесу або географічний регіон діяльності; є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напряму бізнесу або географічного регіону діяльності, або є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.

**Припинення визнання (derecognition)** − виключення раніше визнаного фінансового активу або фінансового зобов'язання зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

**Припустима ставка відсотка при оренді (interest rate implicit in the lease)** − ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість а) мінімальних орендних платежів та б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі справедливої вартості зданого в оренду активу і будь-яких початкових прямих витрат орендодавця.

**Прогнозована операція (forecast transaction)** − не оформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.

**Програми (виплат) за участю кількох працедавців (multi-employer (benefit) plans)** − програми з визначеним внеском (крім державних програм) або програми з визначеною виплатою (крім державних програм), які об'єднують внесені різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем, а також використовують ці активи для надання виплат

працівникам більше, ніж одного підприємства, на підставі того, що суми внесків та виплат визначаються, незалежно від типу підприємства, на якому працюють ці працівники.

**Програми виплат після закінчення трудової діяльності (post-employment benefit plans)** − офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство здійснює виплати після закінчення трудової діяльності одному або кільком працівникам.

**Програми з визначеним внеском (defined contribution plans)** − програми виплат після закінчення трудової діяльності, за якими підприємство сплачує фіксовані внески окремій юридичній особі (фонду) та не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески або здійснювати прямі виплати працівникам, якщо фонд не матиме достатньо активів для здійснення всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

**Програми з визначеною виплатою (defined benefit plans)** − програми виплат після закінчення трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

**Програми пенсійного забезпечення** − угоди, за якими суб'єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи або після звільнення (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли такі виплати або внески працедавців на них можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документа або практики суб'єкта господарювання.

**Проміжний період (interim period)** − період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

**Проміжний фінансовий звіт (interim financial report)** − фінансовий звіт, що складається або з повного комплекту фінансових звітів або з комплекту скороченої фінансової звітності за проміжний період.

**Пропорційна консолідація** − це метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контрольованого суб'єкта

господарювання об’єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.

**Прострочений (past due)** − фінансовий актив є простроченим, якщо контрагент не здійснив платежу, коли настав його строк за контрактом.

**Процент** − сума, яка підлягає сплаті за використання компанією наданих їй грошових коштів. Виплата кредиту пов’язана з виплатою процента та номіналу.

**Пряме котирування іноземних валют** − вираження іноземної валюти у певній кількості національної валюти.

**Резервний капітал** − відображає суму резервів, створених за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів.

**Результати діяльності (performance)** − відображений у звіті про сукупний дохід взаємозв’язок між доходом та витратами підприємства.

**Реінвестиції** − повторні інвестиції, які здійснюються за рахунок прибутку, одержаного на попередньо вкладений капітал або внаслідок переміщення капіталу з одних активів, сфер інвестиційної діяльності та об’єктів інвестування в інші.

**Реінвестування дивідендів** − виплата дивідендів акціями.

**Рентабельність активів** − співвідношення чистого прибутку та загальної вартості активів компанії.

**Реструктуризація** − програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює: обсяг діяльності, здійснюваної суб’єктом господарювання, або спосіб здійснення цієї діяльності.

**Ретроспективне застосування (зміни в обліковій політиці) (retrospective application (of a change inaccounting policy)** − застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

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

**Ризик ліквідності (liquidity risk)** − ризик того, що суб'єкт господарювання матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого фінансового активу.

**Ризик невиконання (non-performance risk)** − ризик того, що суб'єкт господарювання не виконає зобов'язання. Ризик невиконання включає, зокрема, власний кредитний ризик суб'єкта господарювання.

**Ринкова вартість** − сума, яку можна отримати від продажу інвестицій на активному ринку.

**Ринкова умова (market condition)** − умова, від якої залежить ціна виконання, передача права або можливість виконання інструментів власного капіталу і яка пов'язана з ринковою ціною інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наприклад досягнення визначеної ціни акції або визначеної суми внутрішньої вартості опціону на акції або досягнення визначеного показника, який базується на співвідношенні ринкової ціни інструментів власного капіталу індексу та індексу ринкових цін на інструменти капіталу інших суб'єктів господарювання.

**Ринковий підхід (market approach)** – метод оцінки вартості, що використовує ціни та іншу доречну інформацію, яка генерується ринковими операціями з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами, зобов'язаннями або групою активів та зобов'язань, такою, наприклад, як бізнес.

**Ринковий ризик (market risk)** − ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін. Ринковий ризик охоплює три типи ризику:

1) валютний ризик,

2) відсотковий ризик;

3) інший ціновий ризик.

**Ринкові показники** − коефіцієнти, які оцінюють ринкову вартість акцій.

Ринковою ціною акції називається ціна, за якою продаються акції на ринку.

**Ринкові цінні папери** − цінні папери, які очікується перетворити на готівку упродовж року, вони належать до оборотних активів підприємства.

**Різниці у часі (timing differences)** − дохід чи витрати, які визнаються у прибутку чи збитку в одному періоді, але, згідно з податковим законодавством, включаються до оподаткованого доходу іншого періоду.

**Робочий капітал** − поточні активи за вирахуванням поточних зобов'язань. Один із підходів до вимірювання коштів підприємства.

**Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (exploration for and evaluation of mineral resources)** − пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні невідтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

**Розбавлення** − це зменшення прибутку на акцію або збільшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуватимуться, що опціони та варанти здійснюватимуться або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

**Розділення (unbundle)** − облік компонентів контракту так, ніби вони є окремими контрактами.

**Розробки (development)** − застосування результатів наукових досліджень чи інших знань для планування чи проєктування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів,

пристроїв, виробів, процесів, систем чи послуг до початку серійного виробництва або використання.

**Роялті** − платежі за використання нематеріальних активів підприємства (авторського права, патентів, торгових марок).

**Рух грошових коштів** − надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

**Санація** − система фінансових кредитних заходів, спрямованих на поліпшення фінансового стану підприємств, що перебувають під загрозою банкрутства.

**Своєчасність (timeliness)** − надання інформації у фінансовій звітності упродовж періоду прийняття рішення.

**Своп** − таку назву в практиці іноземних банків має широке коло операцій, однією з умов яких є обмін чи поновлення вихідного стану через певний строк.

**Сек'юритизація** − процес трансформації фінансових активів у цінні папери.

**Сертифікат** − свідоцтво про кількість акцій, яким володіє інвестор, процент власності.

**Сільськогосподарська діяльність (agricultural activity)** − здійснення підприємством управління біологічним перетворенням біологічних активів на сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи з метою продажу.

**Сільськогосподарська продукція (agricultural produce)** − зібраний урожай біологічних активів підприємства.

**Складний фінансовий інструмент (compound financial instrument)** − фінансовий інструмент, який, з точки зору емітента, містить і компонент зобов'язання, і компонент капіталу.

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

**Спільна діяльність (joint arrangement)** − діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.

**Спільне підприємство (joint venture)** − контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю. Спільні підприємства можуть приймати форму спільно контрольованої діяльності, спільно контрольованих активів або спільно контрольованих суб'єктів господарювання.

**Спільний контроль (joint control)** − погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує лише тоді, коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з такою діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

**Спільний контроль (joint control)** − узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілений контроль.

**Спільна операція (joint operation)** − спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.

**Спільне підприємство (joint venture)** − спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, права на чисті активи такої діяльності.

**Спільний оператор (joint operator)** − сторона спільної операції, яка має спільний контроль над такою спільною операцією.

