

МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ
ФІНАНСОВОЇ
ЗВІТНОСТІ

МСФЗ

КОРОТКИЙ
КУРС

ДЛЯ ПРАКТИКІВ

АВТОРСЬКИЙ СКЛАД

Зубілевич С. Я.

Мазіна О. І.

Рогозний С. А.

Карпачова О. В.

Дядюн О. О.

ПІДПРИЄМСТВО
РОЗРАХУНКИ
СТАНДАРТИ
ПРИБУТКИ
КАПІТАЛ
ФІНЗВІТ
ОБЛІК
ЗВІТ

МСФЗ: Короткий курс для практиків

[С. Я. Зубілевич, О. І. Мазіна, С. А. Рогозний, О. В. Карпачова, О. О. Дядюн]
За заг. ред. С. А. Рогозного. – Харків:
ТОВ «ФАКТОР-ДРУК», 2020 – 366 с.

ISBN XXX-XXX-XXX-XXX-X

Посібник, який Ви тримаєте у руках, увібрала усі зміни стосовно вимог до подання інформації у фінансовій звітності станом на кінець 2019 року. У посібнику в доступній формі викладено особливості складання всіх компонентів фінансової звітності та приміток до них. Кожна глава книги, а їх дев'ять, містить практичні приклади та найкращі витяги з приміток до фінансової звітності реальних підприємств України, що перейшли на застосування міжнародних стандартів. Така структура видання сприятиме кращому розумінню МСФЗ та допоможе у їх вивченні, а також сформує практичні навички застосування міжнародних стандартів для формування фінансової звітності на реально діючому підприємстві.

Цей посібник призначений для головних бухгалтерів, фінансистів та аудиторів, які складають, перевіряють або використовують фінансову звітність за МСФЗ у своїй професійній діяльності. Посібник стане у пригоді науковцям, викладачам та студентам вищих навчальних закладів, а також особам, які самостійно вивчають міжнародну практику ведення обліку та складання фінансової звітності.

Надруковано у ТОВ «ФАКТОР-ДРУК», 61030, м. Харків, вул. Саратовська, 51
Свідоцтво ДК № 5496 від 23.08.2017 р.

© С. Я. Зубілевич, О. І. Мазіна, С. А. Рогозний, О. В. Карпачова, О. О. Дядюн
© ТОВ МІК «СТАРТ», 2020

ЗМІСТ

Передмова	3
ГЛАВА 1. Вступ до МСФЗ	4
1.1. Походження МСФЗ. Їх застосування в Україні та світі	
1.2. Концептуальна основа фінансової звітності	
ГЛАВА 2. Складові фінансової звітності	22
2.1. Ідентифікація фінансової звітності	
2.2. Звіт про фінансовий стан	
2.3. Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід	
2.4. Звіт про зміни у власному капіталі	
2.5. Звіт про рух грошових коштів	
2.6. Примітки до фінансових звітів	
ГЛАВА 3. Загальна та нефінансова інформація у фінансовій звітності	50
3.1. Загальні характеристики суб'єкта, що звітує	
3.2. Оцінка економічного середовища та здатності підприємства продовжувати діяльність	
3.3. Виклад застосованих облікових політик та облікових оцінок	
3.4. Облікові оцінки та виправлення помилок	
ГЛАВА 4. Матеріальні та інші нефінансові активи підприємства	70
4.1. Основні засоби	
4.2. Інвестиційна нерухомість	
4.3. Нематеріальні активи	
4.4. Необоротні активи на продаж та групи вибуття	
4.5. Запаси	
4.6. Біологічні активи	
4.7. Орендовані необоротні активи	
ГЛАВА 5. Фінансові інструменти	144
5.1. Загальні характеристики фінансових інструментів	
5.2. Фінансові інвестиції підприємства	
5.3. Гроші та їх еквіваленти	
5.4. Кредити та позики	
5.5. Оренда у обліку та звітності орендодавця	
5.6. Оцінка фінансових ризиків та управління ними	
ГЛАВА 6. Інші зобов'язання та забезпечення	203
6.1. Розрахунки з персоналом	
6.2. Програми пенсійного забезпечення	
6.3. Забезпечення, умовні зобов'язання та активи	
ГЛАВА 7. Доходи, витрати та результати діяльності	230
7.1. Доходи від основної діяльності	
7.2. Державні гранти	
7.3. Собівартість та інші операційні витрати	
7.4. Податок на прибуток	
ГЛАВА 8. Додаткові вимоги до оцінок та розкриття у фінансовій звітності	270
8.1. Зменшення корисності активів	
8.2. Справедлива вартість	
8.3. Пов'язані особи	
8.4. Валютні курси	
8.5. Події після звітної дати	
8.6. Операційні сегменти	
ГЛАВА 9. Міжнародні стандарти про окремі види фінансової звітності	327
9.1. Перше застосування МСФЗ	
9.2. Проміжна фінансова звітність	
9.3. Основи складання консолідованої фінансової звітності	
Додатки	358

Передмова

«Бухгалтерія — це мистецтво. Професія, що вимагає таланту і терпіння. Особливий дар бачити за цифрами складний світ економіки в її взаємозв'язках і гармонії».

І. Штеммле

Висловлюємо щиру подяку!

Авторський колектив, представлений провідними фахівцями-практиками та членами Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України, засвідчує глибоку пошану і висловлює щиру вдячність усім фахівцям і підприємствам, які свідомо чи мимоволі мали вплив на тривалий, ґрунтовний, всебічний і практично орієнтований процес створення цієї книги.

Окрім основної теоретико-практичної частини, у книзі подано витяги з оприлюдненої фінансової звітності реальних підприємств, підготовленої за МСФЗ. Ці компанії можуть бути прикладами для тих вітчизняних суб'єктів господарювання, які перебувають у процесі переходу до звітування за міжнародними стандартами. На думку авторів, обрані приклади з реальних звітів найбільшою мірою відповідають встановленим вимогам МСФЗ.

З огляду на це, висловлюємо величезну подяку керівному складу всіх взірцевих підприємств (додаток 2). Ваша фінансова звітність була одним із джерел інформації, за допомогою яких видання книги стало можливим. Дякуємо фінансовим менеджерам, головним бухгалтерам і загалом усьому колективу ваших фінансових підрозділів за відповідальність, професіоналізм, повагу та любов до своєї справи. Власним прикладом ви доводите, що професія бухгалтера і фінансиста, попри складність, а інколи навіть виснажливість, є творчою і суспільно важливою. Ви не шкодували сил та часу, спрямувавши свій талант на досягнення результату, гідного найвищої оцінки. Натхненна праця свідчить, що ви справді фахівці своєї справи. Високо цінуємо вас!

Ми впевнені, що ця книга — наш з вами спільний творчий продукт. І головне — вона демонструє небайдуже ставлення до підготовки якісної фінансової звітності в Україні. Разом ми прагнули зробити все можливе, щоб це видання було цікавим, інформаційно насиченим та корисним для практичної діяльності. Сподіваємось, що книга матиме позитивний відгук широкого кола читачів та стане стимулом для корисної співпраці представників бізнесу, освіти та прихильників подальшого розвитку і вдосконалення фінансової звітності в нашій країні.

Усім читачам щиро дякуємо за інтерес, виявлений до нашого видання. Бажаємо вам цікавої та продуктивної подорожі сторінками цієї книги, тут ви обов'язково знайдете відповіді на всі актуальні запитання.

З повагою — авторський колектив.

Основою сучасного національного фінансового обліку, спрямованого на формування достовірної звітної інформації для надання різним стейкхолдерам, є міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» для низки суб'єктів господарювання встановлено обов'язковість складання фінансової звітності тільки за міжнародними стандартами фінансової звітності. За вимогами МСФЗ звітність мають складати підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, суб'єкти господарювання, які здійснюють діяльність у видобувних галузях, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України. Важливою особливістю фінансової звітності за міжнародними стандартами є її відкритість та беззаперечне дотримання усіх вимог, передбачених МСФЗ, включаючи інформацію про ефективність управління ресурсами.

Як і будь-яка інституціональна система, система фінансової звітності за МСФЗ розвивається динамічно, адаптуючись до світових тенденцій щодо повного інформаційного забезпечення найбільш важливих користувачів. Саме тому фахівці розробляють нові стандарти, з новими, більш сучасними вимогами до оцінки та відображення у звітності тих чи інших об'єктів. Як приклад — новий стандарт МСФЗ 16 «Оренда», де з'явилися нове визначення оренди та умови для визнання і оцінки орендованого активу. Значні зміни торкнулися і такого об'єкта обліку, як доходи, а замість МСБО 18 «Дохід» було видано МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», в якому суттєво змінено підходи до визнання доходів у процесі реалізації продукції та від надання послуг і виконання робіт.

Змінено концепції міжнародних стандартів фінансової звітності. У 2018 році було опубліковано нову Концептуальну основу фінансової звітності, яка замінила попередню редакцію 2010 року та внесла важливі новації у визначення активів і зобов'язань, а також у вимоги до якісних характеристик подання інформації.

Посібник, який Ви тримаєте у руках, увібрав усі зміни стосовно вимог до подання інформації у фінансовій звітності станом на кінець 2019 року, включаючи зміни самої Концептуальної основи. У посібнику в доступній формі викладено особливості складання всіх компонентів фінансової звітності та приміток до них. Кожна глава книги, а їх дев'ять, містить практичні приклади та найкращі витяги з приміток до фінансової звітності реальних підприємств України, що перейшли на застосування міжнародних стандартів. Така структура видання сприятиме кращому розумінню МСФЗ та допоможе у їх вивченні, а також сформує практичні навички застосування міжнародних стандартів для формування фінансової звітності на реально діючому підприємстві.

У посібнику в доступній формі розкрито алгоритм складання звіту про рух грошових коштів за прямим і непрямим методом. Особливу увагу приділено приміткам до фінансових звітів, де наведено додаткове розкриття інформації про основні засоби, нематеріальні активи, запаси, операційну дебіторську та кредиторську заборгованість та кредити, орендні операції за новими правилами, а також різні види доходів і витрат.

Значну увагу в оновленому виданні приділено оцінці біологічних активів за справедливою вартістю, а саме: розкрито алгоритм розрахунку справедливої вартості та особливості надання у примітках інформації стосовно як посівних площ, так і біологічних активів тваринництва (великої рогатої худоби).

Останню главу посібника присвячено розкриттю вимог міжнародних стандартів до окремих видів фінансової звітності: першого застосування МСФЗ, проміжної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності.

Цей посібник ми рекомендуємо головним бухгалтерам, фінансистам та аудиторам, які складають, перевіряють або використовують фінансову звітність за міжнародними стандартами у своїй професійній діяльності. Посібник стане у пригоді науковцям, викладачам та студентам вищих навчальних закладів, а також особам, які самостійно вивчають міжнародну практику ведення обліку та складання фінансової звітності.

Глава 1. Вступ до МСФЗ

1.1. Походження МСФЗ. Їх застосування в Україні та світі

1.2. Концептуальна основа фінансової звітності

1.1. Походження МСФЗ. Їх застосування в Україні та світі

Процес глобалізації ринків капіталу спричинив потребу однозначно сприймати та порівнювати ключові фінансові показники компаній з різних країн, що працюють у різних сферах економіки. Такий процес зумовив необхідність розробити міжнародні стандарти, які будуть покликані гармонізувати вимоги до інформації, яку подають компанії у фінансовій звітності. МСФЗ — це стандарти, що їх затверджує Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі — Рада з МСБО).

Стисла історія Ради з МСБО

Рада з МСБО надає перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на професійне сумління та особисті професійні судження. Мета діяльності РМСБО — розробити єдиний набір високоякісних, зрозумілих і всесвітньо визнаних стандартів фінансової звітності на основі чітко сформульованих принципів (principle based standards).

Слід також звернути увагу на розбіжності між термінами, які часто супроводжують коментарі щодо суті процесу впровадження МСФЗ (таблиця 1.1.1).

Таблиця 1.1.1

Суть процесів гармонізації, стандартизації та уніфікації обліку

Гармонізація	Стандартизація	Уніфікація
Узгодження різних систем бухгалтерського обліку та звітності шляхом введення їх до єдиної класифікації, тобто стандартизація форми зі збереженням суттєвих відмінностей	Обмеження набору альтернативних методів для підтримання гнучкості бухгалтерського обліку	Виключення альтернативних методів, які використовують для відображення господарських операцій, подій і обставин

Гармонізація має ширший зміст, ніж стандартизація, хоча іноді їх використовують як синоніми. Проте стандартизація передбачає накладення більш жорсткого і вузького набору правил подання звітності.

Попередником Ради з МСБО був **Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку**. Він заснований 1973-го року внаслідок угоди, підписаної професійними організаціями Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Основні етапи розвитку системи МСФЗ:

- ✓ 1973—1979 — випуск загальних стандартів фінансової звітності;
- ✓ 1980—1989 — розробка стандартів щодо окремих статей фінансових звітів;
- ✓ 1990—1995 — зменшення гнучкості стандартів;

- ✓ 1995—1999 — підготовка базових стандартів за угодою з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO);
- ✓ 2000 — Комітет перейменовано на Раду з МСБО, яка починає розробку Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- ✓ 2002 — підписано Меморандум про конвергенцію з головним органом стандартизації США — Радою зі стандартів фінансового обліку та запровадження системи єдиних глобальних стандартів фінансової звітності;
- ✓ з 2001 року більше 120 країн вимагають або дозволяють застосовувати МСФЗ. Рада з МСБО взаємодіє з інвесторами, регуляторами, бізнес-лідерами та професією на кожному етапі процесу розробки МСФЗ;
- ✓ 2005 — Євросоюз запроваджує подання консолідованих фінансових звітів за МСФЗ компаніями, чії цінні папери перебувають в обігу європейських фондових бірж (7 000 компаній у 25 країнах);
- ✓ 2018 — 1 грудня набрала чинності нова Конституція **Фонду МСФЗ**.

Структура Фонду МСФЗ

Теперішня структура Фонду МСФЗ визначена у Конституції Фонду МСФЗ і має такий вигляд (схема 1.1.1).

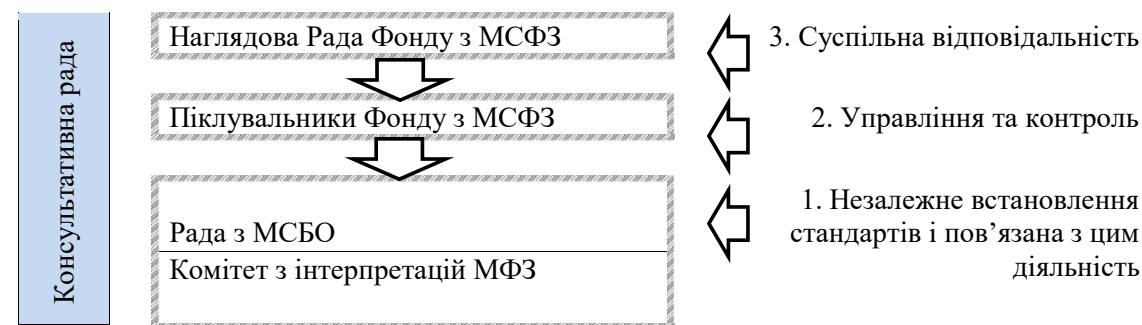


Схема 1.1.1. Узагальнена структура Фонду МСФЗ¹

Консультативна рада складається із широкого кола представників інвесторів, фінансових аналітиків та інших користувачів фінансової звітності, а також укладачів, вчених, аудиторів, регулювальних органів, професійних бухгалтерських організацій та нормотворчих органів. Членів Консультативної Ради призначають піклувальниками на 3 роки. Основна функція — надання Радою МСБО порад щодо порядку денного та пріоритетів у роботі.

Піклувальники Фонду МСФЗ (22 особи) відповідають за управління та нагляд за Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони не беруть участі в будь-яких технічних питаннях, пов'язаних зі стандартами. Ця відповідальність покладається виключно на Раду з МСБО.

Піклувальники, підзвітні Наглядовій раді, призначаються на поновлюваний термін три роки. Кожен піклувальник повинен сприяти успіху міжнародної організації, що відповідає за розробку високоякісних глобальних стандартів бухгалтерського обліку для використання на світових ринках капіталу та іншими користувачами.

Наглядова рада була створена в січні 2009 року з метою забезпечення офіційного зв'язку між піклувальниками та органами державної влади та підвищення суспільної підзвітності Фонду МСФЗ. Основні обов'язки Наглядової

¹ Джерело: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/legal-and-governance/constitution-docs/ifrs-foundation-constitution-2018.pdf?la=en>

ради полягають у нагляді за виконанням піклувальниками обов’язків, визначених Конституцією Фонду МСФЗ. До складу Ради входять представники ЄС, IOSCO, агентства фінансових послуг Японії, спостерігач від Базельського комітету банківського нагляду.

Рада з МСБО є незалежною групою експертів (14 осіб) з відповідним поєднанням практичного досвіду та досвіду встановлення стандартів. Члени Ради з МСФЗ відповідають за розробку й публікацію МСФЗ, у тому числі МСФЗ для малих і середніх підприємств. Рада також затверджує тлумачення МФЗ, розроблені Комітетом з інтерпретацій МФЗ. Члени Ради призначаються піклувальниками за допомогою відкритого й ретельного відбору.

Комітет з тлумачень МФЗ зобов’язаний проводити огляд питань, що виникли в контексті застосування чинних МСФЗ, й забезпечити авторитетне керівництво щодо цих питань. Комітет з інтерпретацій працює в тісному співробітництві з аналогічними національними комітетами. Комітет складається із 14 членів із правом голосу, представників різних країн і професій. Вони також призначаються піклувальниками Фонду МСФЗ.

Процес розробки стандартів складається з таких етапів (схема 1.1.2).

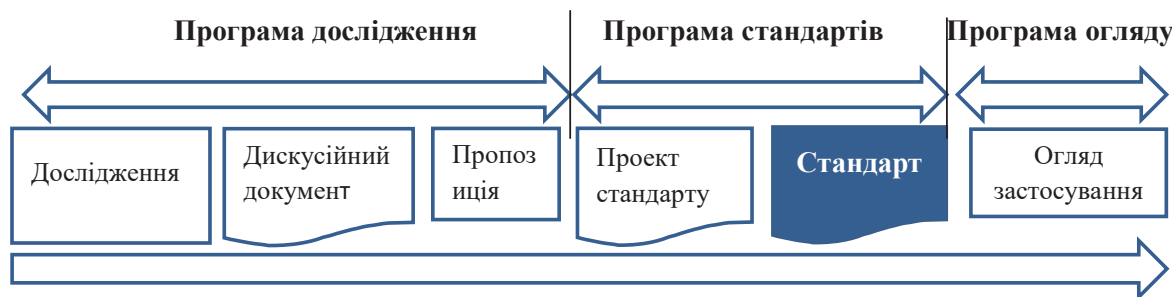


Схема 1.1.2. Процес розробки стандартів²

Застосування МСФЗ у світі

Упродовж 20 століття відбувався бурхливий розвиток різних напрямків суспільного життя, що вийшов за межі окремих країн. Сучасний стан інтеграції суспільства називають глобалізацією.

Економічна глобалізація означає збільшення взаємозалежності національних економік усього світу, зумовлене швидким зростанням руху через кордони товарів, послуг, технології та капіталу³. Економічна глобалізація включає:

- глобалізацію виробництва, тобто отримання товарів і послуг з різних місць у світі з метою виграву в затратах та якості;
- глобалізацію ринків, тобто формування об’єднання окремих ринків у величезний глобальний;
- глобальну конкуренцію, технологію, корпорації та індустрію⁴.