**Спільно контрольоване підприємство (jointly controlled entity)** − спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, в яких кожний контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші підприємства, за винятком того, що контрактна угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю суб'єкта господарювання.

**Справедлива вартість (fair value)** − сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість у процесі операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

**Справедлива вартість (fair value)** − сума, за якою можна обміняти актив, погасити заборгованість або надати інструмент капіталу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

**Справедлива вартість (fair value)** − ціна, яка була б отримана за продаж активу чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

**Справедлива вартість мінус витрати на продаж (fair value less costs to sell)** − сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, за вирахуванням витрат на продаж.

**Статутний капітал** − зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників до капіталу підприємства.

**Сторона спільної діяльності (party to a joint arrangement)** − суб'єкт господарювання, який бере участь у спільній діяльності, незалежно від того, чи має цей суб'єкт господарювання спільний контроль над такою діяльністю.

**Страхове зобов'язання (insurance liability)** − чисті контрактні зобов'язання страховика згідно зі страховим контрактом.

**Страховий актив (insurance asset)** − чисті контрактні права страхувальника за страховим контрактом.

**Страховий випадок (insured event)** − невизначена майбутня подія, яка охоплена страховим контрактом і створює страховий ризик.

**Страховий контракт (insurance contract)** − контракт, згідно з яким одна сторона (страховик) бере значний страховий ризик іншої сторони (власника страхового поліса), погодившись надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо визначена

непевна майбутня подія (страховий випадок) негативно вплине на власника страхового поліса.

**Страховий ризик (insurance risk)** − ризик інший, ніж фінансовий ризик, переданий власником страхового поліса емітентові.

**Страховик (insurer)** − сторона, яка зобов'язана за страховим контрактом надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо відбудеться страховий випадок.

**Строк економічної експлуатації** − це період, упродовж якого очікується використання активу одним чи кількома користувачами, або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку один чи кілька користувачів очікують отримати від активу.

**Строк корисної експлуатації (useful life)** − період, упродовж якого підприємство очікує використовувати актив, або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, які підприємство очікує отримати від активу.

**Строк оренди** − це невідмовний період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.

**Структурований суб'єкт господарювання (structured entity)** − суб'єкт господарювання, структура організації та управління якого побудована так, що права голосу або подібні права не є домінуючим чинником у вирішенні питання про те, хто контролює суб'єкт господарювання, як, наприклад, у випадку, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними завданнями, а відповідна діяльність спрямовується шляхом контрактних угод.

**Субвенція** − вид грошової допомоги місцевим органам влади з боку держави, яка виділяється тільки на конкретні цілі та у випадках використання не за призначенням, підлягає поверненню.

**Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади,** − суб'єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу державної влади.

**Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ (first-time adopter),** − суб'єкт господарювання, який уперше подає свою фінансову звітність за МСФЗ.

**Сума очікуваного відшкодування (recoverable amount)** − більша з двох оцінок активу (чи одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні.

**Сума погашення** − недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

**Сума, що амортизується,** − історична вартість активу або інша сума, за якою обліковується актив у фінансовій звітності, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

**Сума, що амортизується,** − це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

**Сумнівний борг** − дебіторська заборгованість, щодо якої існує імовірність її неповернення боржником.

**Суттєвий (material)** − пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір чи характер окремої статті, так і поєднання статей.

**Суттєвий вплив** − це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками.

**Тверда угода (firm commitment)** − угода, що має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на визначену майбутню дату (чи дати).

**Теперішня вартість (present value)** − поточна оцінка теперішньої дисконтованої вартості майбутніх чистих грошових потоків у процесі звичайної діяльності.

**Теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами (defined benefit obligation (present value of))** − теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає у результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

**Тимчасові різниці (temporary differences)** − різниці між балансовою вартістю активу, зобов'язання чи іншої статті фінансових звітів та їх базою оподаткування, які за очікуваннями підприємства вплинуть на оподаткований прибуток при відшкодуванні чи сплаті балансової вартості активу чи зобов'язання (або у випадку інших статей, ніж активи та зобов'язання, вплинуть на оподаткований прибуток у майбутньому).

**Умовне зобов'язання (contingent liability)** – можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством, або теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

**Умовний актив (contingent asset)** − можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться чи не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

**Урожай** − це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

**Фінансова оренда (finance lease)** − оренда, за якою передаються переважно всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися. Оренда, яка не є фінансовою, вважається операційною.

**Фінансовий актив (financial asset)** − будь-який актив, що є:

а) грошовими коштами;

б) інструментом власного капіталу іншого підприємства;

в) контрактним правом: отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства чи обмінювати фінансові активи або фінансові зобов'язання з іншим підприємством за умов, що є потенційно вигідними для підприємства;

г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства та за яким підприємство зобов'язане чи може бути зобов'язаним отримати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства або розрахунки, за яким здійснюватимуться чи можуть здійснюватися іншим способом, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.

**Фінансовий інструмент (financial instrument)** − контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одному підприємстві і фінансового зобов'язання чи інструмента власного капіталу в іншому підприємстві – суб'єкті господарювання.

**Фінансовий ризик (financial risk)** − ризик можливої майбутньої зміни однієї або кількох визначених ставок відсотка, ціни на фінансові інструменти, ціни на споживчі товари, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності або іншої змінної величини за

умови, що у випадку нефінансової змінної величини ця змінна не є характерною для сторони контракту.

**Фінансовий стан (financial position)** − взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства, відображеними у звіті про фінансовий стан.

**Фінансові звіти загального призначення (general purpose financial statements)** − фінансові звіти, призначені для забезпечення загальних інформаційних потреб широкого спектра користувачів, що не мають можливості вимагати складання звітів, адаптованих до їхніх інформаційних потреб.

**Форвард** − термінові валютні операції, які здійснюються банками з використанням телефонного зв'язку на договірній основі.

**Форвардний контракт** − стандартний документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін такого продажу під час укладення такого форвардного контракту.

**Ф'ючерсний контракт** − стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

**Частка меншості** − частина чистих результатів діяльності та чистих активів дочірнього підприємства, яка відноситься до часток, що не належать прямо або непрямо через дочірні підприємства материнській компанії.

**Частки участі в капіталі (equity interests)** − частка власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання.

**Чиста вартість дебіторської заборгованості** − сума дебіторської заборгованості після вирахування сумнівних і безнадійних боргів, тобто чиста реалізаційна вартість.

**Чиста вартість реалізації** − попередньо оцінена ціна продажу у звичайному процесі бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

**Чиста вартість реалізації запасів** − розрахункова ціна реалізації запасів за умови звичайної діяльності за вирахуванням витрат завершення їх виробництва та реалізації.

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

# ДОДАТКИ

Додаток А

**ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «КИЇВСТАР»**
**ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**
**за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.**

**<…>**

**5. Основні положення облікової політики**

**<…>**

**Визнання та оцінка виручки**

Виручка – це дохід, що виникає у процесі звичайної діяльності Групи. Виручка визнається в сумі ціни угоди. Ціна угоди – це сума винагороди, право на яку Група очікує отримати в обмін на передачу контроля над обіцяними товарами чи послугами покупцю, без урахування сум, одержаних від імені третіх сторін. Виручка визнається за вирахуванням знижок, повернень та податків на додану вартість.

Виручка насамперед включає доходи від надання (продажу):

– послуг: доходи від плати за ефірний час, плати за з'єднання, регулярних платежів, плати за підключення до мережі та разової плати за підписку на послуги, доходи від надання послуг широкосмугового інтернету (FTTB), плати за фіксовані лінії, доходи від роумінгу і доступу до мережі, а також додаткових послуг;

– обладнання клієнтам: телефонних апаратів, модемів тощо.

***Послуги***

Група надає послуги за договорами з фіксованою та змінною винагородою. Виручка від надання послуг визнається у тому звітному періоді, в якому послуги були надані. За договорами з фіксованою винагородою виручка визнається на основі обсягу послуг, фактично наданих до кінця звітного періоду, пропорційно загальному обсягу послуг, що надаються, оскільки покупець одночасно отримує і споживає вигоди.

Якщо договори включають декілька зобов'язань до виконання, ціна угоди розподіляється на кожне окреме зобов'язання до виконання на основі цін окремих продажів.

У випадку договорів із фіксованою винагородою, покупець сплачує фіксовану суму відповідно до графіку платежів.

Якщо вартість послуг, наданих Групою, перевищує суму платежу, визнається актив за договором із клієнтом. Якщо сума платежів перевищує вартість наданих послуг, визнається зобов'язання за договором із клієнтом.

Виручка відноситься на майбутні періоди як договірне зобов'язання до моменту надання відповідних послуг абонентам, продажу передоплаченої картки або закінчення строку дії стартового пакету. Група припиняє визнання договірного зобов'язання та визнає виручку в момент, коли вона передає послуги і, відповідно, врегульовує своє зобов'язання до виконання.

Якщо договір передбачає оплату на основі обсягу наданих послуг, виручка визнається в сумі, на яку Група має право виставити рахунок. Рахунки виставляються клієнтам щомісяця, і винагорода підлягає сплаті після виставлення рахунку.

Якщо договір включає змінну винагороду, виручка визнається, тільки якщо існує висока ймовірність того, що в майбутніх періодах не буде значного зменшення такої винагороди.

***Продаж ефірного часу***

**<…>**

***Плата за з'єднання***

**<…>**

***Регулярні платежі***

**<…>**

***Плата за підключення і разова плата за передплату послуг***

**<…>**

***Додаткові послуги***

Виручка від плати за послуги передачі даних включає в себе доходи від вихідних SMS та MMS, а також доходи передачі даних та пакетів даних, що передають комутованим каналом та через систему передачі даних із пакетною комутацією (WAP, GPRS, EDGE тощо) та продаж контенту абонентам. Виручку від додаткових послуг визнають у періоді, в якому відповідні послуги було надано.

***Продаж клієнтського обладнання***

Продажі визнаються на момент переходу контроля над товаром, тобто коли товари поставлені покупцю, покупець має повну свободу дій щодо товарів і коли відсутнє невиконане зобов'язання, яке може

вплинути на приймання покупцем товарів. Поставка вважається виконаною, коли ризики застаріння та втрати перейшли до покупця, і покупець прийняв товари відповідно до договору, строк дій положень про приймання закінчився або у Групи наявні об'єктивні докази того, що всі критерії приймання були виконані.

Якщо Група надає будь-які додаткові послуги покупцю після переходу до нього контролю над товарами, виручка від таких послуг вважається окремим зобов'язанням до виконання і визнається протягом періоду надання таких послуг.

***Знижки роумінговим партнерам***

Знижки найчастіше надаються у формі грошових платежів, розрахованих виходячи з умов договору з роумінг-партнерів та платіжних даних по роумінг трафіку за період. Знижки визнаються в той період, коли знижка була зароблена як зменшення доходів відповідного періоду.

***Програми лояльності***

Бонусні одиниці, отримані клієнтами у рамках програми лояльності, обліковують як окремий компонент операції з продажу, в рамках якої їх надають. Частину справедливої вартості отриманої винагороди розподіляють на бонусні одиниці та відносять на майбутні періоди, виходячи з очікуваної кількості бонусних одиниць, які будуть фактично отримані клієнтом. У подальшому віднесену на майбутні періоди суму визнають як дохід у періодах погашення бонусних одиниць.

***Подання***

Якщо в межах операції Група виступає принципалом, доходи визнаються на розгорнутій основі. У такому випадку доходи включають в себе повну вартість операції, рахунок щодо якої виставлений клієнту, за вирахуванням знижок, з віднесенням будь-яких пов'язаних витрат на операційні витрати. Якщо Група виступає в ролі агента, доходи визнають на згорнутій основі. Ці доходи є зароблену маржою. Оцінка того, чи є Група принципалом або агентом, ґрунтується на оцінці сутності операції, відповідальності за надання товарів і послуг та ціноутворення, а також властивих фінансових ризиків та вигід.

***Процентні доходи***

Процентні доходи по всіх боргових інструментах обліковуються за методом нарахування із використанням методу ефективної процентної ставки. Розрахунок за таким методом включає в процентні доходи всі комісійні та виплати, отримані сторонами договору, що є

невід'ємною частиною ефективної процентної ставки, та всі інші премії або дисконти.

Комісійні, які є невід'ємною частиною ефективної процентної ставки, включають комісійні, отримані або сплачені Групою у зв'язку зі створенням або придбанням фінансового активу чи випуском фінансового зобов'язання, наприклад комісійні за оцінку кредитоспроможності, оцінку або облік гарантій чи забезпечення, за врегулювання умов надання інструмента і за обробку документів за угодою.

Щодо створених або придбаних кредитно-знецінених фінансових активів, ефективна процентна ставка являє собою ставку, яка дисконтує очікувані грошові потоки (включаючи первинно очікувані кредитні збитки) до справедливої вартості при первісному визнанні (зазвичай, відповідає ціні придбання). У результаті, ефективний процент є скоригованим з урахуванням кредитного ризику.

Процентний дохід розраховується із застосуванням ефективної процентної ставки до валової балансової вартості фінансових активів, крім: (i) фінансових активів, які стали кредитно-знеціненими (Етап 3) і для яких процентний дохід розраховується із застосуванням ефективної процентної ставки до їх амортизованої вартості (за вирахуванням резерву під очікувані кредитні збитки); і (ii) створених або придбаних кредитно-знецінених фінансових активів, для яких первісна ефективна процентна ставка, скоригована на кредитний ризик, застосовується до амортизованої вартості.

Процентні доходи на поточних банківських рахунках, на депозитах до запитання або строкових депозитах строком до трьох місяців, що класифікуються як частина грошових коштів та їх еквівалентів, визнаються в частині операційного грошового потоку. Процентні доходи за строковими депозитами, крім тих, що класифікуються як грошові кошти та їх еквіваленти, визнаються в частині інвестиційного грошового потоку.

**<…>**

***Активи за договорами з клієнтами***

**Капіталізовані витрати на підключення**

Первісні прямі витрати, понесені у зв'язку з підключенням абонента до мережі, відносять на майбутні періоди, як і плату за підключення, яку відносять на рахунок абонента. Такі витрати в основному складаються з собівартості стартових пакетів, карток поповнення рахунків тощо.

**Капіталізовані комісійні винагороди дилерам**

Комісійні винагороди дилерам за залучення абонентів капіталізуються як необоротні активи і амортизуються протягом середнього періоду відносин з абонентами, розрахованого з урахуванням рівня відтоку абонентів.

Відповідна амортизація відображається у складі витрат на збут у тій же статті, в якій витрати були раніше обліковані в момент їх виникнення. Збиток від знецінення визнається у сумі, на яку балансова вартість активу перевищує:

(а) суму винагороди, яку Група вправі очікувати отримати в обмін на товари та послуги, до яких відноситься актив; мінус

(б) залишкові витрати, які безпосередньо пов'язані з наданням цих товарів та послуг.