Усе це сприяло виникненню та глобальному поширенню міжнародних стандартів фінансової звітності, які збільшили ефективність торгівлі товарами та послугами.

У 2018 році МСФЗ застосовують у 166 країнах світу (схема 1.1.3), у тому числі 15 країнами «Великої двадцятки» (Big 20). Валовий національний продукт країн, які користуються МСФЗ, становить 47 % валового національного продукту усіх країн світу. Способи застосування МСФЗ у різних країнах узагальнені в таблиці 1.1.3.

²<https://www.ifrs.org/about-us/how-we-set-standards/>

³<https://uk.wikipedia.org/wiki/Глобалізація>

⁴Joshi, RakeshMohan, (2009) International Business, Oxford University Press, New Delhi and New York ISBN 0-19-568909-7

Таблиця 1.1.3

Варіанти застосування МСФЗ у світі

Спосіб застосування МСФЗ	Кількість країн	Частка, %
Вимагають застосовувати МСФЗ для надання фінансової звітності в країні	144	87
Дозволяють всім або більшості компаній використовувати МСФЗ	12	7
При розробці національних стандартів враховують норми і правила відповідних МСФЗ	9	5
МСФЗ використовуються тільки для фінансових інститутів	1	1
	166	100

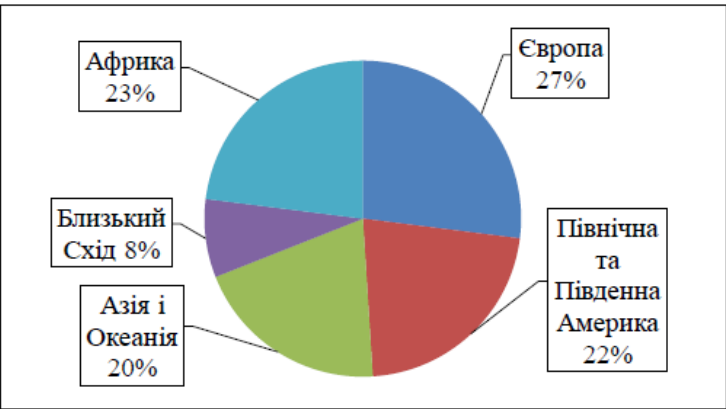


Схема 1.1.3. Розташування 166 країн світу, що застосовують МСФЗ (на квітень 2018 р.)⁵

Застосування МСФЗ в Україні

Процес застосування МСФЗ в Україні було розпочато після отримання нею незалежності. Спочатку українські підприємства добровільно застосовували МСБО одночасно з чинними в Україні національними документами, які регулювали облік. Перший офіційний переклад МСБО українською мовою був здійснений дійсним членом Міжнародної федерації бухгалтерів — Федерацією професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) в 1997 році.

Таблиця 1.1.4

Нормативно-правове регулювання застосування МСФЗ в Україні

Дата	Назва нормативно-правового акту	Мета
1	2	3
23.05.1992 р.	Указ Президента України «Про перехід України до загальноприйнятої у міжнародній практиці системи обліку і статистики»	Запровадження в Україні єдиної системи обліку та статистики, відповідно до загальноприйнятої міжнародної практики
10.11.1994 р. № 237/94	Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами	Створення основ взаємовигідного співробітництва, визначення необхідності адаптації законодавства України до законодавства ЄС

⁵<https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/adoption/use-of-ifrs-around-the-world-overview-sept-2018.pdf>

28.10.1998 р. № 1706	Постанова КМУ «Про затвердження Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів»	Реформування системи бухгалтерського обліку шляхом адаптації міжнародних стандартів до економіко-правового середовища в Україні
16.07.1999 р. № 996-XIV	Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Встановлення правових засад регулювання, організації, ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в Україні на підставі Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що не суперечать міжнародним стандартам
18.03.2004 р. № 1629-IV	Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства ЄС»	Бухгалтерський облік визначений як пріоритетна сфера адаптації законодавства України до законодавства ЄС
24.10.2007 р. № 911-р	Розпорядження КМУ «Про схвалення Стратегії застосування МСФЗ в Україні»	Вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні з урахуванням вимог МСФЗ і законодавства ЄС
12.05.2011 р. № 3332-VI	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»	Обов’язкове застосування МСФЗ з 01.01.2012 р. визначеним переліком суб’єктів господарювання (ПАТ, фінансові послуги — банки, страхові компанії, пенсійні фонди тощо)
22.02.2012 р. № 157-р	Розпорядження КМУ «Про створення умов для впровадження МСФЗ»	Оприлюднення МСФЗ на вебсайті Міністерства фінансів України
05.10.2017 р. № 2164-VIII	Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»	Приведення чинного законодавства у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема до положень Директиви ЄС № 2013/34/ЄС, та удосконалення порядку застосування МСФЗ

Відповідно до ст. 12¹ Закону про бухоблік і фінансову звітність, для складання фінансової звітності підприємства повинні застосовувати міжнародні стандарти, викладені державною мовою та офіційно оприлюднені на вебсторінці Міністерства фінансів (*таблиця 1.1.5*).

Таблиця 1.1.5

Підприємства, які зобов’язані застосовувати МСФЗ

(за Законом України № 2164-VIII від 05.10.2017 р.)

Назва	Коментар
1	2
Публічні акціонерні товариства	—
Інші емітенти цінних паперів	Якщо їхні цінні папери допущені до торгів на фондових біржах або щодо них здійснено публічну пропозицію
Банки	—
Страховики	—

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

Підприємства, які не відповідають зазначеним вище критеріям, можуть продовжувати вести облік та готувати фінансову звітність за національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або **добровільно перейти** на застосування міжнародних стандартів, Рада з МСБО називає такі переваги впровадження МСФЗ (*схема 1.1.4*).

Прозорість	Підзвітність	Ефективність
• підвищення міжнародної порівнянності та якості фінансової інформації, що дозволяє інвесторам та іншим учасникам ринку ухвалювати обґрунтовані економічні рішення	• зменшення інформаційного розриву між постачальниками капіталу і тими, кому вони довірили свої кошти; • як джерело глобально порівнянної інформації, стандарти МСФЗ також мають життєво важливе значення для регуляторів у всьому світі	• допомога інвесторам у визначенні можливостей та ризиків у всьому світі, що покращує розподіл капіталу; • для підприємств використання однієї перевіреної мови обліку знижує вартість капіталу і витрати на підготовку міжнародної фінансової звітності

Схема. 1.1.4. Переваги впровадження МСФЗ

Зважаючи на досвід запровадження МСФЗ в Україні та світі, слід зазначити, що цей процес пов’язаний з такими перешкодами:

- відсутність кваліфікованих фахівців, які можуть розуміти і застосовувати МСФЗ;
- виникнення додаткових витрат внаслідок потреби у придбанні нового програмного забезпечення;
 - потреба збирати додаткову інформацію, яку вимагають МСФЗ, включення до посадових обов’язків працівників підрозділів додаткових функцій;
 - складність окремих стандартів;
 - розбіжності у рівні розвитку і традиціях, а також небажання національних інститутів поступитися своїми повноваженнями;
- незацікавленість менеджменту і власників у прозорості бізнесу.

Склад документів Фонду МСФЗ та загальні особливості їх застосування

МСБО	Інтерпретації ПКІ	МСФЗ	Керівництво із застосування	Основа для висновків	Ілюстративні приклади	Інтерпретації МСФЗ
Інші документи						
Концептуальна основа МСФЗ (2018)						
Передмова до МСФЗ (2002)						
МСФЗ для середніх та малих підприємств (версія 2015 року)						
Положення з практики Коментарі менеджменту (2010)						
Положення з практики щодо суджень при визначенні суттєвості (2017)						

Схема. 1.1.5. Склад документів Фонду МСФЗ

Згідно з укладеними договорами на переклад та оприлюднення, Фонд МСФЗ надає матеріали, які можуть бути оприлюднені. Проте ілюстративні приклади, підстава для ухвалення висновків тощо є інтелектуальною власністю Фонду, вони можуть бути надані тільки за додаткову плату.

Таблиця 1.1.6
Порівняльна характеристика застосування П(С)БО та МСФЗ

Критерій порівняння	Вимоги П(С)БО	Вимоги МСФЗ
Обов’язковість застосування	Обов’язкові	Рекомендаційні (стають обов’язковими після затвердження відповідними органами або законодавством)
Дата застосування	З дати оприлюднення в офіційних виданнях або із зазначеної в стандарті	Не пізніше дати, зазначеної в стандарті. Заохочується раннє застосування
Обмеження в застосуванні	Національне застосування для підприємств (які не повинні застосовувати або добровільно не обрали МСФЗ)	Міжнародне застосування до фінансової звітності загального призначення та іншої фінансової звітності суб’єктів, орієнтованих на прибуток — тих, хто займається комерційною, виробничою, фінансовою та подібною діяльністю, незалежно від їх юридичної форми
Можливість відхилення від стандартів	Не передбачена	Існує за умови, якщо дотримання вимог стандарту призведе до протиріччя і введе в оману її користувачів. Умови відступу від стандартів обов’язково розкриваються у примітках до звітності
Мова оригіналу	Українська	Англійська
Дії керівництва в разі відсутності стандарту, який регулює обліковий підхід до певного об’єкта	Не передбачені	Керівництву слід спиратися на власне професійне судження, яке б забезпечувало доречність та достовірність звітності

1.2. Концептуальна основа МСФЗ (2018 року)

Призначення Концептуальної основи фінансової звітності

Концептуальна основа є окремим документом, який стосується різних користувачів (схема 1.2.1). Жодне положення Концептуальної основи не має переваги над вимогами МСБО або МСФЗ. Проте за відсутності чинних стандартів саме положення Концептуальної основи є критеріями, які слід використати укладачам фінансових звітів, для обрання облікової політики щодо визнання, оцінки, подання та розкриття інформації, або ухвалення рішення щодо вибору серед варіантів облікової політики, які надають стандарти.

Рада з МСБО	Керівництво підприємств	Усі користувачі фінансової звітності
• допомога в розробці стандартів фінансової звітності	• допомога в розробці послідовної облікової політики, коли жоден стандарт не застосовується до певної операції чи господарської події	• допомога у розумінні та тлумаченні стандартів і фінансової звітності

Схема 1.2.1. Призначення Концептуальної основи фінансової звітності

У 2020 році для широкого загалу набирає чинності новий варіант Концептуальної основи, який оприлюднений 29 березня 2018 року, він складається з 8 розділів:

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

Концептуальна основа визначає мету, склад, користувачів фінансової звітності загального призначення (таблиця 1.2.1). Ця звітність надає інформацію не тільки для оцінки майбутніх чистих грошових потоків компанії, а й для оцінки діяльності керівництва підприємства його власниками.

Таблиця 1.2.1
Основні характеристики фінансової звітності загального користування

Мета фінансової звітності загального призначення	Надавати інформацію про економічні ресурси суб’єкта звітування, права вимоги до нього, а також про зміни в наданих ресурсах і правах вимоги, що відповідають визначенням елементів фінансової звітності
--	---

Склад (компоненти) фінансової звітності	Звіт про фінансовий стан	Звіт про зміни у власному капіталі	Звіт про прибутки та збитки й інший сукупний дохід	Звіт про рух грошових коштів	Примітки до фінансових звітів
Зміст інформації, яка надається	Інформація про ресурси та права вимоги на них	Інформація про зміни в ресурсах та правах вимоги на них, не пов'язані із фінансовими результатами	Фінансові результати		Пояснювальні матеріали
			за методом нарахування	у вигляді грошових потоків	

Якісні характеристики корисної фінансової інформації

Відповідно до визначених рішень, які будуть ухвалені за допомогою фінансової інформації, Рада з МСБО визначила її основні якісні характеристики (схема 1.2.2.1), а також вказала на неминуче обмеження затратності подання корисної фінансової інформації.



Схема 1.2.2.1. Взаємозв'язок якісних характеристик фінансових звітів

Отже, основними якісними характеристиками фінансової інформації її є доречність та правдиве подання. Доречність визначається:

- можливістю використання інформації для підтвердження раніше зроблених прогнозів, а також для прогнозування результатів діяльності підприємства на наступні періоди (передбачувана цінність);
- суттєвістю.

Правдиве подання пов'язане передусім із розкриттям економічної суті явища. Якщо юридична форма та економічна сутність не збігаються, перевага надається економічній сутності. Наприклад, якщо договір про продаж товарів, продукції, нерухомості тощо передбачає їх майбутній викуп, то, швидше за все, мова йде про операцію фінансування.

Правдиве подання також передбачає повноту, нейтральність та відсутність помилок. Оскільки суб'єкти здійснюють свою діяльність у динамічному мінливому середовищі, то слід виявляти обачність, оцінюючи активи, зобов'язання, доходи та витрати.

Основні характеристики посилюються зіставністю, перевіряємістю, своєчасністю та зрозумілістю.

Найбільш раціональний і ефективний процес застосування основоположних якісних характеристик зазвичай виглядає таким чином (схема 1.2.2.2).

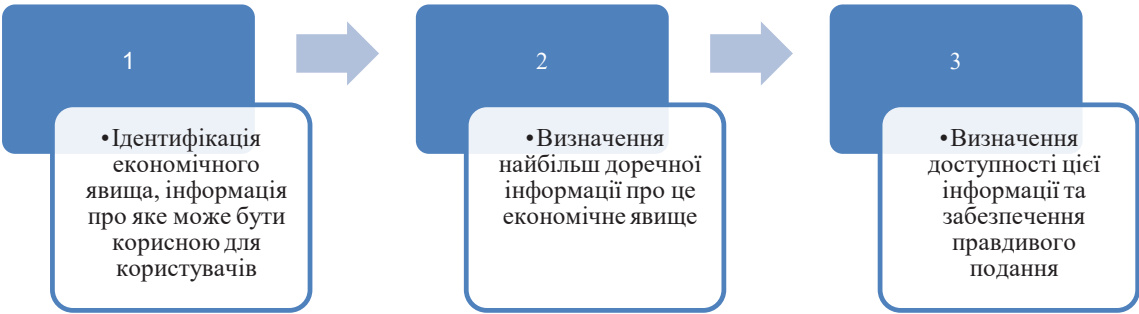


Схема 1.2.2. Етапи процесу застосування основоположних якісних характеристик

Суб'єкти звітування та види фінансової звітності

У Концептуальній основі 2018 року вперше визначено суб'єктів звітування та види звітності, які вони можуть надавати (схема 1.2.3).

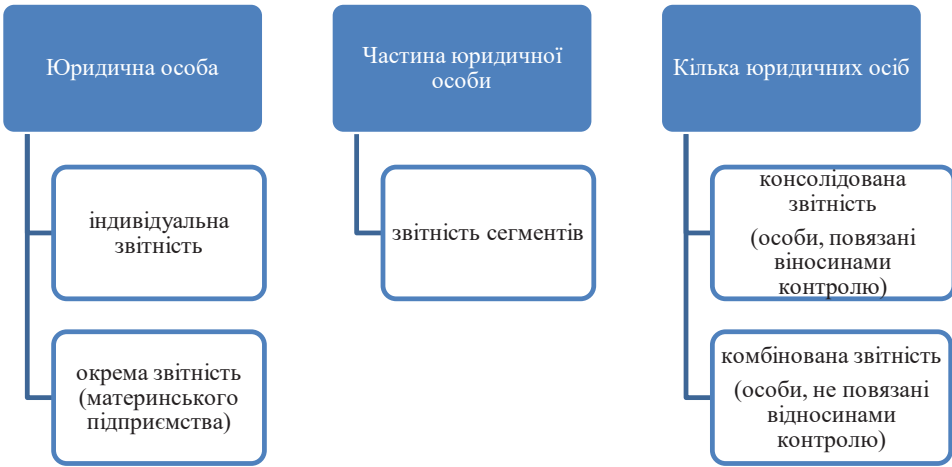


Схема 1.2.3. Суб'єкти звітування та можливі види фінансової звітності

Фінансова звітність надає інформацію на дату (звіт про фінансовий стан), за період (усі інші звіти) та хоча б за один попередній звітний період. Фінансова звітність зазвичай складається на підставі припущення безперервності суб'єкта звітування. Тут слід зазначити, що припинення діяльності частини юридичної особи або дочірнього підприємства групи передбачає використання принципу безперервності на більш високому рівні звітування, ніж рівень припинення діяльності. Це досягається застосуванням МСФЗ 5 «Необоротні активи на продаж і припинена діяльність». А на рівні юридичної особи, діяльність якої припинено, буде застосована інша основа обліку — ліквідаційний баланс.

Елементи фінансових звітів

Елементи фінансових звітів з метою їх подання у фінансових звітах розглядають через зв'язок із економічними ресурсами, правами вимоги і змінами в економічних ресурсах і правах вимоги (таблиця 1.2.4.1).

Таблиця 1.2.2
Елементи фінансових звітів

Ресурси або права вимоги	Елементи фінансових звітів	Визначення або опис
Економічний ресурс	Актив	Наявний економічний ресурс, контрольований суб'єктом звітування в результаті минулих подій. Економічний ресурс являє собою право, яке має потенціал створення економічних вигід
Права вимоги	Зобов'язання	Наявний обов'язок організації передати економічний ресурс, що виник в результаті минулих подій
	Власний капітал	Залишкова частка в активах суб'єкта звітування після вирахування всіх її зобов'язань
Зміни в економічних ресурсах і правах вимоги, що відображають фінансові результати діяльності	Доходи	Збільшення активів або зменшення зобов'язань, які призводять до збільшення власного капіталу, не пов'язаного з внесками власників прав вимоги стосовно власного капіталу суб'єкта звітування
	Витрати	Зменшення активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу, не пов'язаного з розподілами на користь власників прав вимоги стосовно до власного капіталу суб'єкта звітування
Інші зміни в економічних ресурсах і правах вимоги	—	Внески власників прав вимоги стосовно власного капіталу суб'єкта звітування та розподілу на користь цих власників
	—	Обмін активами або зобов'язаннями, який не призводить до збільшення або зменшення власного капіталу

Для кожного елемента фінансових звітів на підставі вимог стандартів суб'єкт звітування визначає одиницю обліку (схема 1.2.4).

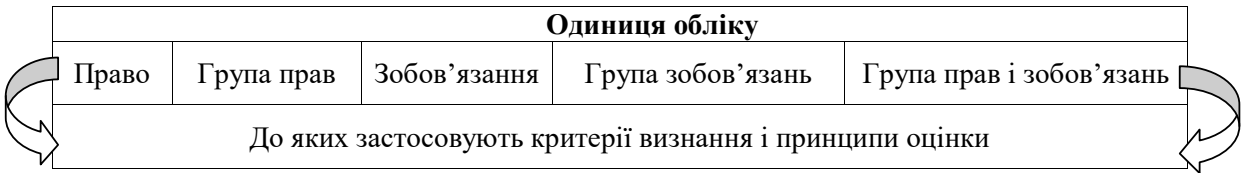


Схема 1.2.4. Рівні одиниць обліку

Елементи фінансових звітів підлягають визнанню та припиненню визнання, критерії яких узагальнено в таблиці 1.2.5.