**Аванси клієнтів**

Первісні та подальші платежі за кредитними залишками абонентів передплачених послуг визнаються як фінансове зобов'язання (аванси клієнтів) у разі, якщо передоплачений кредитний залишок підлягає відшкодуванню абоненту, або якщо кредитний залишок може використати абонент в якості валюти для придбання товарів або послуг від інших постачальників (крім послуг мобільного зв'язку Групи). Якщо передоплачені кредитні залишки не підлягають відшкодуванню і можуть використовуватись виключно для придбання послуг мобільного зв'язку Групи, такі залишки визнаються у балансі як виручка майбутніх періодів.

<…>

## 6. Суттєві облікові судження та основні джерела невизначеності в оцінках

**Визнання виручки**

Основна частина виручки Групи надходить від надання послуг мобільного зв'язку, таких як продаж ефірного часу, одноразова плата за підключення та регулярна передоплата послуг. Група має багато абонентів передоплаченого зв'язку і контрактних абонентів та пропонує їм значну кількість різноманітних послуг з різними тарифними планами.

Група надає різноманітні знижки, найчастіше в рамках різних рекламних кампаній. Виручку від одноразової плати за послуги або підключення до мережі Групи визнають доходами майбутніх періодів

та відображають у прибутку та збитку протягом періодів, у яких ці доходи стають зароблениими за загальним договором про надання послуг, укладеним із клієнтом, виходячи з середнього періоду відносин з клієнтами. Керівництво регулярно переглядає свої оцінки стосовно періоду відносин з клієнтами, виходячи з досвіду минулих періодів та планів щодо майбутнього розвитку Групи. Станом на 1 січня 2018 року, за оцінкою керівництва, період відносин з контрактними абонентами дорівнює 105 місяцям та з абонентами передплачених послуг – 56 місяців (у 2017 році – 108 місяців та 59 місяців, відповідно). У результаті зміни у вищевказаних облікових оцінках, починаючи з 1 січня 2018 року, прибуток до оподаткування Групи за 2018 рік скоротився на 15 506 тисяч гривень.

**Капіталізовані комісійні винагороди дилерам**

Додаткові витрати, понесені на укладання договору з клієнтом, такі як комісійна винагорода, що сплачується дилерам – третім сторонам за залучення клієнтів, капіталізується у складі інших необоротних активів. Капіталізовані суми у подальшому амортизується у відповідності до строків надання клієнту послуг, яких стосується актив. Для визначення того, які витрати підлягають капіталізації, періоду, в якому витрати відносяться на фінансовий результат, оцінки зменшення корисності, а також оцінки капіталізованих витрат на зменшення корисності необхідні суб’єктивні судження.

Капіталізовані витрати амортизуються протягом очікуваного періоду відносин із клієнтами, розрахованого з урахуванням рівня відтоку абонентів за останній повний рік, з максимальним періодом відносин п’ять років, який відповідає судженню керівництва щодо галузі послуг мобільного зв’язку. При оцінці ймовірності відшкодування активу Група враховує відтік абонентів, кредитний ризик та маржинальний дохід за клієнтами із застосуванням портфельного підходу до контрактів з аналогічними характеристиками. Станом на звітну дату керівництво не визначило зменшення корисності.

| | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|
| <…> | | | | | | |

## 6. Активи за договорами з клієнтами

Група визнала такі активи за договорами з клієнтами:

| | 31 грудня 2018 | 1 січня 2018 | 31 грудня 2017 |
|---|---|---|---|
| | | | |
| Комісійна винагорода дилерам (iv) | 861 091 | 709 940 | – |
| Витрати на підключення (i) | 110 200 | 108 722 | 108 722 |
| Стартові пакети і картки поповнення рахунків (ii) | 16 359 | 14 450 | 14 450 |
| Витрати на лінії фіксованого зв'язку (iii) | 16 107 | 11 309 | 11 309 |
| Інші активи | 61 990 | 56 204 | 56 204 |
| **Всього** | **1 065 747** | **900 625** | **190 685** |
| Поточна частина | 109 759 | 325 708 | 85 191 |
| Довгострокова частина (Примітка 10) | 955 988 | 574 917 | 105 494 |

(i) Капіталізовані витрати на підключення переважно включають собівартість стартових пакетів, активованих абонентами, та витрати на Wi-Fi роутери;

(ii) Капіталізовані стартові пакети та картки поповнення рахунків включають витрати на стартові пакети та картки поповнення рахунків, реалізовані дилерам, але ще не активовані абонентами;

(iii) Капіталізовані витрати на лінії фіксованого зв'язку складаються з витрат на останню ділянку мережі, що пов'язує її з кінцевим споживачем;

(iv) Капіталізована комісійна винагорода дилерам складається з витрат на виплату комісійної винагороди дилерам за підключення до мережі нових абонентів, комісійної винагороди дилерам за міграцію абонентів на контракт та на передплачений зв'язок, комісійної винагороди дилерам за стимулювання продажів та комісійної винагороди за прямі продажі у сегменті МСП.

Далі показано зміни у сумі активів за договорами з клієнтами:

| | **Комісійна винагорода дилерам** | **Витрати на підключення** | **Стартові пакети і картки поповнення рахунків** | **Витрати на лінії фіксованого зв'язку** | **Інші витрати майбутніх періодів** | **Разом** |
|---|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | | |
| **На 1 січня 2017 р.** | **–** | **95 217** | **23 809** | **22 689** | **22 453** | **164 168** |
| Визнано як витрати майбутніх періодів протягом року | – | 59 531 | 58 534 | 7 014 | 127 009 | 252 088 |
| Перенесено з доходів майбутніх періодів на прибуток та збиток | – | (46 026) | (67 893) | (18 394) | (93 277) | (225 590) |
| **На 31 грудня 2017 р.** | **–** | **108 722** | **14 450** | **11 309** | **56 185** | **190 666** |
| Переоцінено на 1 січня 2018 р. | 709 940 | – | – | – | – | 709 940 |
| Визнано як витрати майбутніх періодів протягом року | 436 380 | 58 420 | 55 520 | 7 860 | 160 226 | 718 406 |
| Перенесено з доходів майбутніх періодів на прибуток та збиток | (285 229) | (56 942) | (53 611) | (6 062) | (154 533) | (553 377) |
| **Станом на 31 грудня 2018 р.** | **861 091** | **110 200** | **16 359** | **16 107** | **61 878** | **1 065 635** |
| <…> | | | | | | |

## 21. Зобов’язання за договорами з клієнтами

Станом на 31 грудня інші зобов’язання за договорами з клієнтами включали таке:

| | 2018 рік | 2017 рік |
|---|---|---|
| | | |
| Зобов’язання за договорами – доходи майбутніх періодів | 731 283 | 618 513 |
| Зобов’язання за договорами – аванси, отримані від клієнтів | 610 926 | 583 805 |
| Зобов’язання за договорами – інші аванси отримані | 21 173 | 16 514 |
| **Всього** | **1 363 382** | **1 218 832** |

Станом на 31 грудня 2018 року аванси, отримані від клієнтів у сумі 439 794 тисячі гривень, – це фінансові зобов’язання, обліковані за амортизованою вартістю (у 2017 році – 410 147 тисяч гривень), які являють собою передплачені кредитні залишки, що підлягають поверненню абонентам або можуть використовуватися для оплати покупок в інших постачальників.

Основна частина авансів, отриманих від клієнтів, станом на 31 грудня 2017 року була визнана у складі доходів поточного звітного періоду.