Таблиця 1.2.3
Визнання та припинення визнання

Визнання	Припинення визнання	
Процес ідентифікації статті, що задовольняє визначенню одного з елементів фінансової звітності (актив, зобов'язання, власний капітал, доходи або витрати), для її включення до звіту про фінансовий стан або звіту (звітів) про фінансові результати	Виключення раніше визнаного активу або зобов'язання в цілому або його частини зі звіту про фінансовий стан	
	активу	зобов'язання
	втрата контролю над раніше визнаним активом в цілому або над його частиною	відсутність обов'язків щодо частини раніше визнаного зобов'язання в цілому або щодо його частини

Процес визнання елементів фінансових звітів пов'язує їх в єдине ціле (схема 1.2.4.2).



Схема 1.2.5. Взаємозв'язок елементів фінансових звітів

Оцінка елементів фінансових звітів

Для відображення у фінансових звітах їх елементи треба оцінювати з використанням однієї з баз оцінок, наведених у таблиці 1.2.5.1. Оцінку визначено як результат застосування бази оцінки щодо активу або зобов’язання і пов’язаних з ними доходів і витрат.

Таблиця 1.2.4
Бази оцінки елементів фінансових звітів

Історична вартість		Поточна вартість			
активу	зобов’язання	Інформація в грошовому вимірі про активи, зобов’язання і пов’язані з ними доходи та витрати з використанням оновленої інформації для відображення умов, наявних на дату оцінки			
Величина витрат, понесених при придбанні або створенні цього активу, яка включає відшкодування, сплачене з метою придбання або створення цього активу, плюс витрати на операцію	Величина відшкодування, отриманого за прийняття на себе цього зобов’язання, мінус витрати на операцію	справедлива вартість	✓ цінність використання для активів; ✓ вартість виконання для зобов’язань		поточна вартість заміщення (відшкодування)
у тому числі амортизована					
розрахункова оцінка майбутніх грошових потоків, дискontованих за ставкою, визначеною на момент первісного визнання		ціна, яка була б отримана при продажу активу або сплачена при передачі зобов’язання під час звичайної угоди між учасниками ринку на дату оцінки	приведена вартість грошових потоків або інших економічних вигід, які очікуються, отримати в результаті використання активу та його кінцевого вибуття	приведена вартість грошових коштів або інших економічних ресурсів, які очікуються передати в рахунок виконання свого зобов’язання	вартість еквівалентного активу на дату оцінки, що складається із суми відшкодування, яке було б сплачено на дату оцінки, і витрат на операцію, які були б понесені на цю дату
					відшкодування, яке було б отримано за еквівалентне зобов’язання на дату оцінки, за вирахуванням витрат на операцію, які були б понесені на цю дату

Кожна база оцінки має свій вплив на подання інформації у Звіті про фінансовий стан та Звіті про прибутки та збитки. Щодо активів цей вплив узагальнено в таблиці 1.2.5.2.

Таблиця 1.2.5
Інформація про активи, яка надається у результаті використання конкретної бази оцінки

Історична вартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Цінність використання (припущення, специфічні для суб'єкта)	Поточна вартість заміщення
1	2	3	4
Звіт про фінансовий стан			
Історична вартість (включаючи витрати на операцію), яка не була спожита і при цьому є очікуване відшкодування (включає проценти, нараховані на компонент фінансування)	Ціна, яка була б отримана при продажу активу (без вирахування витрат за угодою, пов'язаних з вибуттям)	Теперішня вартість майбутніх грошових потоків від використання активу та його кінцевого вибуття (після вирахування теперішньої вартості витрат на операцію, пов'язаних з вибуттям)	Поточна вартість заміщення (включаючи витрати на операцію), яка не була спожита і при цьому є очікувані економічні вигоди
Звіт про прибутки та збитки			
—	Різниця між сплаченим відшкодуванням і справедливою вартістю придбаного активу	Різниця між сплаченим відшкодуванням і цінністю використання придбаного активу	—
	Витрати на операцію, пов'язані з придбанням активу		
Витрати = історична вартість проданого або спожитого активу	Витрати = справедлива вартість проданого або спожитого активу	Витрати = цінність використання проданого або спожитого активу	Витрати = поточна вартість заміщення проданого або спожитого активу
Отримані доходи			
Можуть бути надані на валовій основі або нетто-основі			
Витрати на операцію з продажу активу	—		Витрати на операцію з продажу активу

Процентний дохід, нарахований за історичною ставкою, оновлюваною, якщо актив передбачає змінну процентну ставку	Відображається у складі доходів і витрат, зумовлених зміною справедливої вартості	Відображається у складі доходів і витрат, зумовлених зміною цінності використання	Процентний дохід, нарахований за поточною ставкою
	Може ідентифікуватися окремо		
Витрати, що виникають через те, що історична вартість стає вищою суми очікуваного відшкодування	Відображається у складі доходів і витрат, зумовлених зміною справедливої вартості	Відображається у складі доходів і витрат, зумовлених зміною цінності використання	Витрати, що виникають в результаті того, що поточна вартість заміщення не буде відшкодована
	Може ідентифікуватися окремо		
Визнаються, коли необхідно відобразити знецінення Для фінансових активів — доходи і витрати, зумовлені зміною розрахункових грошових потоків	Відображаються у складі доходів і витрат, зумовлених зміною справедливої вартості	Відображаються у складі доходів і витрат, зумовлених зміною цінності використання	Відображаються у складі доходів і витрат, зумовлених зміною цін (доходи і збитки від володіння)

Інформацію, яка має бути відображена щодо зобов'язань відповідно до обраної бази оцінки у Звіті про фінансовий стан та Звіті про прибутки та збитки, узагальнено в таблиці 1.2.5.3.

Таблиця 1.2.6 Інформація про зобов'язання, яка надається у результаті використання конкретної бази оцінки

Подія	Історична вартість	Справедлива вартість (припущення учасників ринку)	Вартість виконання (припущення, специфічні для суб'єкта)	Поточна вартість відшкодування
1	2	3	4	5
Звіт про фінансовий стан				

Балансова вартість	Відшкодування (за вирахуванням витрат на операцію), отримане за прийняття на себе невиконаної частини зобов'язання, збільшене на суму перевищення розрахункової величини вибуття коштів над величиною отриманого відшкодування	Ціна, яка була б сплачена за передачу невиконаної частини зобов'язання (без урахування витрат за угодою, які були б понесені при передачі)	Приведена вартість майбутніх грошових потоків, які виникнуть при виконанні невиконаної частини зобов'язання (включаючи приведену вартість витрат за угодою, які будуть понесені при виконанні або передачі зобов'язання)	Відшкодування (за вирахуванням витрат за угодою), яке було б отримано в даний час за прийняття на себе невиконаної частини зобов'язання + Сума перевищення розрахункової величини вибуття коштів над величиною цього відшкодування
	(Включає відсотки, нараховані на компонент фінансування.)			
Звіт про прибутки та збитки				
Первісне визнання	—	Різниця між отриманим відшкодуванням і справедливою вартістю зобов'язання	Різниця між отриманим відшкодуванням і вартістю виконання зобов'язання	—
		Витрати на проведення операції, пов'язані з прийняттям на себе зобов'язання		
Виконання зобов'язання	Доходи = історичній вартості виконаного (історичне відшкодування)	Доходи = справедливій вартості виконаного зобов'язання	Доходи = вартості виконання переданого зобов'язання	Доходи = поточній вартості відшкодування виконаного зобов'язання
	Витрати, понесені на виконання зобов'язання			
	Можуть бути подані на валовій або нетто-основі	Можуть бути подані на валовій або нетто-основі. В разі подання на валовій основі історичне відшкодування може подаватися окремо		
Передача зобов'язання	Доходи = історичній вартості переданого зобов'язання (вартість історичного заміщення)	Доходи = справедливій вартості переданого зобов'язання	Доходи = вартості виконання переданого зобов'язання	Доходи = поточній вартості заміщення переданого зобов'язання (вартість поточного відшкодування)
	Витрати (включаючи витрати на операцію), сплачені за передачу зобов'язання			

	Можуть бути подані на валовій або нетто-основі			
Процентні витрати	Процентні витрати, нараховані за історичними ставками, які оновлюються, коли зобов’язання передбачає змінну процентну ставку	У складі доходів і витрат від змін справедливої вартості	У складі доходів і витрат від змін вартості виконання	Процентні витрати, нараховані за поточними ставками
		Можуть бути ідентифіковані окремо		
Вплив подій, в результаті яких зобов’язання стає обтяжливим	Витрати дорівнюють сумі перевищення розрахункової величини вибуття грошей над історичною вартістю зобов’язання або сумі наступної зміни цього перевищення	У складі доходів і витрат, зумовлених зміною справедливої вартості	У складі доходів і витрат, зумовлених зміною вартості виконання	Витрати дорівнюють сумі перевищення розрахункової величини вибуття грошей над поточною вартістю заміщення зобов’язання або сумі наступної зміни цього перевищення
		Може бути визначено окремо		
Зміни вартості	Визнаються лише у разі обтяжливого контракту. Для фінансових зобов’язань — доходи і витрати від змін розрахованих грошових потоків	У складі доходів і витрат від змін справедливої вартості	У складі доходів і витрат від змін вартості виконання	Доходи і витрати, які відображають ефект зміни цін (доходи і збитки від володіння)

Оцінка власного капіталу визначається оцінкою активів і зобов'язань у такий спосіб:

Балансова вартість власного капіталу	=	Загальна балансова вартість всіх визнаних активів – Загальна балансова вартість всіх визнаних зобов'язань
--------------------------------------	---	---

Подання і розкриття інформації у фінансових звітах. Концепції капіталу

Подання і розкриття інформації у фінансових звітах мають забезпечувати ефективну комунікацію (таблиця 1.2.7). З цією метою до одиниць обліку застосовують:

- класифікацію статей активів і зобов'язань, доходів і витрат, власного капіталу;
- агрегування статей активів і зобов'язань, доходів і витрат, власного капіталу.

При цьому необхідно знайти баланс, щоб розуміння доречної інформації не було обтяжено надмірною кількістю незначних деталей або внаслідок надмірного агрегування.

За певних обставин стандарти дозволяють взаємозалік окремих одиниць обліку для їх подання у фінансових звітах. Щодо класифікації інформації, зокрема, у Звіті про прибутки та збитки й інший сукупний дохід. Саме Рада з МСБО вирішує, як саме доходи і витрати мають

бути визнані у складі іншого сукупного доходу, та за яких обставин вони можуть бути перекласифіковані у прибутки та збитки.

Таблиця 1.2.7 Подання і розкриття інформації

Засоби ефективного подання та розкриття інформації		
Концентрація на <i>цілях і принципах</i> подання та розкриття інформації	<i>Класифікація</i> інформації	<i>Агрегування</i> інформації
		
Баланс між свободою у виборі доречної інформації і вимогою порівнянності	Розподіл статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат за певними групами з урахуванням їхніх спільних характеристик з метою представлення та розкриття інформації	Процес об'єднання статей активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів або витрат, які мають загальні характеристики і належать до однієї тієї самої класифікаційної групи

Фінансові звіти базуються на певній концепції капіталу. Вибір підприємством відповідної концепції капіталу визначають потреби користувачів фінансової звітності (таблиця 1.2.6.2).

Таблиця 1.2.8 Концепції капіталу і підтримки капіталу

Інформаційні потреби користувачів	
 Інформація про підтримання номінальної величини інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу	 Інформація про операційну здатність підприємства
Тлумачення капіталу	
Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
Чисті активи або власний капітал	Виробничі потужності компанії, пов'язані з операційними можливостями
Тлумачення прибутку	
Прибуток буде зароблено тільки в тому випадку	
якщо фінансова (або грошова) вартість чистих активів на кінець періоду перевищує фінансову (або грошову) вартість чистих активів на початок періоду після вилучення ефекту розподілів на користь власників і внесків з їхнього боку протягом періоду	якщо фізична виробнича потужність (або операційна спроможність) організації (або ресурси чи кошти, необхідні для досягнення такої потужності) на кінець періоду перевищує фізичну виробничу потужність на початок періоду після вилучення ефекту розподілів на користь власників і внесків з їх боку протягом періоду
Бази оцінки	
У номінальних грошових одиницях або в одиницях постійної купівельної спроможності	Поточна вартість заміщення

Вибір бази оцінки та концепції підтримки капіталу визначає модель обліку, яку використовують під час підготовки фінансової звітності. На сьогодні Рада з МСБО не пропонує використовувати певну модель обліку, за винятком подання фінансової звітності у валюті країни з гіперінфляційною економікою.

Глава 2. Складові фінансової звітності

- 2.1. Ідентифікація фінансової звітності
- 2.2. Звіт про фінансовий стан
- 2.3. Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід
- 2.4. Звіт про зміни у власному капіталі
- 2.5. Звіт про рух грошових коштів
- 2.6. Примітки до фінансових звітів

2.1. Ідентифікація фінансової звітності

Щорічна звітна інформація у міжнародній практиці зазвичай містить не лише фінансову звітність. Міжнародний стандарт аудиту 720 надає таке визначення річного звіту: «Це документ або сукупність документів, підготовлених, як правило, на щорічній основі керівництвом або особами, що відповідають за корпоративне управління, відповідно до законодавства, нормативних актів або практики, що склалася, з метою надати власникам (або аналогічним зацікавленим особам) інформацію про діяльність суб'єкта господарювання, його фінансові результати і фінансовий стан, відображені у фінансовій звітності». У складі річного звіту розрізняють фінансову звітність разом із Звітом незалежного аудитора та іншу фінансову і нефінансову інформацію.

Наявність Звіту незалежного аудитора надає користувачам фінансових звітів обґрунтовану впевненість, що фінансові звіти у цілому не містять суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Такий звіт не поширюється на іншу інформацію, яка може надаватись у річному звіті.

Тому вкрай важливо в одному опублікованому документі *відмежувати фінансову звітність від іншої інформації*, яка може бути корисною для користувачів, але не завжди складена за принципами МСФЗ.

МСБО 1 вимагає, щоб підприємство чітко ідентифікувало кожний фінансовий звіт і примітки. Крім того, підприємство, що звітує, наводить у чіткому викладі таку інформацію:

- а) *власну назву* та будь-які можливі зміни в ній протягом звітного періоду;
 - б) фінансова звітність стосується *лише підприємства, що звітує*, чи також *групи* підконтрольних підприємств;
 - в) *дату кінця звітного періоду* або охопленого звітністю періоду;
 - г) *валюту подання* та використаний у звітності *рівень округлення* (тисячі чи мільйони).
- Інформація подається у відповідних заголовках сторінок, звітів, приміток, стовпчиків тощо. Далі наведено приклади такої ідентифікації у фінансовій звітності за МСФЗ однієї з відомих в Україні лістингових компаній.

Приклад 2.1.1

Титульний аркуш звітності, перевіреної незалежним аудитором (джерело інформації про компанію тут і далі – <http://www.centrenergocom/>).

Публічне акціонерне товариство
«ЦЕНТРЕНЕРГО»

Фінансова звітність
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 року

Приклад 2.1.2

Зміст фінансової звітності, перевіреної незалежним аудитором.

Публічне акціонерне товариство «ЦЕНТРЕНЕРГО»
Фінансова звітність
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 року

ЗМІСТ	
Заява про відповідальність керівництва за підготовку і затвердження фінансової звітності	3
Звіт незалежного аудитора	4
Звіт про фінансовий стан	7
Звіт про сукупний дохід	9
Звіт про рух грошових коштів	10
Звіт про зміни у власному капіталі	12
Примітки до фінансової звітності	
1. Загальна інформація	17
2. Основа складання фінансової звітності	19
3. Істотні облікові судження, оцінки та припущення	21
4. Основні положення облікової політики	26
5. Основні засоби	34
<...>	

Приклад 2.1.3

Відомості ідентифікації у примітках до фінансової звітності.

Публічне акціонерне товариство «ЦЕНТРЕНЕРГО»
Примітки до фінансової звітності
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 року
(суми наведені у тисячах гривень, якщо не зазначено інше)
<...>

17. Інші поточні зобов'язання

Станом на 31 грудня 2017 року інші поточні зобов'язання були представлені наступним чином:

	2017	2016
Зобов'язання з ПДВ, відображені за касовим методом	139242	153897
<...>	<...>	<...>
Інші зобов'язання	4 766	19 933
Всього	313 092	371 613

2.2. Звіт про фінансовий стан

Звіт про фінансовий стан є базовим звітом для розуміння наявності у підприємства на певну дату економічних ресурсів, необхідних для ведення господарської діяльності, та прав вимоги на них з боку власників і кредиторів. Він включає структуровану інформацію про активи, зобов'язання та власний капітал підприємства. Вимоги до складання звіту про фінансовий стан наведено в МСБО 1 «Подання фінансової звітності».

Призначення та елементи звіту про фінансовий стан

Головна мета звіту про фінансовий стан полягає у тому, щоб допомогти його користувачам визначити сильні і слабкі сторони суб'єкта звітування, оцінити його ліквідність та платоспроможність, потреби в додаткових джерелах фінансування та імовірність його отримання. Інформація з цього звіту також надає можливість проаналізувати діяльність керівництва з відповідального управління економічними ресурсами суб'єкта звітування.

Елементи звіту про фінансовий стан — активи, зобов'язання та власний капітал визначені у *Концептуальній основі фінансової звітності*.

Розглянемо докладніше кожен з наведених елементів.

Економічні ресурси підприємства (активи)

Ключовими аспектами сучасного визначення активів як економічних ресурсів, які є правом, здатним генерувати економічні вигоди, та контролюються суб'єктом господарювання, узагальнені на *схемі 2.2.1*.



Схема 2.2.1. Ключові характеристики активів

Підприємство має окремо подавати кожний суттєвий клас подібних активів, крім випадків, коли вони є несуттєвими. Для цього суб'єкт господарювання складає судження щодо того, чи подавати окремо додаткові статті, на основі оцінки:

- характеру і ліквідності активів;
 - функції активів у межах суб'єкта господарювання; та
 - сум, характеру та строків зобов'язань.
- У МСБО 1 наведено статті, які заслуговують окремого подання у звіті. До них належать:
- основні засоби;
 - інвестиційна нерухомість;
 - нематеріальні активи;
 - фінансові активи;
 - інвестиції, обліковані із застосуванням методу участі в капіталі;
 - біологічні активи у сфері застосування МСБО 41 «Сільське господарство»;
 - 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
 - поточні активи з податку на прибуток;
 - відстрочені податкові активи.

У звіті про фінансовий стан можуть бути наведені й інші активи, якщо вони досить суттєві. Це аванси видані, інші необоротні та оборотні активи тощо. Якщо статті недостатньо значні для подання окремими статтями у звіті про фінансовий стан, вони можуть об'єднуватися у групи з розподілом на підстатті у примітках.

Права вимоги на ресурси — зобов'язання

Якщо в результаті минулих подій підприємство має наявний обов'язок передати економічний ресурс, то в звіті про фінансовий стан підприємства треба визнавати **зобов'язання**. Ключові характеристики зобов'язання показані на *схемі 2.2.2*.



Схема 2.2.2. Ключові характеристики зобов'язань

Загалом у МСБО 1 визначено такі **статті зобов'язань** до подання у звіті про фінансовий стан:

- торговельна та інша кредиторська заборгованість;
- забезпечення;
- фінансові зобов'язання;
- зобов'язання щодо поточного податку на прибуток;
- відстрочені податкові зобов'язання;
- зобов'язання, включені до ліквідаційних груп, класифікованих як утримувані для продажу.

Капітал

Права вимоги щодо власного капіталу суб'єкта господарювання — це права вимоги щодо залишкової частки в його активах після вирахування всіх зобов'язань. Іншими словами, це права вимоги, які не відповідають визначенню зобов'язання. Такі права вимоги можуть виникати на підставі договору, вимог законодавства або аналогічних джерел вимог і включають:

- різні види акцій, випущених суб'єктом господарювання; і
- деякі зобов'язання з випуску іншого права вимоги по відношенню до власного капіталу.

МСБО 1 для груп компаній у консолідованій звітності вважає принциповим розподіл капіталу на той, що належить власникам материнської компанії, та неконтрольовані частки участі.

У звіті про фінансовий стан власний капітал може бути поділений на **підкласи**, наприклад, такі:

- зареєстрований капітал;
- нерозподілений прибуток;
- резерви (як результат розподілу прибутку);
- інші резерви (резерв переоцінок, резерв курсових перерахунків);
- власні викуплені акції (вартість яких віднімається під час визначення підсумку власного капіталу).

Така класифікація може бути доречною для ухвалення рішень користувачами фінансових звітів, якщо вона бере до уваги правові або інші обмеження спроможності підприємства сплачувати дивіденди або іншим чином використовувати власний капітал.

Якщо статут або закон вимагають створення резервів у вигляді додаткового заходу захисту суб'єкта господарювання та його кредиторів від впливу збитків, то такий резерв має бути створений. В Україні до акціонерних товариств висувають вимогу формувати із заробленого прибутку **резервний капітал** у розмірі 15% від статутного капіталу (ст. 19 Закону України «Про акціонерні товариства»).

Законодавство може встановлювати й інші обмеження. Приміром, **мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства** в Україні становить 1250 мінімальних заробітних плат з огляду на ставку мінімальної заробітної плати, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. У 2019 році сума мінімального статутного капіталу складала 5 216 250 грн.

Існування та розмір правових, статутних та інших резервів є інформацією, яка може бути доречною для потреб користувачів при ухваленні ними рішень, тому має бути розкрита у фінансовій звітності. Кошти, переведені у такі резерви, витратами не вважаються, а розцінюються як асигнування нерозподіленого прибутку.

Сума, за якою власний капітал відображено в звіті про фінансовий стан, залежить від оцінки активів та зобов'язань. Тому його розмір значною мірою залежить від обраної облікової політики щодо оцінки необоротних активів, амортизаційної політики підприємства, оцінок наявних фінансових інвестицій, визнання впливу факторів знецінення активів, актуарних та інших припущень при оцінці зобов'язань.

Форма звіту про фінансовий стан

На відміну від національного законодавства, де НП(С)БО 1 встановлює єдині форми звітності для підприємств, які перейшли на застосування МСФЗ та які ведуть облік за П(С)БО, МСБО 1 не встановлює ані чіткого порядку, ані формату подання статей у фінансових звітах. Разом з тим, він визначає певні принципи подання статей у звіті про фінансовий стан.

Підприємства можуть класифікувати активи і зобов'язання на **поточні** та **непоточні** (схема 2.2.3), або наводити їх за ліквідністю. Базою розмежування активів і зобов'язань на поточні та непоточні є операційний цикл. **Операційний цикл** суб'єкта господарювання — це час між придбанням активів для переробки та реалізацією їх у грошові кошти або еквіваленти грошових коштів.

Якщо звичайний операційний цикл не можна чітко ідентифікувати, то припускається, що його тривалість дорівнює 12 місяцям. Поточні активи складаються з активів (таких, як запаси та торговельна дебіторська заборгованість), що їх продають, споживають чи реалізують як частину нормального операційного циклу, навіть якщо немає абсолютної впевненості, що вони будуть реалізовані протягом 12 місяців після кінця звітного періоду. Поточні активи складаються також з активів, утримуваних в основному з метою продажу (прикладами є деякі фінансові активи, що відповідають визначенню, наведеному в МСФЗ 9), та поточної частини непоточних фінансових активів.



Схема 2.2.3. Склад поточних та непоточних активів у звіті про фінансовий стан за МСФЗ

Підприємство має розкривати інформацію у звіті про фінансовий стан або у примітках, деталізуючи подані рядки з використанням класифікації, яка відповідає особливостям

діяльності підприємства. Рівень деталізації в поданні статей залежить від вимог МСФЗ, а також розміру, характеру та функції відповідних елементів. Якщо підприємство перекласифіковує фінансові інструменти, то воно повинно розкривати інформацію про суму, час та причину такої перекласифікації. Також у примітках має бути розкрита облікова політика щодо кожної значущої статті звіту про фінансовий стан.

Загалом МСФЗ-звітність, щонайменше в частині звіту про фінансовий стан, має дуже багато спільного з формою балансу, затвердженою НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Винятками є:

- послідовність подання інформації (у міжнародній практиці спочатку наводиться інформація станом на кінець звітного періоду, а потім — на кінець попереднього);
- наявність у МСФЗ-звітності посилань на відповідне розкриття статті у примітках, що робить звіт більш інформативним
- кількість розділів активів та зобов'язань;
- вимога МСБО 1 щодо відображення інформації на початок попереднього періоду у разі зміни облікової політики та (або) ретроспективного перерахунку статей у разі виправлення помилок попередніх періодів.

Нумерацію приміток підприємство визначає самостійно. Важливо, щоб кожна із суттєвих статей була розкрита. Дозволено не розкривати ті суттєві статті, суть та назва яких повністю розкриті в основному звіті. Наприклад, «Аванси видані» не потребує приміток за умови, що серед постачальників немає пов'язаних осіб, розрахунки за якими підлягають обов'язковому виділенню у складі кожної зі статей звітності.

Розглянемо приклад Звіту про фінансовий стан за звичною для міжнародної практики формою.

Приклад 2.2.1

**Звіт про фінансовий стан ТОВ «Інтер-Стар»
станом на 31 грудня 2019 року
(в тисячах гривень)**

	Примітка	31.12.2019	31.12.2018
АКТИВИ			
Основні засоби	8	39 622	37 942
Нематеріальні активи	9	5 285	5 374
Інвестиції, обліковані за справедливою вартістю	10	4 167	4 442
Довгострокова дебіторська заборгованість	12	11 871	10 086
Інші фінансові активи	11	-	2 021
Усього необоротні активи		60 945	59 865
Запаси	15	32 738	28 153
Торгова дебіторська заборгованість	13	24 937	24 263
Передоплати сплачені		3 428	2 430
Інша дебіторська заборгованість	14	15 430	19 195
Короткострокові депозити в банку	16	13 750	20 000
Грошові кошти та їх еквіваленти	16	2 539	961
Разом оборотні активи		92 822	95 002
Разом активи		153 767	154 867
Капітал			
Зареєстрований капітал	20	15 000	11 000

Резервний капітал	20	1 382	686
Нерозподілений прибуток		88 645	85 874
Разом капітал		105 027	97 560
Зобов'язання			
Довгострокові позики	18	14 500	22 250
Відстрочені податкові зобов'язання	29	1 633	1 779
Усього довгострокові зобов'язання		16 133	24 029
Поточна частина довгострокових зобов'язань	18	7 750	7 750
Торгова кредиторська заборгованість	17	14 903	17 454
Поточні зобов'язання з податку на прибуток		1 384	110
Аванси отримані		3 759	3 495
Інша кредиторська заборгованість	19	4 811	4 469
Разом поточні зобов'язання		32 607	33 278
Разом зобов'язання		48 740	57 307
Разом капітал і зобов'язання		153 767	154 867

2.3. Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід свідчить про фінансові результати підприємства за звітний період. Показники фінансових результатів господарської діяльності підприємства відображають зміни в економічних ресурсах і правах вимоги, ефективність роботи керівництва і якість управлінських рішень.

Призначення та елементи звіту

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід допомагає власникам та потенційним інвесторам оцінити прибутковість бізнесу і доцільність інвестування в активи підприємства, кредиторам — проаналізувати можливість погашення основної суми та обслуговування боргу позичальником, податковим органам — оцінити рентабельність та доцільність організації виїзних перевірок, а працівникам — оцінити здатність підприємства виплачувати стабільну та достойну заробітну плату.

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

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

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід може бути складений у формі одного звіту або окремо, при цьому перша частина буде звітом про прибутки та збитки, а друга включатиме підсумкову суму прибутків чи збитків за період, елементи іншого сукупного доходу та підсумковий показник сукупних доходів підприємства (про це йтиметься далі). Тепер детальніше охарактеризуємо базові елементи звіту.

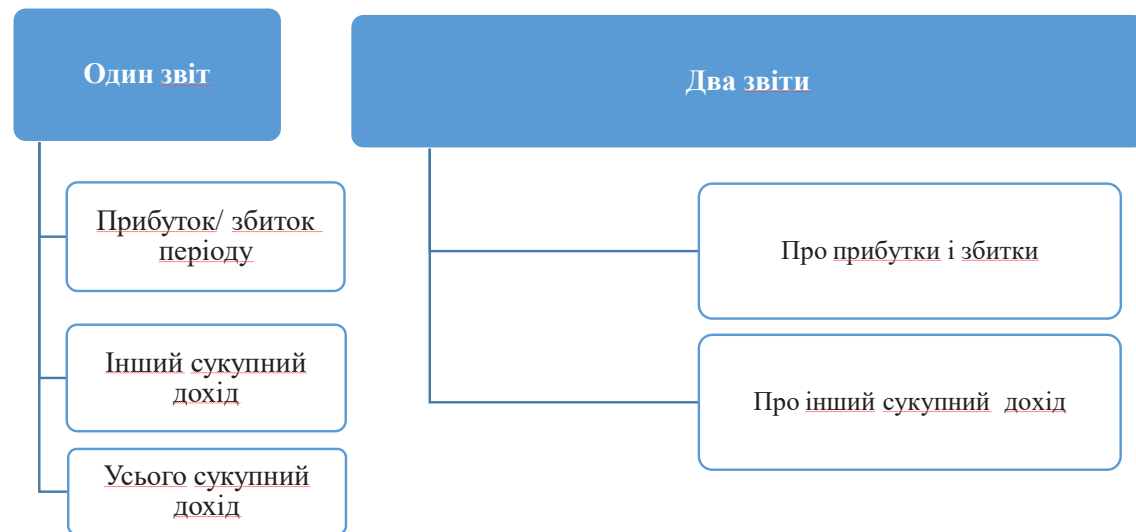


Схема. 2.3.1. Альтернативні підходи до подання інформації про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за МСБО 1

Дохід

Доходи підприємства включають **дохід від звичайної діяльності** (йому присвячено окремий стандарт МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами» та положення кількох інших стандартів, і **прибуток від інших операцій**.

Прибуток від інших операцій відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і не мають системного характеру. Прибуток від інших операцій означає збільшення економічних вигід, але зазвичай його відображають на нетто-основі за вирахуванням пов'язаних з ним витрат.

Дохід дає або збільшення корисності окремих активів, або зростання їх кількості, тобто отримання доходу впливає на зростання активів балансу (грошових коштів, торговельної дебіторської заборгованості). З іншого боку, дохід може впливати на зменшення зобов'язань (продаж товарів зараховують як погашення кредитних зобов'язань перед банком). Отже, дохід визнається у момент зростання активів чи зменшення зобов'язань.

Витрати

Згідно з визначенням, витрати включають витрати та втрати (збитки), які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Зазвичай вони мають форму вибуття активів (грошових коштів або запасів) або їх амортизації (наприклад, основних засобів чи нематеріальних активів).

Втрати чи збитки відображають інші статті, що відповідають визначенню витрат та інколи можуть виникати під час звичайної діяльності підприємства. Втрати означають зменшення економічних вигід, що за суттю є аналогічним до інших звичайних витрат.

Коли втрати визнають у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, їх зазвичай відображають окремо від собівартості та інших витрат звичайної діяльності, оскільки таким чином подана інформація є більш корисною для ухвалення економічних рішень. Як і інші доходи, збитки зазвичай відображають у звітах за вирахуванням пов'язаного з ними доходу. І якщо доходи одного характеру не перевищують втрати, що їм відповідають, то чисту суму показують в інших витратах, а якщо перевищують — в інших доходах.

Структура звіту

Мінімум інформації, яка має бути відображена у **звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід** за період, визначено МСБО 1. Приміром, розділ **про прибутки та збитки** має включати:

- дохід від звичайної діяльності;
 - прибутки та збитки від припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю;
 - фінансові витрати;
 - збитки від зменшення корисності (включаючи відновлення збитків від зменшення корисності або прибутків від зменшення корисності), визначені відповідно до МСФЗ 9;
 - частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;
 - будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю фінансового активу та його справедливою вартістю на дату перекласифікації з категорії в категорію як визначено МСФЗ 9;
 - податкові витрати;
 - одну суму підсумку припинених видів діяльності;
 - підсумкову суму прибутку або збитку періоду.
- Розділ (або окремий звіт) **щодо сукупних доходів** має включати:
- статті іншого сукупного доходу, які у подальшому не будуть перекласифіковані у прибуток або збиток;
 - окремо серед них — частка іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі;
 - статті іншого сукупного доходу, які у подальшому будуть перекласифіковані у прибуток або збиток;
 - окремо серед них — частка іншого сукупного доходу асоційованих або спільних підприємств, облік яких здійснюється за методом участі у капіталі;
 - загальний сукупний дохід.

Крім того, в **консолідованому звіті** материнське підприємство розкриває такі статті, розподіляючи їх за період:

- прибуток або збиток за період щодо неконтрольованих часток та власників материнської компанії;
- загальний сукупний дохід за період щодо неконтрольованих часток та власників материнського підприємства.

Підприємство може включати **додаткові рядки** у Звіт на додаток до зазначених вище (наприклад, проміжні підсумки «Валовий прибуток», «Операційний прибуток» «Прибуток до оподаткування», або статті доходів чи витрат) та змінювати використані описи й порядок наведення статей, якщо це потрібно для пояснення елементів фінансових результатів діяльності. Жодна стаття доходу або витрат не може бути подана у вигляді надзвичайних статей.

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

- списання запасів до чистої вартості реалізації або списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;
- реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;
- вибуття об'єктів основних засобів;
- вибуття інвестицій;
- припинена діяльність;
- урегулювання судових позовів; та
- інші сторнування забезпечень.

Оскільки вплив різних напрямів діяльності, операцій та інших подій господарської діяльності різняться за періодичністю, потенціалом прибутку чи збитку та передбачуваністю, то розкриття інформації про компоненти фінансових результатів діяльності допомагає користувачам зрозуміти, які фінансові результати має підприємство, та спрогнозувати його майбутні грошові потоки.

Підприємство має визнавати всі статті доходу та витрат за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше. В окремих стандартах визначено обставини, за яких підприємство визнає окремі статті поза межами прибутку або збитку за поточний період. Наприклад, у МСБО 8 названо дві такі обставини: виправлення помилок та вплив змін в облікових політиках.

Крім того, підприємство повинно розкривати суму *податку на прибуток*, пов'язану з кожним компонентом іншого сукупного доходу, включаючи коригування перекласифікації, або безпосередньо у звіті, або у примітках.

Інший сукупний дохід

Інший сукупний дохід (ІСД) являє собою зміну вартості активів чи зобов'язань в результаті дій чи подій, які не є прямим наслідком управлінських рішень менеджменту, і одночасно не залежать від операцій з учасниками юридичної особи.

Таблиця 2.3.1

Елементи іншого сукупного доходу

Номер з/п	Назва	Документ, який регулює
1	Зміни <i>дооцінки</i> основних засобів та нематеріальних активів, які оцінюються за переоціненою вартістю	МСБО 16 та МСБО 38
2	Актарний прибуток (збиток) за <i>пенсійними планами</i> зі встановленими виплатами	МСБО 19
3	Прибутки та збитки, що виникають від переведення фінансової звітності <i>закордонної господарської одиниці</i>	МСБО 21
4	Прибутки та збитки від інвестицій в <i>інструменти капіталу</i> , які оцінюють за справедливою вартістю через ІСД, а також від пов'язаних з ними інструментів хеджування	П.5.7.5 МСФЗ 9
5	Сума зміни у справедливій вартості фінансових зобов'язань, оцінених за справедливою вартістю, яка стосується <i>змін кредитного ризику</i> за такими зобов'язаннями	П.5.7.7 МСФЗ 9
6	Окремі операції з <i>опціонами</i> та <i>форвардними контрактами</i> , визначеними як інструменти хеджування	П.6 МСФЗ 9

Згідно з МСБО 1, підприємство може подавати у звіті компоненти іншого сукупного доходу без урахування відповідних податкових впливів або до відповідних податкових впливів, із зазначенням єдиної суми сукупного податку на прибуток щодо цих компонентів.

Підприємство має розкривати коригування перекласифікації, пов'язані з компонентами ІСД. Коригування перекласифікації включається до відповідного компоненту ІСД в тому періоді, в якому таке коригування перекласифікується у прибуток або збиток. Ці суми можуть

бути визнані в ІСД як нереалізований дохід у поточному або попередньому періодах відповідно до вимог конкретних стандартів. Такі нереалізовані доходи необхідно вилучати з ІСД в періоді, коли ці реалізовані доходи перекласифікують у прибуток або збиток, щоб уникнути подвійного включення таких нереалізованих доходів у загальну суму сукупного доходу. Підприємство може подавати коригування перекласифікації у звіті або у примітках. Підприємство, яке подає коригування перекласифікації у примітках, подає компоненти ІСД після усіх відповідних коригувань перекласифікації.

Подання звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід та приміток

Підприємство має подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, за класифікацією, яка базується *на характері витрат* або на їхній *функції* у підприємства, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Витрати поділяють на підкласи з метою виділення компонентів фінансових результатів діяльності, які можуть різнитися за періодичністю, потенціалом прибутку або збитку та передбачуваністю. Цей аналіз подають одним із двох методів або форм подання витрат (*схема 2.3.2*).

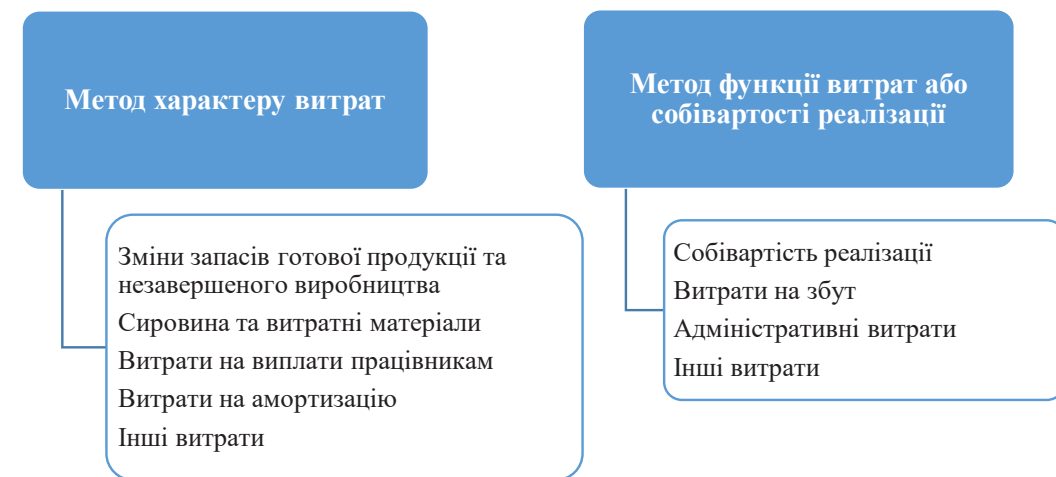


Схема 2.3.2. Методи аналізу витрат у звіті про прибутки та збитки

Вибір наведених вище методів залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру діяльності підприємства. Проте, оскільки інформація про характер витрат є корисною для прогнозування майбутніх грошових потоків, розкриття додаткової інформації вимагається тоді, коли застосовується класифікація витрат за функцією.