Станом на 31 грудня зобов’язання за договорами – доходи майбутніх періодів складаються з таких компонентів:

| | 2018 рік | 2017 рік |
|---|---|---|
| | | |
| Зобов’язання за договорами – дилери та клієнти (i) | 465 592 | 367 422 |
| Зобов’язання за договорами – плата за підключення та разова плата за підписку на послуги (мобільний зв’язок) (ii) | 254 431 | 242 049 |
| Зобов’язання за договорами – плата за підключення та разова плата за підписку на послуги (мобільний зв’язок) (iv) | 10 977 | 7 890 |
| Зобов’язання за договорами – програми лояльності клієнтів (iii) | 283 | 1 152 |
| **Разом** | **731 283** | **618 513** |
| Зобов’язання за договорами – поточні | 550 362 | 445 215 |
| Зобов’язання за договорами – довгострокові | 180 921 | 173 298 |

(i) Зобов'язання за договорами – дилери – є доходами майбутніх періодів від карток поповнення рахунку, які були реалізовані дилерам, але ще не були активовані клієнтами. Стаття «Зобов'язання за договорами – дилери» визнається у звіті про фінансовий стан, поки картки поповнення не будуть активовані клієнтами або до закінчення терміну дії цих карток. Зобов'язання за договорами – клієнти – в основному є доходами майбутніх періодів від невикористаного часу за картками поповнення рахунку, які вже були активовані клієнтами. Стаття «Зобов'язання за договорами – клієнти» визнається у складі доходів у звіті про сукупний дохід на підставі фактичного використання абонентами ефірного часу.

(ii) Зобов'язання за договорами – плата за підключення та разової плати за передплату послуг (мобільний зв'язок) – в основному включають в себе плату за первісну реєстрацію абонента в мережі та одноразову плату за підписку на будь-які додаткові послуги. Доходи майбутніх періодів від плати за підключення та разової плати за підписку на послуги визнаються у звіті про сукупний дохід протягом періодів, у яких ці доходи стають заробленими за загальним договором про надання послуг, укладеним з клієнтом;

(iii) Зобов'язання за договорами – програми лояльності клієнтів – це різні програми лояльності, розроблені Компанією, завдяки яким зареєстровані в програмі абоненти мобільного зв'язку та послуг широкосмугового Інтернету (FTTB) мають право на одержання бонусних одиниць, які надалі можуть використовуватися у якості знижки на здійснення дзвінків, додаткових послуг широкосмугового Інтернету (FTTB).

(iv) Зобов'язання за договорами – плата за підключення (фіксований зв'язок) – складаються з плати за підключення до мережі фіксованого зв'язку. Зобов'язання за договорами – плата за підключення визнаються у звіті про сукупний дохід протягом періодів, у яких ці доходи стають заробленими за загальним договором про надання послуг, укладеним з клієнтом.

Далі показано зміни у сумі зобов’язань за договорами:

| | Дилери та абоненти | Плата за підключення та разова абонентська плата (мобільний зв’язок) | Плата за підключення (фіксований зв’язок) | Програми лояльності клієнтів | Разом |
|---|---|---|---|---|---|
| | | | | | |
| **На 1 січня 2017 р.** | **323 329** | **210 091** | **24 628** | **11 759** | **569 807** |
| Визнано як витрати майбутніх періодів протягом року | 119 262 | 104 523 | 4 878 | 38 733 | 267 396 |
| Перенесено з доходів майбутніх періодів на прибуток та збиток | (75 169) | (72 565) | (21 616) | (49 340) | (218 690) |
| **На 31 грудня 2017 р.** | **367 422** | **242 049** | **7 890** | **1 152** | **618 513** |
| Визнано як витрати майбутніх періодів протягом року | 151 491 | 101 678 | 4 852 | 20 766 | 278 787 |
| Перенесено з доходів майбутніх періодів на прибуток та збиток | (53 321) | (89 296) | (1 765) | (21 635) | (166 017) |
| **Станом на 31 грудня 2018 р.** | **465 592** | **254 431** | **10 977** | **283** | **731 283** |
| | | | | | |

## 22. Дохід від реалізації

| | 2018 рік | 2017 рік |
|---|---|---|
| | | |
| Регулярні платежі | 9 980 447 | 7 390 889 |
| Доход від інтерконекту | 3 254 641 | 3 496 223 |
| Додаткові послуги | 1 961 681 | 1 929 635 |
| Продаж ефірного часу | 1 630 726 | 2 236 864 |
| Послуги широкосмугового Інтернету (FTTB) | 741 453 | 676 075 |
| Роумінг (абоненти) | 596 862 | 475 250 |
| Плата за фіксовані лінії | 411 444 | 393 265 |
| Роумінг та доступ до мережі | 207 441 | 207 367 |
| Плата за підключення і разова плата за передплату послуг | 89 296 | 77 767 |
| Продаж клієнтського обладнання | 10 585 | 5 239 |
| Інші доходи | 193 031 | 190 414 |
| **Разом** | **19 077 607** | **17 078 988** |

*Джерело: https://kyivstar.ua/ru/about/about/partners/issuers*

**ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК**
**ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ФАРМАК»**
**ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**
**за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.**

**<…>**

**4. Основні принципи облікової політики**

**<…>**

**Оподаткування**

Витрати з податку на прибуток складаються з поточного та відстроченого податку.

**Поточний податок**

Податок, який підлягає сплаті у поточному періоді, розраховується виходячи з суми оподатковуваного прибутку за рік. Оподатковуваний прибуток відрізняється від прибутку до оподаткування, відображеного у консолідованому звіті про прибутки або збитки та інші сукупні доходи, тому що в нього не включені статті доходів або витрат, які підлягають оподаткуванню або які враховуються для визначення об'єкту оподаткування в інші роки, а також тому, що в нього не включаються статті, які не підлягатимуть оподаткуванню або які ніколи не враховуватимуться для визначення об'єкту оподаткування. Зобов'язання Групи з поточного податку на прибуток розраховується з використанням діючих податкових ставок станом на звітну дату.

**Відстрочений податок**

Відстрочений податок визнається стосовно тимчасових різниць між балансовою вартістю активів і зобов'язань у консолідованій фінансовій звітності та відповідними податковими базами, які використовуються для розрахунку оподатковуваного прибутку. Відстрочені податкові зобов'язання, зазвичай, визнаються щодо всіх оподатковуваних тимчасових різниць. Відстрочені податкові активи, зазвичай, визнаються щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають вирахуванню, якщо є ймовірним, що буде отриманий оподатковуваний прибуток, до якого можна застосувати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню. Такі відстрочені податкові активи і зобов'язання не визнаються, якщо тимчасові різниці виникають у результаті первісного визнання активів і зобов'язань в рамках операції, яка не впливає ні на

оподатковуваний прибуток, ні на обліковий прибуток. Окрім того, відстрочені податкові зобов'язання не визнаються, якщо тимчасові різниці виникають у результаті первісного визнання гудвілу.

Відстрочені податкові зобов'язання визнаються щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, пов'язаних з інвестиціями у дочірні та асоційоване підприємства, за виключенням випадків, коли Група здатна контролювати час реалізації таких тимчасових різниць та є ймовірним, що тимчасові різниці не сторнуватимуться в недалекому майбутньому. Відстрочені податкові активи, які виникають із тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, пов'язаних із такими інвестиціями і частками участі, визнаються лише тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність того, що тимчасові різниці сторнуватимуться в недалекому майбутньому; та оподатковуваний прибуток буде доступним, і до нього можна застосувати тимчасові різниці.

Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на кінець кожного звітного періоду і зменшується у тій мірі, в якій відсутня ймовірність отримання достатнього оподатковуваного прибутку, який дозволить відшкодувати повністю або частину суми цього активу.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання оцінюються за податковими ставками, які, як очікується, будуть застосовуватися у тому періоді, в якому актив буде реалізований або буде погашене зобов'язання, на основі діючих або фактично діючих податкових ставок та податкового законодавства на кінець звітного періоду.

Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і активів відображає податкові наслідки, які можуть виникнути у результаті використання Групою на звітну дату того або іншого методу для відшкодування або погашення балансової вартості своїх активів та зобов'язань.

**Поточний та відстрочений податки за рік**

Поточний та відстрочений податки визнаються у складі консолідованого прибутку або збитку, за винятком випадків, коли вони відносяться до статей, які визнаються у складі інших сукупних доходів або безпосередньо у складі власного капіталу. У цьому випадку поточний та відстрочений податки також визнаються у складі інших сукупних доходів або безпосередньо у складі власного капіталу, відповідно.

Відстрочені податкові активи та зобов'язання взаємно зараховуються, коли існує юридично закріплене право взаємозаліку поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань, та коли вони відносяться до податків на прибуток, які стягуються одним і тим же податковим органом із одного й того ж оподатковуваного підприємства.

### 19. Витрати з податку на прибуток

Компоненти витрат з податку на прибуток за звітні періоди, які закінчилися 31 грудня 2017 та 2016 років, були представлені так:

| | 2017 | 2016 |
|---|---|---|
| **Поточний податок на прибуток** | | |
| Витрати з поточного податку на прибуток | 235,981 | 144,710 |
| **Відстрочений податок на прибуток** | | |
| Витрати з відстроченого податку на прибуток | 7,105 | 8,111 |
| | | |
| **Всього витрат з податку на прибуток** | **243,086** | **152,821** |

Прибуток Групи підлягав оподаткуванню в Україні та Польщі. Група сплачувала податок на прибуток підприємств протягом 2017 року за ставкою 18 % в Україні та 19 % у Польщі (2016: 18 % в Україні та 19 % у Польщі).

Узгодження прибутку до оподаткування, помноженого на встановлену ставку податку на прибуток, та фактичних витрат з податку на прибуток за роки, які закінчилися 31 грудня, було представлене таким чином:

| | 2017 | 2016 |
|---|---|---|
| **Прибуток до оподаткування** | **1,082,176** | **830,022** |
| Витрати з податку на прибуток за встановленими ставками 18 % | 194,792 | 149,404 |
| Вплив витрат, які не враховуються для визначення оподатковуваного прибутку, нетто | 39,562 | 2,974 |
| Ефект від різниці в ставках оподаткування в різних країнах | 8,732 | 443 |
| **Всього витрати з податку на прибуток** | **243,086** | **152,821** |

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років відстрочені податкові активи та зобов'язання були представлені так:

| **31 грудня 2017 року** | **На кінець року** | **Відображено в прибутках і збитках** | **Придбання в результаті об'єднання бізнесу** | **На початок року** |
|---|---|---|---|---|
| Торгова та інша дебіторська заборгованість | 8,445 | 1,963 | – | 6,482 |
| Торгова та інша кредиторська заборгованість, інші довгострокові зобов'язання | 5,796 | 783 | – | 5,013 |
| Запаси | 1,470 | (146) | – | 1,616 |
| Основні засоби | 7,290 | (9,906) | – | 17,196 |
| Аванси видані | 59 | 201 | – | (142) |
| | | | | |
| **Витрати з відстроченого податку на прибуток** | | (7,105) | | |
| **Чисті відстрочені податкові активи** | **23,060** | | **–** | **30,165** |

| **31 грудня 2016 року** | **На кінець року** | **Відображено в прибутках і збитках** | **Придбання в результаті об'єднання бізнесу** | **На початок року** |
|---|---|---|---|---|
| Торгова та інша дебіторська заборгованість | 6,482 | (1,045) | 1,215 | 6,312 |
| Торгова та інша кредиторська заборгованість, інші довгострокові зобов'язання | 5,013 | (341) | 809 | 4,545 |
| Запаси | 1,616 | 832 | – | 784 |
| Основні засоби | 17,196 | (7,557) | – | 24,753 |
| Аванси видані | (142) | – | – | (142) |
| | | | | |
| **Витрати з відстроченого податку на прибуток** | | (8,111) | | |
| **Чисті відстрочені податкові активи** | **30,165** | | **2,024** | **36,252** |

*Джерело: https://farmak.ua/wp-content/uploads/2018/07/Farmak_17fsu-for-SEC_signed-2.pdf*

Додаток В

**ОРЕНДА**
**ПРИВАТНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «ФАРЛЕП-ІНВЕСТ»**
**ПРИМІТКИ ДО КОНСОЛІДОВАНОЇ**
**ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**
**за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.**

**<…>**

**3. Основні принципи облікової політики**

**<…>**

**Актив з права користування та орендні зобов'язання**

Компанія має певні орендні договори, зокрема з оренди: кабельної каналізації; технічних приміщень; технічного обладнання; останньої милі; офісних приміщень; складів; транспортних засобів; датацентру.

Оренда визнається, вимірюється та презентується відповідно до МСФЗ 16 «Оренда».

Застосовуючи МСФЗ 16, Компанія має робити коригування, які впливають на оцінку орендних зобов'язань та оцінку активу з права користування. Це включає в себе визначення договорів, до яких застосовується МСФЗ 16, визначення строку оренди та ставку відсотка щодо майбутніх орендних платежів.

Строк оренди, визначений Компанією, складається з невідмовного періоду оренди разом з періодами, які охоплюються можливістю продовження оренди у випадку, якщо Компанія обґрунтовано впевнена у тому, що вона реалізує таку можливість, та періодами, які охоплюються можливістю припинити дію оренди, якщо Компанія обґрунтовано впевнена у тому, що вона не реалізує таку можливість. Для орендних договорів з невизначеним строком Компанія прирівнює тривалість договору до економічного корисного строку експлуатації необоротних активів, які розміщені у орендованому приміщенні та фізично поєднані з ним, або ж прирівнює тривалість договору до середнього типового ринкового строку договору відповідного виду оренди. Той самий економічний корисний строк експлуатації застосовується для визначення строків амортизації активу з права користування.

Розрахункові строки експлуатації активів з права користування є такими:

| Об’єкти активів з права користування | Строк корисної експлуатації, років |
|---|---|
| Кабельна каналізація | 15 |
| Технічні приміщення | 10 |
| Технічне обладнання | 5 |
| Офісні приміщення | 8 |
| Склади | 10 |
| Датацентр | 10 |
| Остання миля | 10 |
| Транспортні засоби | 5 |

Амортизація відноситься на прибутки і збитки за прямолінійним методом.

На дату початку оренди Компанія визнає актив з права користування та орендне зобов’язання.

На дату початку оренди Компанія оцінює актив з права користування за собівартістю, а орендне зобов’язання – за теперішньою вартістю орендних платежів, не сплачених на таку дату.

В подальшому, Компанія оцінює актив з права користування за собівартістю з вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків внаслідок зменшення корисності, та з коригуванням на будь-яку переоцінку орендного зобов’язання.

Орендне зобов’язання переоцінюється, якщо виконується будь-яка з таких двох умов: або змінився строк оренди, або змінилася оцінка можливості придбання базового активу. Переоцінка здійснюється шляхом дисконтування переглянутих орендних платежів з використанням переглянутої ставки дисконту.

Також, якщо наявна модифікація оренди, яка обліковується як окрема оренда, орендар має переоцінити орендне зобов’язання шляхом коригування активу з права користування.

Компанія вирішила не визнавати актив з права користування та орендні зобов’язання до оренди зі строком 12 місяців або менше та оренди, за якою базовий актив є малоцінним. Орендні платежі, пов’язані з такою орендою, визнаються у звіті про сукупний дохід як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди.