Обидва методи вказують на ті витрати, які можуть змінитися, якщо зміниться рівень реалізації або виробництва підприємства.

Розглянемо приклад звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за класичною формою подання за функцією у формі двох звітів.

Приклад 2.3.1

Звіт про прибутки та збитки ТОВ «Інтер-Стар» за звітний рік, що закінчився 31 грудня 2019 року (в тисячах гривень)

	Примітки	2019	2018
Дохід від продажу	21	174 026	145 340
Собівартість реалізованої продукції	22	(142 751)	(121 798)
Валовий прибуток		31 275	23 542
Загальні та адміністративні витрати	23	(5 628)	(5 053)
Комерційні витрати	24	(4 263)	(2 925)
Інші доходи	25	3 018	3 352
Інші витрати	26	(2 803)	(1 116)
Прибуток від операційної діяльності		21 599	17 800
Фінансові доходи	27	3 047	5 883
Фінансові витрати	28	(7 520)	(9 626)
Прибуток до оподаткування		17 126	14 057
Податок на прибуток	29	(3 203)	(2 594)
ПРИБУТОК ЗА РІК		13 923	11 463

Звіт про сукупні доходи ТОВ «Інтер-Стар» за рік, що закінчився 31 грудня 2019 року (в тисячах гривень)

	Примітки	2019	2018
Прибуток за рік		13 923	11 463
Інший сукупний дохід: <i>що ніколи не буде перекласифіковано в прибуток або збиток</i>			
Прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю	10	(275)	1 329
За вирахуванням податку на прибуток	29	50	(239)
Разом інший сукупний дохід		(225)	1 090
Разом сукупний дохід		13 698	12 553

Альтернативне подання за характером витрат наведено в прикладі 2.3.2. Опціонально цей звіт подано у формі єдиного звіту, хоча його можна було розділити на дві частини, як у прикладі 2.3.1.

Приклад 2.3.2

Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід ТОВ «Інтер-Стар» за звітний рік, що закінчився 31 грудня 2019 р. (в тисячах гривень)

	Примітки	2019	2018
Дохід від продажу	21	174 026	145 340
Фінансові доходи	27	3 047	5 883
Інший дохід	25	3 018	3 352
Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва		(14 857)	966
Доходи, усього		165 234	155 541

Сировина та витратні матеріали		(86 626)	(74 678)
Витрати на виплати працівникам		(14 658)	(13 719)
Витрати на амортизацію	8,9	(7 392)	(7 280)
Фінансові витрати	28	(7 520)	(9 626)
Інші витрати	26	(31 912)	(36 181)
Витрати, усього		(148 108)	(141 484)
Прибуток до оподаткування		17 126	14 057
Податок на прибуток	29	(3 203)	(2 594)
Прибуток за рік		13 923	11 463
Інший сукупний дохід: <i>що ніколи не буде перекласифіковано в прибуток або збиток</i>			
Прибутки та збитки від інвестицій в інструменти власного капіталу, оцінені за справедливою вартістю	10	(275)	1 329
За вирахуванням податку на прибуток	29	50	(239)
Разом інший сукупний дохід		(225)	1 090
Разом сукупний дохід		13 698	12 553

Форма звіту, затверджена НП(С)БО 1 до використання в Україні, дуже близька до Звіту про прибутки та збитки за функцією витрат з відокремленим звітом про сукупний дохід, а на додачу — з розкриттям операційних витрат за їх характером.

Найсуттєвіші візуальні відмінності є такими:

- у національній формі 2 немає посилань на пов'язані примітки, а інші доходи та витрати розподілено на інші операційні доходи (рахунок 71) та витрати (рахунок 94), просто інші доходи (рахунок 74) та інші витрати (рахунок 97);
- відсутня класифікація інших сукупних доходів на такі, які не будуть та будуть рекласифіковані у прибутки та збитки.

2.4. Звіт про зміни у власному капіталі

Власний капітал — це підґрунтя для початку і продовження господарської діяльності та один з найважливіших елементів фінансових звітів будь-якого підприємства. Водночас він є таким собі містком між звітом про прибутки та збитки та іншим сукупний дохід за період і звітом про фінансовий стан на дві дати, що відділяють такий період.

Елементи власного капіталу

Як ми знаємо, під **власним капіталом** слід розуміти частку активів підприємства, яка залишається після вирахування усіх його зобов'язань. **Звіт про власний капітал** відображає зміни, що відбулися у складі власного капіталу, та показує причини таких змін на підприємстві протягом звітного періоду.

Отже, власний капітал на кінець періоду визначається за такою формулою (схема 2.4.1):

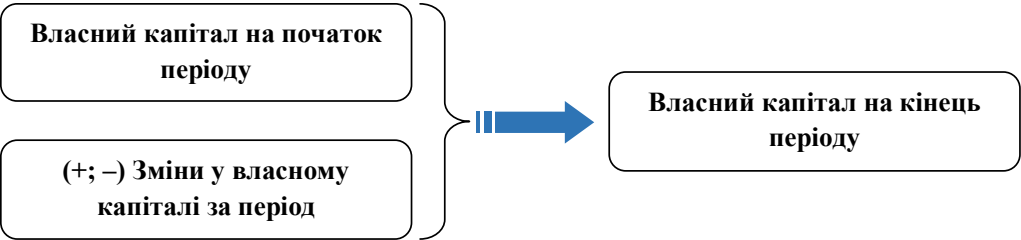


Схема 2.4.1. Власний капітал на звітну дату

Звіт про власний капітал складають на підставі звіту про фінансовий стан, звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, а також аналітичних даних до відповідних облікових реєстрів. Метою складання цього звіту є розкриття інформації про зміни у складі власного капіталу підприємства упродовж звітного періоду.

Власний капітал виконує такі основні *функції*:

- відповідальність за взяті зобов’язання і захист прав кредиторів;
- компенсація завданих збитків;
- підтримання кредитоспроможності;
- фінансування ризику;
- забезпечення автономності;
- надання владних повноважень ключовим власникам підприємства;
- розподіл активів та прибутків.

Власний капітал поділяють на:

- **інвестований (внесений капітал)**. Це внесені в розвиток підприємства кошти учасників у момент створення, а також додатково вкладений капітал, який може бути поділений за джерелами утворення;
- **зароблений капітал**. Ним є нерозподілений прибуток та створенні за його рахунок резерви.

Відповідно до класифікації, яка застосовується в Україні, власний капітал поділяється на **статутний (зареєстрований) капітал**, суму якого визначено в установчих документах, і **додатковий**, що складається з додатково вкладеного капіталу, резервного капіталу, інших резервів, а також нерозподіленого прибутку.

Залежно від організаційно-правової форми підприємства статутний капітал може бути виражений у простих і привілейованих акціях (для акціонерних товариств) чи інших корпоративних правах (для товариств з обмеженою відповідальністю, приватних підприємств тощо). Незалежно від котирування акцій на біржах чи інших показників ринкової вартості корпоративних прав, в обліку та звітності підприємства-емітента, вартість статутного капіталу оцінюється за номінальною вартістю акцій, з яких він сформований.

Елементи капіталу

До звіту про власний капітал за НП(С)БО 1 включено рядки, в яких відображають зміни в капіталі протягом звітного періоду (таблиця 2.4.1).

Таблиця 2.4.1
Елементи звіту про власний капітал за НП(С)БО 1

Назва статті звіту	Визначення
<i>Залишок на початок року</i>	Сума усіх складових власного капіталу на початок звітного року
<i>Коригування (зміна облікової політики, виправлення помилок)</i>	Коригування внаслідок зміни облікової політики та/або виправлення помилок минулих років
<i>Скоригований залишок на початок року</i>	Сума усіх складових власного капіталу на початок звітного року з урахуванням коригувань
<i>Чистий прибуток (збиток) за звітний період</i>	Фінансовий результат діяльності підприємства за звітний період після оподаткування
<i>Інший сукупний дохід за звітний період</i>	Інформація, що відображає збільшення або зменшення власного капіталу в результаті переоцінки основних засобів, нематеріальних та інших активів відповідно до вимог стандартів
<i>Розподіл прибутку</i>	Інформація про розподіл прибутку серед акціонерів та спрямування прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства, до статутного, резервного капіталу та інших створених на підставі статуту резервів та фондів
<i>Внески учасників</i>	Інформація про збільшення статутного капіталу підприємства та зміни неоплаченого капіталу в результаті збільшення або зменшення дебіторської заборгованості учасників за внесками до статутного капіталу підприємства
<i>Вилучення капіталу</i>	Інформація про зменшення власного капіталу підприємства внаслідок виходу учасника, викупу чи анулювання викуплених акцій акціонерним товариством, зменшення номінальної вартості акцій або з інших причин
<i>Інші зміни в капіталі</i>	Інформація про решту змін у власному капіталі підприємства, що не були включені до зазначених вище статей, зокрема списання невідшкодованих збитків, безоплатно отримані активи та інші зміни
<i>Залишок на кінець року</i>	Величини всіх складових власного капіталу на кінець звітного року, які визначають додаванням скоригованих залишків відповідних складових на початок року та всіх змін, що відбулися в них протягом року внаслідок переоцінки активів, використання чистого прибутку, вилучення капіталу тощо

Залежно від бізнесу та розміру підприємства звіт може містити й деякі інші елементи.

МСБО 1 (п. 106) має певні вимоги до відображення та розкриття цієї інформації у фінзвітності. Звіт про зміни у власному капіталі повинен містити таку інформацію:

- а) загальний сукупний дохід за період;
- б) для кожного компонента власного капіталу впливи ретроспективного застосування облікових політик або ретроспективного перерахунку, визнаних відповідно до МСБО 8;
- в) для кожного компонента власного капіталу порівняння вартості на початок та на кінець періоду з окремим розкриттям зміну результаті:
- прибутку чи збитку;
 - іншого сукупного доходу;
 - операцій з власниками в частині реалізації ними повноважень власників, як внесків власників та виплати дивідендів чи часток у власному капіталі.
- Якщо складається консолідована фінансова звітність групи підприємств, то прибутки чи збитки, сукупні доходи та інші операції в капіталі мають розподілятися у звіті між часткою власників материнського підприємства та неконтрольованими частками, якщо такі є. Прибуток (збиток) та сукупний дохід може не розподілятися у звіті на «материнську» та неконтрольовану частки, коли такий розподіл вже наведено у звіті про сукупні доходи.
- Додаткова інформація про елементи капіталу та законодавчі вимоги до його формування вже було розглянуто у розділі 2.2 «Звіт про фінансовий стан».

Розкриття інформації

- МСБО 1 додатково вимагає від підприємств розкривати або у Звіті про зміни у власному капіталі, або в примітках таку інформацію:
- а) загальний сукупний дохід за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток участі;
- б) загальний сукупний дохід за період, із зазначенням окремо загальних сум, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток участі;
- в) 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, що діють згідно з їхніми повноваженнями як власників, показуючи окремо внески власників та розподіл між власниками, а також зміни у частках власності у дочірніх підприємствах, які не спричинили втрату контролю.

Якщо відбуваються зміни в обліковій політиці, то МСБО 8 вимагає ретроспективних коригувань, за винятком випадків, коли перехідні положення іншого стандарту вимагають чи дозволяють інше. Крім того, МСБО 8 вимагає ретроспективного перерахунку для виправлення помилок, наскільки це можливо. Ретроспективні коригування та ретроспективні перерахунки не є змінами у власному капіталі звітного періоду, це коригування в залишку нерозподіленого прибутку на початок періоду, або в окремих прямо визначених МСФЗ випадках у складі іншого компонента власного капіталу на початок періоду.

Інформація про сукупне коригування кожного компонента власного капіталу, що є наслідком змін в обліковій політиці, та окремо про виправлення помилок розкривається у звіті про зміни у власному капіталі та примітках. Інформацію про такі коригування розкривають за кожний попередній період (що наводиться у звітності) та на початок періоду.

Отже, інформація Звіту про зміни у власному капіталі стосується (схема 2.4.2).

Операції з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями	Загальна зміна доходу та витрат	Ретроспективні коригування
• внески до власного капіталу • повторні придбання інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання • дивіденди • витрат на операції, прямо пов'язані з наведеними вище операціями	• прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду • інші сукупні доходи	• зміна облікової політики • виправлення помилок попередніх звітних періодів

Схема 2.4.2. Основні групи операцій, які відображаються у Звіті про зміни у власному капіталі

Звіт про зміни у власному капіталі, як і попередні звіти, має бути наведений за два періоди: звітний та попередній. Тому підприємства, що звітують у державні органи за МСФЗ та оприлюднюють свою звітність, мають подавати звіт про власний капітал (так він називається згідно з Н(П(С)БО 1) за звітний рік та окремо за попередній. Наведемо приклад традиційного звіту про зміни у власному капіталі за МСФЗ:

Приклад 2.4.1
Звіт про зміни у власному капіталі
ТОВ «Інтер-Стар» за 2019 рік
(в тисячах гривень)

	Статутний капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток	Разом капітал
На 1 січня 2018 року	450	113	90 022	90 585
Прибуток за рік	-	-	11 463	11 463
Інший сукупний дохід	—	—	1 090	1 090
Сукупний дохід періоду	—	—	12 553	12 553
Внески учасників	10 550	—	—	10 550
Виплата дивідендів	—	—	(16 701)	(16 701)
Інші зміни в капіталі	—	573	—	573
На 31 грудня 2018 року	11 000	686	85 874	97 560
Прибуток за рік	—	—	13 923	13 923
Інший сукупний дохід	—	—	(225)	(225)
Сукупний дохід періоду	—	—	13 698	13 698
Внески учасників	4 000	—	-	4 000
Виплата дивідендів	—	—	(10 927)	(10 927)
Інші зміни в капіталі	—	696	—	696
На 31 грудня 2019 року	15 000	1 382	88 645	105 027

У прикладі 2.4.2 подано звіт про власний капітал акціонерного товариства за формою, встановленою НП(С)БО 1.

Приклад 2.4.2

Підприємство

ПАТ «Південь»

Дата (рік, місяць, число)

за ЄДРПОУ

Звіт про власний капітал
за 2019 р.

Форма № 4

1801005

Стаття	Код	Зареєстрований капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	< ... >	< ... >	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	4 800	-	6 500	300	12 400	—	—	24 000
<...>									
Скоригований залишок на початок року	4095	4 800	-	6 500	300	12 400	—	—	24 000
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	—	—	—	—	3 000	—	—	3 000
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	—	25 500	—	—	—	—	—	25 500
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200	—	—	—	—	(1 000)	—	—	(1 000)
Відрахування до резервного капіталу	4210	—	—	300	200	—	—	—	500
<...>									
Разом змін у капіталі	4295	—	25 500	300	200	2 000	—	—	28 000
Залишок на кінець року	4300	4 800	25 500	6 800	500	14 400	—	—	52 000

Аналогічна форма має бути подана і за попередній 2018 рік, оскільки затверджена в Україні форма звіту про власний капітал (форма 4), як зазначалось вище, не містить інформацію про зміни у власному капіталі за попередній період (у нашому прикладі не наведена).

Розглянемо, як виглядатимуть примітки до наведеного у прикладі 2.4.2 звіту (всі суми у тисячах гривень, якщо не зазначено інше).

Приклад 2.4.3

Публічне акціонерне товариство «Південь»

Примітки до фінансової звітності

за рік, що закінчився 31 грудня 2019 року

<...>

11. Власний капітал

Акціонерний капітал

Станом на 31 грудня 2019 року та 31 грудня 2018 року зареєстрований, випущений та повністю сплачений акціонерний капітал становив 4 800 тис. грн, або 4 000 тисяч простих іменних акцій номінальною вартістю 1,20 грн за акцію.

Станом на 31 грудня учасниками підприємства були такі особи:

Назва акціонерів	31.12.2019		31.12.2018	
ТОВ «Схід-Інвест» (Україна)	70%	3 360	—	—
Zakhid-Invest LLC (Кіпр)	10%	480	80%	3 840
Василь Соколенко (Україна)	8 %	384	4%	192
Інші юридичні та фізичні особи	12%	576	16%	768
	100 %	4 800	100 %	4 800

Капітал у дооцінках

Станом на 31 грудня 2019 року капітал у дооцінках складається з дооцінки основних засобів у сумі 25 500 тис. грн, що виникла в результаті незалежної оцінки основних засобів станом на 31 грудня 2019 року із залученням незалежного професійного оцінювача.

Додатковий капітал

Станом на 31 грудня 2019 року додатковий капітал Товариства складається з фонду розвитку підприємства у сумі 6 500 тис. грн (у 2018 р. — 6 200 тис. грн), сформованого на підставі рішення Загальних зборів акціонерів.

У 2019 році до фонду розвитку виробництва було спрямовано 10% чистого прибутку, отриманого за результатами господарської діяльності в 2019 році, що становить 300 тис. грн.

Резервний капітал

Товариство формує резервний капітал на підставі рішень Загальних зборів акціонерів.

У 2019 році до резервного капіталу було спрямовано 5 % чистого прибутку, отриманого за результатами господарської діяльності у 2018 та 2017 роках, що становить 200 тис. грн.

У 2018 році чистий прибуток до резервного капіталу не було спрямовано.

Розподіл прибутку

Прибуток кожного звітного періоду, що доступний для розподілу акціонерам, визначається на підставі даних фінансової звітності. Відповідно до українського законодавства, розмір дивідендів обмежується розміром чистого прибутку звітного періоду або розміром інших резервів, що підлягають розподілу, але не перевищують розмір нерозподіленого прибутку, розрахованого за даними фінансової звітності.

Дивіденди

Двадцять другого березня 2019 року Загальними зборами акціонерів Товариства було ухвалено рішення про виплату дивідендів за результатами діяльності Товариства за 2018 рік. Розмір оголошених дивідендів становив 1 000 тис. грн, що становило 0,25 грн на одну акцію.

Шостого травня 2018 року на Загальних зборах акціонерів було ухвалено рішення про виплату дивідендів на за результатами діяльності Товариства за 2017 рік у сумі 2000 тис. грн, що становило 0,50 грн на одну акцію.

<...>

2.5. Звіт про рух грошових коштів

Для оцінки результатів діяльності суб'єкта звітності у фінансовій звітності використовують як метод нарахування, на підставі якого складаються попередньо розглянуті звіти, так і рух грошових коштів.

Звіту про рух грошових коштів присвячено окремий стандарт — МСБО 7.

Грошові кошти та їх еквіваленти

У звіті про рух грошових коштів надають інформацію про рух *грошей* — готівки у касі та депозитів до запитання разом з *еквівалентами грошових коштів*, що являють собою короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно (упродовж не більше 3 місяців) конвертують у визначені суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

При цьому склад еквівалентів грошових коштів для потреб складання Звіту про рух грошових коштів може не співпадати з їх складом у Звіті про фінансовий стан. Така ситуація спостерігається, якщо у підприємства є овердрафт, який підлягає погашенню за вимогою, і є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання. У Звіті про фінансовий стан банківський овердрафт зазвичай відображається як короткострокове зобов'язання.

Потоки грошових коштів підприємства

Інформація про грошові потоки (надходження та вибуття грошей та їх еквівалентів) протягом певного періоду допомагає користувачам оцінити здатність суб’єкта господарювання отримувати і витрачати грошові кошти, діяльність керівництва з відповідального управління економічними ресурсами, включаючи інформацію про запозичення і погашення заборгованості, грошові дивіденди та інші форми розподілу грошових коштів на користь інвесторів, а також про інші чинники, які можуть вплинути на ліквідність або платоспроможність,.

Основні вимоги до складання звіту про рух коштів містяться у МСБО 7. Метою цього стандарту є визначення вимог до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб’єкта господарювання та їх еквівалентів у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності (схема 2.5.1).

Операційна діяльність	Інвестиційна діяльність	Фінансова діяльність
основна діяльність суб’єкта, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю	придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів	діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу та запозичень суб’єкта господарювання

Схема 2.5.1. Напрямки грошових потоків підприємства

Інформація про грошові потоки підприємства є корисною, оскільки на додачу до зазначених вище вигід, вона надає користувачам фінансової звітності підстави для оцінки:

- змін у чистих активах;
- змін у фінансовій структурі;
- ліквідності та платоспроможності;
- спроможності впливати на суми та строки грошових потоків;
- спроможності підприємства генерувати грошові кошти та їх еквіваленти;
- зіставності звітності про результати діяльності різних підприємств.

Попередню інформацію про грошові потоки часто використовують як показник суми, періоду та визначеності майбутніх грошових потоків під час підготовки бюджетів. Вона є корисною і під час перевірки точності попередніх оцінок грошових потоків, а також взаємозв’язку рентабельності, чистих грошових потоків і впливу зміни цін.

Отже, **звіт про рух грошових коштів** являє собою звіт підприємства, який відображає надходження і вибуття грошових коштів протягом звітного періоду в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Операційна діяльність

Сума грошових потоків від операційної діяльності показує, якою мірою операції підприємства генерують грошові кошти, достатні для погашення позик, підтримання операційної потужності підприємства, виплати дивідендів та здійснення нових інвестицій без залучення зовнішніх джерел фінансування. За допомогою цієї інформації можна прогнозувати майбутні грошові потоки від операційної діяльності. Такі грошові потоки визначають переважно за основною діяльністю підприємства, яка приносить дохід, тобто вони є результатом операцій та інших подій. Підприємство звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи прямий або непрямий метод.

За **прямим методом** розкривається інформація про основні класи валових надходжень та валових виплат грошових коштів. Таку інформацію можна отримати з облікових регістрів

або шляхом коригування продажу, собівартості проданої продукції, а також інших статей у звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід щодо:

- змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;
- інших не грошових статей;
- інших статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

За **непрямим методом** прибуток чи збиток коригується відповідно до впливу операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок або нарахувань минулих чи майбутніх надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також відповідно до статей доходу або витрат, пов’язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності. За цим методом чисті грошові потоки від операційної діяльності визначають шляхом коригування прибутку або збитку відповідно до впливу:

- змін протягом періоду в запасах і дебіторській та кредиторській заборгованості від операційної діяльності;
- негрошових статей, таких як амортизація, забезпечення, відстрочені податки, нереалізовані прибутки та збитки від обміну валют та нерозподілений прибуток від асоційованих підприємств;
- решти статей, для яких вплив грошових коштів є грошовими потоками від інвестиційної або фінансової діяльності.

Міжнародні стандарти заохочують підприємства застосовувати прямий метод, бо він надає інформацію, яка може бути корисною для оцінки майбутніх грошових потоків і яку не можна отримати, застосовуючи непрямий метод. Тим не менше, непрямий метод теж широко використовують, особливо в разі підготовки консолідованої фінансової звітності.

Грошові потоки, що виникають від **податків на прибуток**, розкривають окремо і класифікують як грошові потоки від операційної діяльності, якщо їх не можна конкретно ототожнити з фінансовою та інвестиційною діяльністю. Сплачені податки класифікують як грошові потоки від операційної діяльності. Коли грошові потоки від податків розподіляють більше, ніж на один клас діяльності, має бути розкрита інформація про загальну суму сплачених податків.

Інвестиційна діяльність

Інформація про грошові потоки, що виникають від інвестиційної діяльності, дуже важлива, оскільки що грошові потоки відображають, якою мірою були здійснені видатки на ресурси, призначені для генерування майбутнього прибутку і майбутніх грошових потоків.

Коли облік інвестицій **в асоційоване або дочірнє підприємство** провадять із застосуванням методу участі в капіталі або методом обліку за собівартістю, інвестор обмежується у звіті про рух грошових коштів відомостями про грошові потоки між ним та об’єктом інвестування. Аналогічним чином підприємство звітує про свою частку участі у **спільно контрольованому підприємстві**, включаючи розподіл прибутку та інші виплати або надходження між ним і спільно контрольованим підприємством.

Сукупні грошові потоки, що виникають від **отримання контролю** або **втрати контролю над дочірніми підприємствами** або іншими господарськими одиницями, подаються окремо і класифікуються як інвестиційна діяльність.

Підприємство розкриває в узагальненому вигляді як отримання контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, так і його втрату протягом періоду за кожним із таких пунктів:

- загальна сплачена або отримана компенсація;
- частина компенсації, яку виплачено грошовими коштами або їх еквівалентами;
- сума грошових коштів та їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений;

• сума активів та зобов'язань за кожною основною категорією, за винятком грошових коштів або їх еквівалентів у дочірніх підприємствах або інших господарських одиницях, контроль над якими був отриманий або втрачений.

Окреме подання впливу грошових потоків від отримання або втрати контролю над дочірніми підприємствами та іншими господарськими одиницями у вигляді окремих елементів статей допомагає відрізнити ці грошові потоки від грошових потоків, які виникають від іншої операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Вплив грошових потоків від втрати контролю не вираховується із грошових потоків від отримання контролю. Сукупна сума грошових коштів, сплачених або отриманих як компенсація за отримання або втрату контролю над дочірніми підприємствами або іншими господарськими одиницями, визнається у звіті про рух грошових коштів за вирахуванням грошових коштів та їх еквівалентів, що були придбані або продані в межах таких операцій, подій чи змін обставин.

Зміни часток участі в капіталі дочірнього підприємства, які не спричиняють втрату контролю, обліковуються як операції з власниками підприємства у складі фінансової діяльності.

Фінансова діяльність

Розкриття інформації про грошові потоки, що виникають від **фінансової діяльності**, є важливим для передбачення запитів щодо майбутніх грошових потоків у стосунках з тими, хто надає капітал підприємству та претендує на їх відшкодування з певною вигодою для себе.

Грошові потоки, що виникають від фінансової діяльності, це:

- надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;
- виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій;
- надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших короткострокових або довгострокових позик;
- виплати грошових коштів для погашення позик;
- виплати грошових коштів орендарем для зменшення наявної заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою, а з 2019 року — будь-якою орендою, крім короткострокової та оренди активів невеликої вартості.

Особливі ситуації та операції

Звітність про грошові потоки на нетто-основі

На нетто-основі можна відображати у звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів діяльності, а саме:

- надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;
- розміщення депозитів у банках та інших фінансових установах та вилучення депозитів із них;
- авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.

Грошові потоки в іноземній валюті

Будь-які грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, мають бути **відображені у національній валюті підприємства** із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, який був на дату грошового потоку. Такі грошові потоки відображають відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».

Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін валютного курсу, не є грошовими потоками. Проте **вплив змін валютного курсу** на грошові кошти та їх еквіваленти, що їх утримують в іноземній валюті або підлягають виплаті в іноземній валюті, відображається

у звіті про рух грошових коштів з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початку і наприкінці періоду. Цю суму треба **подавати окремо** від грошових потоків від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, вона містить курсові різниці, якщо вони були, коли рух грошових коштів визначався за курсом обміну валют на кінець періоду.

Відсотки та дивіденди

Кожен із грошових потоків від відсотків та дивідендів, отриманих і сплачених, має бути розкритий окремо. Такі потоки класифікують на послідовній основі в будь-які періоди як операційну, інвестиційну або фінансову діяльність.

Загальна сума **відсотків, сплачених** протягом звітного періоду, розкривається у звіті про рух грошових коштів незалежно від того, визнається вона як витрати у прибутку або збитку чи капіталізується. Сплачені відсотки й отримані відсотки та дивіденди класифікують для більшості підприємств та фінансових установ як грошові потоки від операційної діяльності. Отримані дивіденди та відсотки можна класифікувати як грошові потоки від інвестиційної діяльності, якщо вони отримані довгострокових фінансових інвестицій.

Сплачені дивіденди класифікуються як рух грошових коштів від фінансової діяльності, оскільки вони є витратами на одержання фінансових ресурсів. Допустимою також вважається класифікація сплачених дивідендів як компонента грошових потоків від операційної діяльності. Хоча, на нашу думку, другий варіант не зовсім логічний, адже виплата дивідендів не залежить від рішень операційного керівництва. Акціонери приймають його після розгляду результатів операційної діяльності підприємства та інвестиційних планів.

Негрошові операції

Інвестиційні та фінансові операції, які не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, **виключають зі звіту** про рух грошових коштів. Такі операції розкривають в інших фінансових звітах у такий спосіб, який надає всю відповідну інформацію про таку інвестиційну та фінансову діяльність (придбання підприємства шляхом випуску акцій, перетворення боргу у власний капітал тощо).

Зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надає користувачам фінансової звітності можливість оцінити зміни зобов'язань, пов'язаних з фінансовою діяльністю, включаючи як зміни, пов'язані з грошовими потоками, так і зміни, не пов'язані з грошовими коштами. Зокрема, до них відносяться:

- зміни внаслідок грошових потоків від фінансової діяльності;
- зміни внаслідок отримання або втрати контролю над дочірніми підприємствами або іншим бізнесом;
- вплив змін валютних курсів;
- зміни справедливої вартості та інші.

Одним із способів такого розкриття є зіставлення залишків на початок та на кінець звітного періоду у звіті про фінансовий стан за зобов'язаннями, пов'язаними з фінансовою діяльністю, включаючи наведені вище зміни. При цьому слід забезпечити інформацію про зв'язок між статтями, включеними у зіставлення, та звітом про фінансовий стан і звітом про рух грошових коштів.

Додаткові розкриття у примітках

Підприємство розкриває, разом із коментарями управлінського персоналу, суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних підприємством і не доступних для використання групою. Для такого розкриття існують різні обставини. Додаткова інформація може бути доречною і сприяти розумінню користувачами фінансового стану й ліквідності підприємства. Розкриття такої інформації може включати:

- суму не використаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності та для погашення зобов'язань інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;
- 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 та в кожному звітному сегменті.

Розкриття інформації про грошові потоки, які відображають збільшення операційної потужності, від грошових потоків, потрібних для підтримання операційної потужності, є важливим для розуміння користувачами того, чи є адекватними інвестиції підприємства на підтримку операційної потужності. Підприємство, інвестиції якого на підтримку операційної потужності не є адекватними, може втратити майбутню прибутковість заради поточної ліквідності та виплат власникам.

Розкриття інформації про грошові потоки за сегментами допомагає користувачам краще зрозуміти взаємозв'язок грошових потоків бізнесу загалом і його складових частин, а також ліквідність та відмінність руху грошових коштів за сегментами.

Розглянемо приклад звіту про рух коштів за допомогою непрямого методу.

Приклад 2.5.1

Звіт про рух грошових коштів ТОВ «Інтер-Стар» за звітний рік, що закінчився 31 грудня 2019 року (складено за непрямым методом) (в тисячах гривень)

	2019	2018
Рух грошових коштів від основної діяльності:		
Прибуток до податку на прибуток	17 126	14 057
Коригування:		
Амортизація основних засобів та НМА	7 392	7 280
Нарахування резерву сумнівних боргів	(1 016)	881
Збиток (прибуток) від вибуття основних засобів	(72)	41
Знецінення довгострокових активів	821	182
Доходи від списання кредиторської заборгованості	—	(236)
Процентні доходи	(3 047)	(4 033)
Відсотки до сплати за кредитами	7 520	9 626
Операційний прибуток до змін в оборотному капіталі	28 724	27 798
Зменшення (збільшення) торговельної дебіторської заборгованості	(674)	12 074
Зменшення (збільшення) довгострокової дебіторської заборгованості	(1 785)	(1 936)
Зменшення (збільшення) авансів виданих та інших поточних активів	3 765	(13 002)
Зменшення (збільшення) запасів	(4 585)	(917)
Збільшення (зменшення) кредиторської заборгованості	(2 551)	4 940
Збільшення (зменшення) авансів отриманих	264	891
Збільшення (зменшення) іншої кредиторської заборгованості	342	600
Грошові кошти, отримані від операційної діяльності	23 500	30 448
Відсотки сплачені	(7 306)	(9 822)
Сплачений податок на прибуток	(1 783)	(3 108)
Чисті грошові кошти, отримані від операційної діяльності	14 411	17 518

Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності:

Доходи від продажу основних засобів	420	716
Придбані основні засоби	(7 025)	(3 178)
Придбані нематеріальні активи	(848)	(1 599)
Чиста зміна сум короткострокових депозитів у банку	6 250	(8 240)
Отримано дивіденди від фінансових інвестицій	—	1 000
Відсотки отримані	3 047	4 033
Чисті грошові кошти, отримані (використані) в інвестиційній діяльності	1 844	(7 268)

Рух грошових коштів від фінансової діяльності:

Отримані нові кредити	—	30 000
Погашення кредитів	(7 750)	(33 500)
Внески до статутного капіталу	4 000	10 550
Виплачені дивіденди	(10 927)	(16 701)
Заблоковані депозити	—	(770)
Чисті грошові кошти, витрачені в ході фінансової діяльності	(14 677)	(10 421)
Чисте зростання грошових коштів	1 578	(171)
Грошові кошти та їх еквіваленти на 1 січня	961	1 132
Грошові кошти та їх еквіваленти на 31 грудня	2 539	961

Далі наведено приклад звіту про рух коштів того самого підприємства, складеного за непрямым методом в частині руху коштів від операційної діяльності. Рух від інвестиційної та фінансової діяльності відображається аналогічно попередньому прикладу.

Приклад 2.5.2

Звіт про рух грошових коштів ТОВ «Інтер-Стар» за звітний рік, що закінчився 31 грудня 2019 року (складено за прямим методом) (в тисячах гривень)

	2019	2018
Рух грошових коштів від основної діяльності:		
Кошти, отримані від клієнтів	173 616	158 305
Інші кошти, отримані в ході операційної діяльності	2 946	3 116
Усього отримано коштів від операційної діяльності	176 562	161 421
Кошти, сплачені постачальникам та підрядникам	(127 810)	(105 628)
Кошти, виплачені персоналу	(14 562)	(13 483)
Інші кошти, виплачені в ході операційної діяльності	(10 690)	(11 862)
Усього сплачено коштів в ході операційної діяльності	(153 062)	(130 973)
Грошові кошти, отримані від операційної діяльності	23 500	30 448
Відсотки сплачені	(7 306)	(9 822)
Сплачений податок на прибуток	(1 783)	(3 108)
Чисті грошові кошти, отримані від операційної діяльності	14 411	17 518
<...>	<...>	<...>
Чисте зростання грошових коштів	1 578	(171)
Грошові кошти та їх еквіваленти на 1 січня	961	1 132
Грошові кошти та їх еквіваленти на 31 грудня	2 539	961

Як бачимо, вибір методу для складання звіту не впливає на розмір та структуру грошових потоків. Крім того, подання інформації у звіті загалом є подібним до форми 3 «Звіт про рух грошових коштів», затвердженої Мінфіном.

Витяг із приміток щодо облікової політики при складанні звіту про рух коштів, у прикладі 2.5.3.

Приклад 2.5.3
Примітки до фінансової звітності ТОВ «Інтер-Стар» за звітний рік, що закінчився 31 грудня 2019 року
<...>
5. Ключові положення облікової політики
<...>
Звіт про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів готується з використанням непрямого методу. Зміни у звіті про фінансовий стан, які не призвели до руху грошових коштів, такі як різниця в перекладах, зміни справедливої вартості тощо, були виключені з метою підготовки цього звіту. Активи та зобов'язання, придбані як частина об'єднання бізнесу, включаються до інвестиційної діяльності (за винятком придбаних готівкових коштів). Дивіденди, виплачені звичайним акціонерам, включаються до фінансової діяльності. Отримані дивіденди класифікуються як інвестиційна діяльність. Проценти, що сплачуються, включаються до фінансової діяльності. Відсотки, отримані від довгострокових фінансових інвестицій, включаються до інвестиційної діяльності, від решти інвестицій — до операційної.

2.6. Примітки до фінансових звітів

Надзвичайно важливою частиною фінансової звітності за МСФЗ, що допомагає як управлінському персоналу, так і кінцевим користувачам детально проаналізувати діяльність підприємства, є примітки. Це не самодостатній звіт. Примітки мають допоміжний характер, у них розкривають та уточнюють інформацію, яка подається в основних фінансових звітах.

Базові вимоги до змісту приміток до звітності наведено в МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

У примітках до фінансової звітності необхідно:

- подавати інформацію про основу складання фінансової звітності та про конкретні облікові політики;
- розкривати ту інформацію, яку вимагають інші міжнародні стандарти фінансової звітності і яку не подано в основних формах звітності;
- подавати інформацію, яку не подано у фінансовій звітності і яку не вимагають стандарти, але яка є доречною для розуміння фінансової звітності.

Відповідно до пункту 113 МСБО 1 підприємство, наскільки це можливо, повинно подавати примітки до фінансової звітності у впорядкованому вигляді. До кожної статті, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про прибутки і збитки та інший сукупний дохід, окремому звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів, суб'єкт господарювання повинен робити посилання на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках.

Зазвичай примітки подають у такому порядку (схема 2.6):

Загальна інформація	• базова інформація про підприємство та про середовище його діяльності
Заява про відповідність	• ствердження про відповідність МСФЗ
Облікові політики	• стислий виклад суттєвих застосованих облікових політик та змін до них у звітних періодах і в перспективі
Базові облікові оцінки	• виклад підходів підприємства до визначення оцінок статей звітності
Примітки до окремих статей	• числова та описова інформація, що підтверджує статті, подані у звіті про фінансовий стан та інших формах звітності в тому порядку, в якому подано кожний звіт та кожний рядок
Додаткові розкриття	• розкриття іншої інформації, включаючи умовні зобов'язання, не визнані контрактні зобов'язання та доречну нефінансову інформацію

Схема 2.6. Структура приміток

Далі більш докладно розглянуті вимоги міжнародних стандартів до розкриття інформації, що накопичується в ході ведення господарської діяльності підприємств.