Також Компанія використала модифікований ретроспективний підхід для переходу на МСФЗ 16 та вирішила використати практичний прийом, який дозволяє не переоцінювати, чи договір є орендним, або містить оренду на дату першого застосування. Порівняльна інформація за 2017 рік не перераховується.

**<…>**

**10. Актив з права використання**

Рух активу з права використання наведений нижче:

| | **Земля, ВОЛЗ, будівлі та споруди** | **Інше** | **Всього** |
|---|---|---|---|
| | | | |
| **Станом на 1 січня 2018 р.** | | | |
| Первісна вартість | – | – | – |
| Накопичений знос | – | – | – |
| **Чиста балансова вартість на 31 грудня 2018 р.** | – | – | – |
| Надходження | 398 747 | 1 356 | 400 103 |
| Вибуття | (62 512) | (279) | (62 791) |
| Амортизаційні відрахування (Примітка 28) | (29 798) | (207) | (30 005) |
| **Чиста балансова вартість на 31 грудня 2018 р.** | **306 437** | **870** | **307 307** |
| **Станом на 31 грудня 2018 р.** | | | |
| Первісна вартість | **333 919** | **1 046** | **334 965** |
| Накопичений знос | (27 482) | (176) | (27 658) |
| **Чиста балансова вартість на 31 грудня 2018 р.** | **306 437** | **870** | **307 307** |

За рік, що закінчився 31 грудня 2018 р., у первісній вартості не було змінних орендних платежів, які залежать від індексу чи ставки. Також не було оренди з гарантіями ліквідаційної вартості або оренди, яка ще не почалася, щодо якої у Групи є зобов’язання.

Сума витрат, пов’язаних з орендою, щодо якої Група застосувала практичний прийом, описаний у параграфі 5а МСФЗ 16 (оренда зі строком менш ніж 12 місяців), становила 3 272 тис. грн за рік, що закінчився 31 грудня 2018 р.

## 22. Орендні зобов’язання

Орендні зобов’язання представлені нижче:

| | **31 грудня 2018 р.** | **31 грудня 2017 р.** |
|---|---|---|
| | | |
| Довгострокові | 267 745 | – |
| Короткострокові | 62 405 | – |
| **Всього орендних зобов’язань** | **330 150** | **–** |

У 2018 році процентні витрати за орендними зобов’язаннями становили 62 973 тис. грн (2017: 0 тис. грн).

У 2018 році загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду становив 71 073 тис. грн (2017: 0 тис. грн), зокрема 3 272 тис. грн щодо короткострокової оренди (2017: 0 тис. грн), 4 828 тис. грн (2017: 0 тис. грн) щодо оплати тіла орендних зобов’язань та 62 973 тис. грн (2017: 0 тис. грн) щодо оплати відсотків орендних зобов’язань.

*Джерело: https://vega.ua/files/UKR%20FI_FS_IFRS_2018_Vega.pdf*

*Навчальне видання*

СЕРІЯ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ»

**Мазіна Олександра Іванівна,**
**Рогозний Сергій Анатолійович**

# МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ЇХ ПРАКТИЧНЕ ЗАСТОСУВАННЯ

***Навчальний посібник***

| | |
|---|---|
| Відповідальний за випуск | *Д. Ф. Салахова* |
| Відповідальний редактор | *І. Є. Врублевська* |
| Редактори | *М. М. Грабарчук, Л. Б. Дьомена* |
| Форматування та комп'ютерна верстка | *О. В. Лисенко* |

Здано до друку 08.07.2021. Формат 60 × 84 / 16
Папір офсетний № 1. Гарнітура «Times New Roman»
Друк. арк. 25.4
Тираж 300 примірників. Замовлення № 961

Підготовлено до друку Видавничо-поліграфічним центром
Університету ДФС України
08205, вул. Університетська, 31, м. Ірпінь, Київська область, Україна

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців, виготовлювачів і розповсюджувачів видавничої продукції Серія ДК № 5104 від 20.05.2016*

**У СЕРІЇ «МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:**

**2002**
**«Основи митної справи»**
**«Митний контроль та митне оформлення»**
**2003**
**«Таможенное оформление морских грузов»**
**«Основы таможенного дела в Украине»**
**«Митний контроль на автомобільному транспорті»**
**2004**
**«Митний контроль на залізничному транспорті»**
**«Митне оформлення автотранспортних засобів»**
**«Основи митної справи в Україні»**
**«Митний кодекс України та нормативно-правові акти, що регулюють його застосування»**
**«Митний контроль на повітряному транспорті»**
**«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»**
**«Коментар до Митного кодексу України»**
**2005**
**«Порядок заповнення вантажної митної декларації»**
**2006**
**«Основи мистецтвознавчої експертизи та вартісної оцінки культурних цінностей»**
**«Історія митної справи в Україні»**
**«Митне регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні»**
**2008**
**«Основи митної справи в Україні»**
**2009**
**«Таможенный контроль: на пути к международным стандартам»**
**«Таможенный контроль в морских пунктах пропуска»**
**«Митне оформлення енергоносіїв»**
**«Митна безпека»**
**«Міжнародні перевезення товарів автомобільним транспортом: теорія і практика»**
**«Підготовка та підвищення кваліфікації митних брокерів і декларантів: збірник нормативних документів і відомчих роз'яснень»**
**2010**
**«Святий Матфей. Митар. Апостол. Євангеліст»**
**«Історія митної діяльності: Україна в європейському контексті»**
**2011**
**«Митні інформаційні технології»**
**«Особливості митної класифікації товарів»**
**«Інфраструктура відкритих ключів: технології, архітектура, побудова та впровадження»**
**«Розподілені бази даних»**
**2012**
**«Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності митних органів»**
**«Митний кодекс України» / Коментар до ст. 6»**
**«Митна політика та митна безпека: концептуальне визначення та шляхи забезпечення»**
**«Архітектура комп'ютера»**
**«Комп'ютерна схемотехніка»**
**2013**
**«Актуальні питання теорії та практики митної справи»**
**«Історія митної діяльності»**
**«Механізми державного управління митною справою»**
**«Формування системи митного аудиту»**
**2014**
**«Митна енциклопедія, т. 1»**
**«Митна енциклопедія, т. 2»**
**«Митна енциклопедія, т. 3»**

**У СЕРІЇ «ПОДАТКОВА ТА МИТНА СПРАВА В УКРАЇНІ» ВИЙШЛИ ДРУКОМ:**

**2015**

**«Митне регулювання України: національні та міжнародні аспекти»**
**«Українська митниця: вчора, сьогодні, завтра»**
**«Митна політика держави та її реалізація митними органами»**
**«Механізми державного управління митною справою»**
**«Історія митної діяльності»**
**«Митне право України»**
**«Реформування податкової системи України: сучасні виклики та орієнтири»**
**«Митна справа»**
**«Міжнародні економічні відносини: у 2-х частинах»**
**«Адміністративно-правове сприяння соціально-економічному розвитку в Україні: теоретико-методологічні засади»**
**«Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: історія та практика»**
**«Розслідування злочинів, пов'язаних із неналежним виконанням професійних обов'язків медичними працівниками: сучасний стан, проблеми та напрями удосконалення»**
**«Формування управлінської компетентності майбутніх економістів у процесі професійної підготовки: теорія і практика»**
**«Let Develor English skills»**
**«Кримінальний процес України»**
**«Європейська інтеграція»**
**«Протидія розслідуванню кримінальних правопорушень у сфері оподаткування: теорія та практика»**
**«Інформатика та обчислювальна техніка: практикум»**

**2016**

**«Регулятивний потенціал фінансового ринку в умовах глобальних викликів»**
**«Правовий статус фіскальних органів України та держав-членів Європейського Союзу»**
**«Психологічні основи у професійній підготовці фахівців ПМ»**
**«Математика для економістів. Вища математика. Частина І. Лінійна алгебра. Аналітична геометрія»**
**«Сучасні інформаційні системи і технології: управління знаннями»**
**«Економічна кібернетика: введення в спеціальність»**
**«Інформаційні системи та технології у фінансових установах»**
**«Фінансове забезпечення інноваційного розвитку»**
**«Практикум з інформаційних систем в економіці»**
**«Практикум з WEB-програмування»**
**«Малий та середній бізнес у взаємовідносинах із податковими органами: соціологічна інтерпретація»**
**«Моделювання систем захисту інформації»**
**«Формування бюджетної стратегії України: теорія, методологія, практика»**
**«Актуальні питання розвитку банківської системи України»**
**«Система державного фінансового контролю: формування та розвиток в Україні»**
**«Соціалізація студентської молоді у процесі професійної підготовки»**
**«Розвиток бухгалтерського обліку в умовах інтеграційних процесів»**
**«Правове забезпечення фінансової безпеки України»**
**«Grammar for Students of Economics (для економістів)»**
**«English Grammar for law Students (для юристів)»**
**«Алгоритмізація та програмування»**
**«Основи психології та конфліктології для фахової підготовки економістів»**
**«Проблеми соціологічного, психологічного та педагогічного забезпечення податкових відносин в Україні»**
**«Математика для економістів. Функція багатьох змінних. Ряди»**
**«Інформаційні системи і технології»**
**«Інформаційні системи і технології на підприємстві»**
**«Теорія ймовірностей та математична статистика: практикум»**
**«Економічні перспективи підприємництва України»**
**«Актуальні проблеми теорії держави і права»**

**2017**

**«Теорія держави і права»**

**«Історія митної діяльності»**

**«Механізм державного управління митною справою»**

**«Митна політика держави та її реалізація»**

**«Митне право України»**

**«Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку та оподаткування в Україні»**

**«Державні цільові фонди»**

**«Аналітично-контрольні аспекти регулювання фінансово-господарської діяльності суб'єктів економіки»**

**«Міжнародне фінансове право»**

**«Концептуалізація інституту уповноважених економічних операторів: проблеми забезпечення безпеки та спрощення міжнародної торгівлі»**

**«Тактика розслідування фінансових злочинів, вчинених із використанням зареєстрованих у зоні пільгового оподаткування компаній»**

**«Інститут митної вартості імпортних товарів в Україні: актуальні питання та вектори розвитку»**

**«Державна фіскальна служба України: управління кадровим потенціалом в умовах інституційних змін»**

**«Фінансовий ринок України: розбудова інфраструктурної компоненти»**

**«Податкова політика України: теоретико-правовий аспект»**

**«Митна статистика України»**

**«Запобігання митним правопорушенням: охорона і захист прав інтелектуальної власності на митному кордоні України»**

**«Інформаційні системи і технології в податковій справі»**

**«Митна справа України**

**«Україна – територія можливостей для розвитку підприємництва»**

**«Актуальні проблеми приватного права»**

**«Антикризове управління фінансовими корпораціями»**

**«Оподаткування електронної комерції в Україні»**

**«Протидія агресивному податковому плануванню: світовий досвід та виклики для України»**

**2018**

**«Податкова діяльність держави в умовах становлення інформаційної постіндустріальної економіки»**

**«Зовнішня торгівля України. Митна статистика (1991–2016 роки)»**

**«Митна логістика»**

**«Інноватика на фінансових ринках»**

**«Особливості документування махінацій у сфері державних фінансів, при вчиненні яких використовуються зареєстровані на територіях з пільговим оподаткуванням компанії»**

**«Міжнародне співробітництво держав у сфері захисту національних меншин»**

**«Адміністрування податків і платежів»**

**«Регулювання фінансових ринків в умовах глобалізації»**

**«Управління митними ризиками: теорія та практика»**

**«Митна вартість транспортних засобів: теоретико-методологічні засади контролю в Україні та міжнародна практика»**

**«Фінансовий ринок»**

**«Підприємництво в умовах формування нової економічної і технологічної нормальності суспільства»**

**«Актуальні проблеми удосконалення системи протидії митним правопорушенням»**

**«Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності»**

**«Фіскальна політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної практики»**

**2019**

**«Електронний аудит – сучасна форма електронного контролю»**

**«Розвиток постмитного аудиту в Україні»**

**«Податок на доходи фізичних осіб та єдиний соціальний внесок: новації реформ та їх наслідки»**

**2019**

**«Підприємницька діяльність»**

**«Основи оподаткування»**

**«Інформаційно-аналітичні технології в оподаткуванні»**

**«Основи зовнішньоекономічної діяльності»**

**«Актуальні питання запобігання і протидії незаконному обігу тютюнових виробів»**

**«Управління фінансовими активами»**

**«Дослідження підприємництва: ключові механізми організації, основні драйвери та перспективи»**

**«Підприємництво в епоху глобальних трансформацій: виклики та перспективи розвитку»**

**«Система управління ризиками у державній митній справі»**

**«Фіскальна політика України в умовах фінансової децентралізації: теорія, методологія, практика»**

**«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2018 рр.): у 2 т.»**

**«Приватний і публічний інтерес у системі податкових правовідносин»**

**«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»**

**2020**

**«Митна статистика України»**

**«Управлінські інформаційні системи в обліку та оподаткуванні»**

**«Митне право»**

**«Модернізація податкової і митної політики в інституціональному забезпеченні розвитку економіки України»**

**«Імплементація європейських цінностей та технологій оподаткування в Україні»**

**«Фінансова політика: теоретичні та практичні аспекти юридичної науки»**

**«Державний фінансовий аудит: проблеми теорії і практики»**

**«Державний фінансовий контроль»**

**«Економічна теорія ≈ Economic theory»**

**«Державні цільові фонди»**

**«Теоретичні та практичні аспекти визначення та підтвердження походження товарів»**

**«Організація постмитного контролю та аудиту»**

**«Фінансове посередництво»**

**«Правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності»**

**«Організація бухгалтерського обліку»**

**«Методологічне та інструментальне забезпечення наукових досліджень»**

**«Податкова система»**

**«Митний контроль та митне оформлення в морських пунктах пропуску: проблемні аспекти та напрями удосконалення»**

**«Сучасні теоретико-практичні аспекти дослідження резистентного соціального капіталу Держмитслужби»**

**«Митна наука. Анотований покажчик результатів наукових досліджень (2009–2019 рр.)»: у 2 т.**

**«Бухгалтерський облік та оподаткування в умовах застосування інформаційних технологій: теорія та практика»**

**«Вектори еволюції та перспективи підприємництва в умовах сучасних викликів»**

**«Святий Матвій. Митар. Апостол. Євангеліст»**

**«Публічне управління та адміністрування операцій з товарами, що переходять у власність держави за порушення митного законодавства»**

**«Управління публічними фінансами та проблеми забезпечення національної економічної безпеки»**

**2021**

**«Правове забезпечення фінансової безпеки України»**

**«Розвиток бухгалтерського обліку та оподаткування в економіці»**

**«Економіка підприємства»**

**«Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування»**

**«Митна справа»**

**«Фінансові інструменти регіонального розвитку в Україні в умовах децентралізації»**

**«Міжнародні стандарти фінансової звітності та їх практичне застосування»**