Глава 3. Загальна та нефінансова інформація у фінансовій звітності

- 3.1. Загальні характеристики суб’єкта, що звітує
- 3.2. Оцінка економічного середовища та здатності підприємства продовжувати діяльність
- 3.3. Виклад застосованих облікових політик
- 3.4. Облікові оцінки та виправлення помилок

3.1. Загальні характеристики суб’єкта, що звітує

Звіт про фінансовий стан, звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід містять достатньо інформації, щоб зрозуміти, якими є розмір підприємства та результати його діяльності. Однак більшість користувачів фінансової звітності також цікавить, що являє собою підприємство як юридична особа – учасник економічних та соціальних відносин, в яких умовах функціонує та хто визначає ключові напрями його діяльності.

Першим розділом приміток, так вже ведеться, о наводять розділ зі стислим описом базової інформації про суб’єкта господарювання, що звітує. Рекомендований мінімальний обсяг такої інформації визначено у п. 138 МСБО 1.

На схемі 3.1.1 наведено орієнтовний перелік інформації, що зазвичай наводиться у вступних примітках.

Ідентифікація суб’єкта	повна назва підприємства, організації чи установи, що звітує.
Відомості про реєстрацію	дата створення, а також реорганізацій чи інших суттєвих організаційних змін, якщо такі мали місце.
Місцезнаходження	країна, в якій розташований суб’єкт господарювання і за законодавством якої веде діяльність, а також юридична та поштова адреси.
Контролююча сторона	назви юридичних та фізичних осіб, що прямо та опосередковано контролюють суб’єкта до кінцевого (бенефіціарного) власника включно.
Сфера діяльності	основні напрями діяльності та пов’язані з цим регуляторні вимоги (якщо такі є).
Інша важлива інформація	належність до професійних чи бізнесових об’єднань, назви інших підконтрольних суб’єктів, кількість відокремлених підрозділів, чисельність персоналу тощо.

Схема 3.1.1. Орієнтовна структура примітки з базовою інформацією

Якщо фінансова звітність включає показники кількох підприємств, про це також має бути зазначено на початку приміток. До особливостей підготовки консолідованої та інших видів групової звітності ми повернемося у розділі 9 нашої книги.

У прикладі 3.1.1 показано розкриття базової інформації у звітності одного з великих українських банків.

Приклад 3.1.1
АТ «Райффайзен Банк Аваль»
Примітки до окремої фінансової звітності за МСФЗ за 2017 рік
(в тисячах грн, якщо не зазначено інше)

1. Загальна інформація

Акціонерний комерційний банк «Аваль» (далі — Банк) був зареєстрований 27 березня 1992 року Національним банком України (далі — НБУ) як акціонерне товариство відкритого типу згідно із законодавством України. У квітні 1994 року Банк був перереєстрований як Акціонерний Поштово-Пенсійний Банк «Аваль». У 2006 році Банк був перереєстрований як Відкрите акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль», у 2009 році — у форму Публічного акціонерного товариства, у зв’язку зі змінами в українському законодавстві. Банк здійснює свою діяльність на підставі Загальної банківської ліцензії № 10 від 5 жовтня 2011 року (видає НБУ) та згідно з чинним законодавством, включаючи Закон України «Про банки і банківську діяльність» та інші нормативні акти Національного банку України.

Райффайзен Банк Аваль приймає вклади від фізичних, юридичних осіб та бюджетних установ, надає кредити, здійснює платіжне обслуговування в Україні та переказ коштів за кордон, здійснює операції з обміну іноземних валют, розрахунково-касового обслуговування та надає інші банківські послуги своїм клієнтам.

Починаючи з 1999 року Банк є учасником Фонду гарантування вкладів фізичних осіб. Фонд здійснює свою діяльність відповідно до Закону України «Про систему гарантування вкладів фізичних осіб». Фонд забезпечує покриття зобов’язань Банку перед його вкладниками — фізичними особами на суму до 200 тис. грн на кожного вкладника у випадку банкрутства або відкликання банківської ліцензії НБУ.

Центральний офіс Банку розташований у місті Київ. Станом на 31 грудня 2017 року Банк має 5 філій та 498 безбалансових відділень по всій Україні (2016 р. — 5 філій, 496 безбалансових відділень).

Юридична адреса АТ «Райффайзен Банк Аваль»: вул. Лєскова, 9, м. Київ, Україна.

Материнським банком та власником контрольного пакету акцій АТ «Райффайзен Банк Аваль» є «Райффайзен Банк Інтернаціональ АГ» (Raiffeisen Bank International AG), Австрія.

«Райффайзен-Ляндесбанкен-Холдінг ГмбХ», Австрія (Raiffeisen-Landesbanken-Holding GmbH) здійснює контроль прямого власника — материнського банку «Райффайзен Банк Інтернаціональ АГ» (далі — «РБІ АГ»), тобто «Райффайзен-Ляндесбанкен-Холдінг ГмбХ» є найвищою контролюючою стороною Банку.

Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років структура акціонерів Банку, виходячи з кількості акцій, що перебувають в обігу, була такою:

Акціонери	2017 р., %	2016 р., %
«Райффайзен Банк Інтернаціональ АГ»	63,28	63,27
ЄБРР	30,00	30,00
Інші юридичні особи	1,30	1,37
Фізичні особи	0,42	0,36
Усього	100,00	100,00

Станом на 31 грудня 2017 року персонал Банку, що обіймає ключові керівні посади, контролював 24 000 акцій (0,00 %) Банку (2016 р. — 24 000 акцій (0,00 %)).

<...>

Джерело: <https://www.aval.ua/>

3.2. Оцінка економічного середовища та здатності підприємства продовжувати діяльність

Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності основоположним припущенням подання є припущення, що суб’єкт господарювання є безперервно діючим і залишатиметься діючим в осяжному майбутньому. Що він не має ані наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво обмежувати масштаби своєї діяльності.

Якщо під час оцінювання управлінський персонал знає про суттєві невизначеності, пов’язані з подіями чи умовами, що можуть спричинити значні сумніви щодо здатності підприємства продовжувати діяльність протягом щонайменше найближчих 12 місяців, він зобов’язаний розкривати інформацію про такі невизначеності.

Коли є всі підстави вважати, що припущення безперервності через певні внутрішні чи зовнішні обставини для цього підприємства не є релевантним, то фінансову звітність слід подавати на інших принципах. По-перше, слід розкрити інформацію про цей факт разом із причинами, через які діяльність суб’єкта господарювання не розглядається як безперервна, а по-друге, оцінити всі наявні активи за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття відповідно до МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Невичерпний перелік факторів, які можуть свідчити про ризики недотримання припущення щодо безперервності діяльності (схема 3.2.1), наведений в інших міжнародних стандартах — аудиторських, а саме в МСА 570 «Безперервність діяльності».

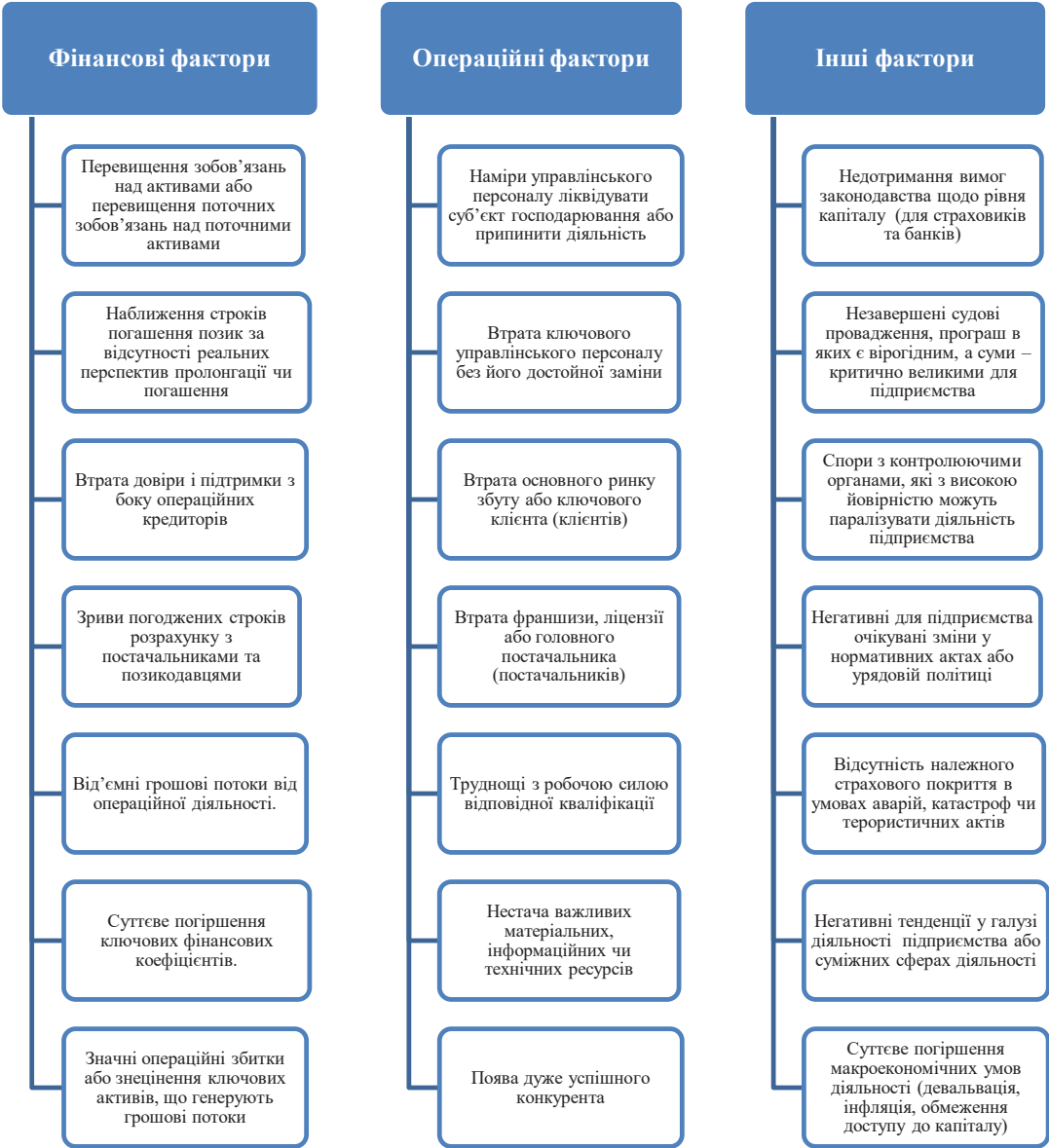


Схема 3.2.1. Фактори впливу на платоспроможність підприємства

Однак навіть за наявності факторів ризику суб’єкт господарювання може застосувати запобіжні заходи. Наприклад, наслідки неспроможності підприємства своєчасно погашати борги можуть компенсувати плани управлінського персоналу забезпечити достатні грошові потоки альтернативними заходами. До таких заходів належать:

- продаж частини непрофільних активів;
- реструктуризація;
- негрошове погашення позик;
- додаткові внески до статутного капіталу;
- передача частки в капіталі великому кредитору.

Аналогічно втрата головного постачальника може бути пом’якшена успішними перемовинами з його конкурентом або випуском альтернативного продукту, що не потребує дефіцитного ресурсу.

Тому в кожному випадку детальність розгляду залежить від конкретних фактів та набутого досвіду. Якщо підприємство в минулому послідовно демонструвало прибуткові результати діяльності і все ще має відкритий доступ до фінансових ресурсів, то навіть в умовах тимчасових фінансових труднощів у галузі воно може без детального аналізу вважати про доречність безперервності як облікової основи.

В інших випадках управлінський персонал, аби упевнитися в доречності застосування припущення безперервності, має розглянути низку чинників, які стосуються поточної та очікуваної прибутковості, графіків розрахунків за кредитами та доступу до потенційних джерел фінансування й постачання.

Тому, аби надати вітчизняним та закордонним користувачам можливість оцінити умови, в яких працює підприємство, що звітує, до приміток має бути включений стислий опис середовища, в якому працює підприємство.

Зокрема, АТ «Укргазвидобування» у фінансовій звітності за 2017 рік макроекономічний клімат своєї діяльності описало таким чином (приклад 3.2.1).

Приклад 3.2.1

<...>

2. Операційне середовище

Протягом останніх років Україна перебувала у стані політичних та економічних потрясінь. Крим, автономна республіка у складі України, був фактично окупований Російською Федерацією. Продовжується збройний конфлікт у деяких районах Луганської та Донецької областей. Ці події призвели до зростання рівня інфляції, девальвації національної валюти щодо основних іноземних валют, зменшення ВВП, неліквідності та різких коливань фінансових ринків.

У 2017 році індекс інфляції становив 13,7 % порівняно із 12,4 % у 2016 році. Українська економіка продовжувала відновлюватись після економічної та політичної кризи попередніх років, що призвело до поступового зростання реального ВВП приблизно на 2,5 % (2016 рік — 2,4 %) і стабілізації національної валюти. З точки зору торгівлі, економіка переорієнтовувалась на ринок Європейського Союзу (ЄС), що стало результатом підписаної Угоди про асоціацію з ЄС у січні 2016 року, яка створила Поглиблену та всеосяжну зону вільної торгівлі (ПВЗВТ). За цією угодою Україна зобов'язалась гармонізувати свої правила, норми та стандарти торгівлі з відповідними положеннями ЄС, поступово зменшувати імпорتنі мита для товарів із країн — членів ЄС та скасувати експортні мита протягом 10-річного перехідного періоду. Впровадження ПВЗВТ розпочалось із 1 січня 2017 року. Своєю чергою Російська Федерація запровадила торгове ембарго або імпорتنі мита на основні українські продукти експорту. У відповідь Україна запровадила аналогічні заходи до російської продукції.

Щодо валютного регулювання, Національний банк України (НБУ) зменшив обов'язкову частку продажу валютних надходжень від 65 до 50 % із квітня 2017 року, збільшив період розрахунків за експортно-імпортними операціями від 120 до 180 днів із травня 2017 року і дозволив компаніям здійснювати виплату дивідендів за 2013 рік (та попередні роки) з лімітом у 2 мільйони доларів США на місяць із листопада 2017 року (із червня 2016 року компаніям було дозволено здійснювати виплату дивідендів нерезидентам за 2014—2016 роки з лімітом у 5 мільйонів доларів США на місяць).

У березні 2015 року Україна підписала угоду про чотирирічну програму розширеного фінансування (ПРФ) із Міжнародним валютним фондом (МВФ), яка триватиме до березня 2019 року. Загальна сума за програмою становить 17,5 мільярда доларів США, з яких на цей час Україна отримала лише 8,7 мільярда доларів США. У вересні 2017 року Україна успішно випустила єврооблігації на суму 3 мільярди доларів США, із яких 1,3 мільярда доларів США становить нове фінансування, а решта суми призначена для рефінансування облігацій, які підлягають погашенню у 2019 році. НБУ очікує, що Україна отримає ще 3,5 мільярда доларів США від МВФ у 2018 році. Щоб отримати наступні транші, уряд України повинен запровадити певні ключові реформи, включно з такими сферами, як пенсійна система, антикорупційне законодавство та приватизація, а також перехід до ринкового ціноутворення на природний газ.

Подальша стабілізація економічної та політичної ситуації залежить, великою мірою, від успіху українського уряду, при цьому подальший розвиток економічної та політичної ситуації наразі складно передбачити.

<...>

Джерело: <http://ugv.com.ua/>

Якщо підприємство працювало збитково, або фінансові індикатори вказують на існування суттєвої невизначеності, підприємство повинно на додачу до примітки про операційне середовище включити розділ щодо оцінки дотримання принципу безперервності, як це зробило ПрАТ «Дніпропецсталь» (приклад 3.2.2).

Приклад 3.2.2

<...>

2. Принцип безперервності діяльності

За рік, що закінчився 31 грудня 2017 року, Підприємство отримало чистий прибуток в сумі 53 677 тис. грн (2016 рік — чистий збиток в сумі 403 654 тис. грн), поточні зобов'язання станом на звітну дату перевищили поточні активи на 1 782 176 тис. грн. (2016 рік — 471 707 тис. грн).

Перевищення поточних зобов'язань Підприємства над поточними активами здебільшого є результатом того, що станом на 31 грудня 2017 року договірний термін погашення частини довгострокових зобов'язань за банківськими кредитами в сумі 3 320 295 тис. грн настає протягом 2018 року (2016 рік — 1 751 007 тис. грн протягом 2017 р.).

Керівництво не вважає, що таке перевищення створює суттєву невизначеність у доречності застосування принципу безперервності діяльності для підготовки цієї окремої фінансової звітності в поточних обставинах, виходячи з таких міркувань.

Підприємство є потужним експортером металургійної продукції та виробляє високоякісної металургійної вироби широкого асортименту, на які існує сталий попит. Питома вага експорту готової продукції становила 63 % від загального доходу від реалізації продукції за 2017 рік (2016 рік — 62 %), що дозволило Підприємству отримати прибуток від операційної діяльності в сумі 674 070 тис. грн (2016 рік — 483 604 тис. грн) та чисті грошові потоки від операційної діяльності в сумі 502 239 тис. грн (2016 рік — 541 237 тис. грн).

Керівництво вважає, що вище зазначена тенденція збереження позитивних операційних показників буде зберігатися в майбутніх періодах з огляду на наявність сталого та прогнозованого портфелю замовлень на наступний рік та можливості фіксації операційних витрат для вивільнення додаткових оборотних коштів.

Досягнута сталість операційних показників, своєчасне виконання Підприємством своїх зобов'язань з обслуговування кредитів та диверсифікованість кредитного портфелю дасть можливість протягом 2018 року провести його чергову, як і в минулі роки, реструктуризацію до щонайменше 2020 року зі збереженням прийнятних умов кредитування.

Після 31 грудня 2017 року Підприємство вже розпочало перемовини з деякими з банків щодо реструктуризації кредитів та очікує завершення цих та решти перемовин до настання визначених договірних термінів погашення короткострокової частини кредитного портфелю.

На основі вище наведених міркувань ця окрема фінансова звітність була складена на основі принципу безперервності діяльності, який передбачає, що Підприємство буде продовжувати свою діяльність у найближчому майбутньому, а також зможе реалізувати свої активи та погасити свої зобов'язання в ході звичайної діяльності.

<...>

Джерело: <http://www.dss-ua.com/>

3.3. Виклад застосованих облікових політик

Під обліковими політиками розуміють конкретні принципи, основи, умови, практику, прийняту підприємством для подання фінансової звітності. Підприємство має розкривати основні оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності, та інші облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

Детальні вимоги до обрання облікових політик наведено в МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Обрання основи подання

Вибір *основи ведення* бухгалтерського обліку та фінансової звітності — найперше рішення з організації обліку підприємства. У нашій книзі такою основою ми обрали *міжнародні стандарти фінансової звітності*, які затверджує Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Саме із заяви про обрану основу звітності починається опис облікової політики у примітках фінансової звітності.

Не менш важливо поінформувати користувачів про *основу* (або основи) *оцінки*, застосовані у фінансовій звітності (наприклад, історична собівартість, поточна вартість, чиста вартість реалізації, справедлива вартість або сума очікуваного відшкодування), оскільки обрана основа для подання статей фінансової звітності значно впливає на здійснюваний користувачами аналіз. Якщо підприємство у своїй фінансовій звітності застосовує більше однієї основи, достатнім є позначення категорій активів і зобов'язань, до яких застосовано кожну з основ оцінки. Тут варто зазначити і про *функціональну валюту* та *валюту подання* фінансової звітності суб'єкта, а також *рівень округлень* (одиниць, тисяч чи мільйонів)

Розглянемо відповідний витяг з приміток ПрАТ «Страхова компанія «ПРОВІДНА» (приклад 3.3.1).

Приклад 3.3.1

<...>

2. Основа подання інформації

(а) Застосовувані стандарти

Ця фінансова звітність складена відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі — МСФЗ).

(б) Принципи оцінки фінансових показників

Фінансова звітність складена відповідно до принципу обліку за фактичними витратами, за винятком фінансових інструментів, оцінюваних за справедливою вартістю, зміни якої відображаються у складі прибутку чи збитку за період, та оцінки нерухомості, що відображається по переоціненій вартості.

в) Функціональна валюта та валюта подання даних фінансової звітності

Функціональною валютою цієї фінансової звітності є національна валюта України, гривня. Операції у валютах, які відрізняються від функціональної валюти Компанії, вважаються операціями в іноземних валютах.

Усі дані фінансової звітності представлені в тисячах українських гривень.

<...>

Джерело: <https://providna.ua/>

Розкриття інформації про конкретні облікові політики є особливо корисним для користувачів, якщо ці політики обрані з альтернатив, дозволених МСФЗ. Міжнародні стандарти окремо вимагають розкривати інформацію про певні облікові політики, включаючи вибір, зроблений управлінським персоналом з різних дозволених ними політик.

Політичні альтернативи

Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, під час розробки та застосування облікової політики управлінський персонал має застосовувати *судження*. В результаті підготовлена на їх основі інформація має бути (п. 10 МСБО 8):

а) *доречною* для потреб користувачів щодо ухвалення економічних рішень; та

б) *достовірною*, в тому значенні, що показники фінансової звітності:

- подають достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
- відображають економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
- є нейтральними, тобто вільними від упереджень;
- є об'єктивними;
- є повними в усіх суттєвих аспектах.

Здійснюючи судження, управлінський персонал має посилатися на прийнятність наведених далі джерел та враховувати їх у низхідному порядку:

- вимоги в МСФЗ, у яких ідеться про подібні та пов'язані з ними питання;
- визначення, критерії визнання та концепції оцінки активів, зобов'язань, доходу та витрат у Концептуальній основі фінансової звітності.

МСБО 8 рекомендує при формуванні судження зважати на найостанніші положення інших органів, що розробляють та затверджують схожу концептуальну основу для розробки стандартів, іншу професійну літературу з обліку та усталені галузеві практики тією мірою, якою вони не суперечать наведеним вище принципам.

Отже, в разі відсутності однозначних політик у МСФЗ до окремих типів операцій суб'єкта (хоча і не часто, але вони трапляються) обираються правила, передбачені *іншими МСФЗ* (наприклад, МСБО (IAS) 2 «Запаси» або МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» для відображення придбаної криптовалюти) або *іншими загальноприйнятими стандартами* (наприклад, американський обліковий стандарт ASC 26 «Сфера розваг — Фільми» в кінематографії).

Особливості застосування

Кожне підприємство зважає на характер операцій та політики, інформація про які, за очікуванням користувачів, має бути розкрита для підприємства такого типу. Наприклад, якщо підприємство має філії за кордоном або операції в іноземній валюті, то воно повинне розкривати інформацію про облікові політики щодо визнання прибутків та збитків від курсових різниць.

Облікова політика може суттєво впливати на фінансові показники внаслідок характеру операцій підприємства, навіть якщо суми за поточний та попередні періоди є несуттєвими.

У викладі суттєвих облікових політик або в інших примітках (наприклад, під назвою «Основні облікові судження, оцінки і припущення») підприємство розкриває інформацію про судження, що їх використовував управлінський персонал у процесі застосування облікових політик підприємства та які мають найсуттєвіший вплив на суми, визнані у фінансовій звітності.

Коли підприємство обирає облікову політику з підготовки фінансової звітності за МСФЗ, воно має керуватись всіма чинними стандартами. Докладну інформацію про облікові політики за статтями фінансової звітності, та приклади їх подання, ми розглянемо в наступних розділах книги.

Отже, *обрання та застосування облікових політик* ґрунтується на МСФЗ, які уможливають складання такої фінансової звітності, яка міститиме доречну та достовірну інформацію про операції, інші події та умови, до яких вони застосовуються.

Зміни в облікових політиках

У разі вибору та застосування облікової політики однією з основних вимог МСФЗ є **послідовність**. Інакше кажучи, підприємство 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.

Проте в роботі підприємства часом виникає потреба внести зміни до облікової політики. Це відбувається у два способи (схема 3.3.1).

Ретро-спективно	нова облікова політика буде застосована щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.
Перспективно	нову політику буде застосовано до операцій, що відбуваються після дати внесення змін та визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах.

Схема 3.3.1. Способи застосування нової облікової політики

Підприємство змінює свою облікову політику, тільки якщо такої зміни вимагає МСФЗ або вона приводить до того, що фінансова звітність надає достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки підприємства. В іншому разі підприємство позбавляє користувачів можливості порівнювати їх фінансову звітність через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках.

Зауважимо, що в жодному разі змінами в облікових політиках не можна вважати:

- застосування облікової політики до операцій, інших подій або умов, що відрізняються за сутністю від тих, що відбувалися раніше;
- застосування нової облікової політики до операцій, інших подій або умов, які не відбувалися раніше або були несуттєвими.

Якщо зміна в обліковій політиці застосовується **ретроспективно**, то підприємство має коригувати залишок кожного компоненту власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за найперший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди. Якщо неможливо визначити вплив на конкретний період зміни облікової політики щодо порівняльної інформації за один або кілька поданих попередніх періодів, то підприємство має 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.

Але якщо на початку поточного періоду неможливо визначити кумулятивний вплив застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів, то підприємство має коригувати порівняльну інформацію та застосовувати нову облікову політику **перспективно** з найбільш ранньої можливої дати.

Отже, підприємство застосовує нову облікову політику і до порівняльної інформації за попередні періоди. Ретроспективне застосування до попереднього періоду неможливе, якщо неможливо визначити кумулятивний вплив на суми у звіті про фінансовий стан на початок та кінець періоду. Сума остаточного коригування, пов'язаного з періодами, попередніми щодо періодів, відображених у фінансовій звітності, здійснюється щодо суми залишку кожного компонента власного капіталу, на який вона впливає, на початок найпершого поданого попереднього періоду. Зазвичай проводять коригування нерозподіленого прибутку. Проте

можна коригувати й інший компонент власного капіталу, якщо це доречно. Будь-яку інформацію про попередні періоди, приміром, стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, за потреби також коригують.

Розкриття облікових змін

У разі зміни облікових політик підприємство **розкриває таку інформацію**:

- 1) назву МСФЗ, який регулює це питання;
- 2) факт, що зміну в обліковій політиці здійснюють відповідно до його положень перехідного періоду;
- 3) характер зміни в обліковій політиці;
- 4) опис положень перехідного періоду;
- 5) положення перехідного періоду, які могли би впливати на майбутні періоди;
- 6) суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає, та для базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо МСБО (IAS) 33 «Прибуток на акцію» застосовується до підприємства;
- 7) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують відображеному;
- 8) якщо ретроспективне застосування неможливе для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то розкривають обставини, що спричинили існування такої умови, та опис того, як і з якого часу застосовують зміну в обліковій політиці.

Якщо зміна в обліковій політиці впливає на поточний чи будь-який попередній період, або матиме вплив на цей період, або може мати вплив на майбутні періоди, то має бути розкрита така інформація:

- характер зміни в обліковій політиці;
- умови, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;
- сума коригування за поточний період та кожний поданий попередній період для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає та для показників прибутку на акцію;
- сума коригування, пов'язана з періодами, що передують поданим;
- якщо ретроспективне застосування є неможливим для конкретного попереднього періоду або періодів, що передують поданим, то розкривають обставини, що призвели до існування цієї умови, а також опис того, як та з якого часу застосовують зміну в обліковій політиці.

Приклад добровільної зміни облікової політики у звітності ПАТ «Центренерго» та порядок відображення цього факту у всіх дотичних примітках наведено у **прикладі 3.3.2**.

Приклад 3.3.2

<...>

2. Основа складання фінансової звітності.

<...>

Зміна облікової політики

У 2016 році 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

<...>

Основні засоби

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 справедливую 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.

В таблиці нижче наведено інформацію про ефект відображення результатів проведеної оцінки основних засобів:

	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

<...>

Джерело: <http://www.centrenergocom/>

Якщо підприємство не застосовувало нові МСФЗ, які опубліковані, але ще не набрали чинності, то підприємство розкриває цей факт та відому інформацію, яка є доречною для оцінювання можливого впливу застосування нового МСФЗ чи змін до чинних стандартів на фінансову звітність у період першого застосування. Така примітка включає:

- назву нового МСФЗ;
- характер наступної зміни або змін в обліковій політиці;
- дату, з якої вимагається застосування МСФЗ;
- дату, коли планується вперше застосувати МСФЗ.

Нижче наведено приклад (3.3.3) розкриття інформації про зміни в чинних стандартах станом на 31.12.2017 р. у звітності державного підприємства «Національної енергетичної компанії «УКРЕНЕРГО».

Приклад 3.3.3

<...>

3. Застосування нових та переглянутих міжнародних стандартів фінансової звітності

Прийняття до застосування нових та переглянутих Міжнародних стандартів фінансової звітності

Компанія прийняла до застосування такі стандарти станом на 1 січня 2017 року:

- Поправки до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» — Ініціатива щодо розкриття інформації;
- Поправки до МСБО 12 «Податок на прибуток» — Визнання відстрочених податкових активів стосовно нереалізованих збитків;
- Щорічні вдосконалення МСФЗ за період 2014—2016 років — Поправки до МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших підприємствах».

Поправки до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів» — Ініціатива щодо розкриття інформації

Компанія застосувала ці поправки уперше в поточному році. Ці поправки вимагають, щоб підприємство подавало розкриття інформації, яка допоможе користувачам фінансової звітності оцінювати зміни у зобов’язаннях, що виникають у результаті фінансової діяльності, включно з грошовими та негрошовими змінами.

До зобов’язань Компанії, які виникають у результаті фінансової діяльності, належать кредити та позики, а також нараховані відсотки та дивіденди. Узгодження між залишками цих статей на початок та кінець періоду подано у Примітці 24. Згідно з перехідними положеннями цих поправок Компанія не розкриває порівняльну інформацію за попередній період. Окрім додаткового розкриття інформації, поданого у Примітці 24, застосування цих поправок не завдало жодного впливу на фінансову звітність Компанії.

Поправки до МСБО 12 «Податок на прибуток» — Визнання відстрочених податкових активів стосовно нереалізованих збитків

Компанія застосувала ці поправки уперше в поточному році. Поправки надають роз’яснення про способи оцінки підприємством того, чи матиме воно достатню суму майбутніх оподатковуваних прибутків, за рахунок яких воно зможе використати тимчасові різниці, які підлягають вирахуванню у цілях оподаткування.

Застосування цих поправок не завдало жодного впливу на фінансову звітність Компанії, оскільки Компанія вже оцінює достатність майбутніх оподатковуваних прибутків у спосіб, який відповідає вимогам цим поправок.

Щорічні вдосконалення МСФЗ за період 2014—2016 років

Компанія застосувала поправки до МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших підприємствах», які належать до щорічних вдосконалень МСФЗ за період 2014—2016 років, уперше в поточному році. Інші поправки, які входять до цього пакета, ще не набули обов’язкової чинності, і вони не були достроково прийняті до застосування Компанією.

Компанія не має часток участі в інших підприємствах, таким чином, застосування цих поправок не завдало жодного впливу на фінансову звітність Компанії.

Нові стандарти і тлумачення випущені, але які ще не набули чинності

На дату затвердження цієї фінансової звітності до випуску такі стандарти і тлумачення, а також поправки до стандартів були випущені, але ще не набули чинності:

Стандарти/тлумачення	Набувають чинності щодо річних періодів, які починаються на або після
МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»	1 січня 2018 року
МСФЗ 15 «Доходи від реалізації за договорами з клієнтами», включно з поправками до МСФЗ 15	1 січня 2018 року
Роз’яснення до МСФЗ 15 «Доходи від реалізації за договорами з клієнтами»	1 січня 2018 року
Поправки до МСФЗ 4 «Договори страхування» — Застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» стосовно МСФЗ 4 «Договори страхування»	1 січня 2018 року
Тлумачення КТ МСФЗ 22 «Операції в іноземних валютах та виплата авансу»	1 січня 2018 року
Поправки до МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість» — Передача об’єктів інвестиційної нерухомості	1 січня 2018 року
Поправки до МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» — Класифікація та оцінка операцій платежів на основі акцій	1 січня 2018 року
Щорічні вдосконалення МСФЗ за період 2014—2016 років	1 січня 2018 року
Тлумачення КТ МСФЗ 23 «Невизначеність стосовно порядку стягнення податків на прибуток»	1 січня 2019 року
МСФЗ 16 «Оренда»	1 січня 2019 року
Щорічні вдосконалення МСФЗ за період 2015—2017 років	1 січня 2019 року
Поправки до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти» — Характеристика передоплати із негативною компенсація	1 січня 2019 року
Поправки до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства» — Довгострокові частки в асоційованих та спільних підприємствах	1 січня 2019 року
МСФЗ 17 «Договори страхування»	1 січня 2021 року

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»

У повному обсязі стандарт було випущено у липні 2014 року, включно з раніше випущеними вимогами та додатковими поправками, і він набуває чинності для фінансових років, які починаються на або після 1 січня 2018 року. Новий стандарт замінює положення МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» і містить нову модель зменшення корисності очікуваних збитків, змінює вимоги до класифікації та оцінки фінансових активів, а також облік хеджування.

Усі фінансові активи та фінансові зобов’язання будуть і надалі оцінюватися на тих самих підставах, що застосовуються в даний час згідно з МСБО 39. Фінансові активи, що оцінюються за амортизованою вартістю, підлягатимуть умовам зменшення корисності згідно з МСФЗ 9. Компанія не застосовує облік хеджування згідно з МСБО 39 і не має наміру застосовувати його відповідно до МСФЗ 9. Компанія також має намір застосувати спрощений підхід до визнання очікуваних кредитних втрат протягом періоду її торговельної та іншої дебіторської заборгованості, як це дозволено згідно з МСФЗ 9. Загалом керівництво передбачає, що застосування моделі очікуваних втрат згідно з МСФЗ 9 шляхом попереднього визнання кредитних збитків за відповідними статтями не призведе до суттєвої зміни суми резерву на збиток, визнану для цих фінансових інструментів.

МСФЗ 15 «Доходи від реалізації за договорами з клієнтами»

Новий стандарт було випущено у травні 2014 року, він визначає єдину комплексну модель, яку підприємства мають використовувати для обліку доходів від реалізації, які виникають за договорами з клієнтами, і замінює поточний стандарт щодо визнання доходів, а саме МСБО 18 «Дохід від реалізації». Основним принципом МСФЗ 15 є те, що підприємство повинне визнавати доходи від реалізації для відображення передачі обіцяних товарів або послуг клієнтам у сумі, яка відображає суму компенсації, на яку підприємство, як передбачається, матиме право в обмін за ці товари та послуги. Зокрема, стандарт передбачає застосування єдиної моделі для визнання доходів на основі п’яти етапів:

- виявлення договору з клієнтом;
- виявлення зобов’язань щодо виконання у договорі;
- визначення ціни операції;
- розподіл ціни операції на зобов’язання щодо виконання у договорах;
- визнання доходів від реалізації тоді, коли (або як тільки) підприємство задовольняє зобов’язанням щодо виконання.

Згідно з МСФЗ 15 підприємство визнає доходи від реалізації тоді, коли (або як тільки) зобов’язання виконане, тобто коли контроль над товарами або послугами, який супроводжує виконання конкретних зобов’язань щодо виконання, був переданий клієнту. Новий стандарт встановлює принципи розкриття корисної інформації у фінансовій звітності стосовно характеру, суми, строків та невизначеностей щодо доходів від реалізації та потоків грошових коштів, які виникають від договорів з клієнтами. Компанія здійснила оцінку впливу від переходу до застосування МСФЗ 15.

Згідно з МСФЗ 15 модель визнання доходів від реалізації зміниться від моделі на основі передачі ризиків та винагород від володіння на модель передачі контролю над володінням. Компанія отримує доходи від реалізації від надання послуг диспетчеризації та передачі електроенергії лініями електропередачі високої напруги. У силу характеру операційної діяльності Компанії, крім надання більш широкого розкриття інформації про доходи компанії, керівництво не передбачає, що застосування МСФЗ 15 матиме істотний вплив на фінансовий стан та/або фінансові показники діяльності Компанії.

Тлумачення КТ МСФЗ 23 «Невизначеність стосовно порядку стягнення податків на прибуток»

Тлумачення було випущено у червні 2017 року, воно дає роз’яснення щодо порядку обліку невизначеностей з порядку стягнення податків на прибуток. Нове тлумачення має застосовуватись щодо визначення оподатковуваних результатів, баз оподаткування, невикористаних податкових збитків, невикористаних податкових кредитів та ставок оподаткування, коли існує невизначеність щодо порядку стягнення податків на прибуток згідно з МСБО 12 «Податок на прибуток», і воно набуває чинності щодо фінансових років, які починаються на або після 1 січня 2019 року. Компанія перебуває у процесі здійснення оцінки впливу і не має наміру достроково приймати до застосування нове тлумачення.

Компанія не передбачає впливу на свою фінансову звітність від усіх інших стандартів, тлумачень та поправок, випущених на звітну дату, але які ще не були прийняті до застосування для цієї фінансової звітності.

<...>

Джерело: <https://ua.energy/>

3.4. Облікові оцінки та виправлення помилок

Через невизначеності, властиві підприємницькій діяльності, окремі статті фінансової звітності можуть бути оцінені лише попередньо. Крім того, конкретні характеристики активу, зобов’язання чи компонента капіталу або основа чи метод вимірювання, визначені МСФЗ, можуть призвести до виникнення потреби попередньо оцінити будь-яку статтю фінансового звіту або внести відповідні виправлення.

Визначення та класифікації

Облікова оцінка — наближене значення грошової суми за відсутності точних засобів вимірювання. Цей термін вживається щодо суми, оціненої за справедливою вартістю, у випадках, якщо існує невизначеність оцінок, а також щодо інших сум, що потребують оцінювання.

Визначення балансової вартості деяких з наведених нижче активів та зобов’язань потребує попередньої оцінки впливу майбутніх подій на активи та зобов’язання на кінець звітного періоду.

Облікові оцінки за справедливою вартістю	Інші облікові оцінки
- складні фінансові інструменти, які не торгуються на відкритому ринку; - виплати на основі акцій; - нерухомість або обладнання, утримувані для продажу; - забезпечення майбутніх виплат персоналу за відпустками та іншими гарантіями; - гудвіл та нематеріальні активи, придбані в разі об'єднання бізнесу; - операції, що передбачають обмін активами чи зобов'язаннями без грошової компенсації.	- резерв сумнівних боргів; - старіння запасів; - гарантійні зобов'язання; - метод амортизації або строк корисної експлуатації активів; - забезпечення балансової вартості інвестиції, якщо існує невизначеність її очікуваного відшкодування; - результат довгострокових контрактів; - витрати, які виникають унаслідок результатів судових розглядів.

Схема 3.4.1. Класифікація облікових оцінок

Наведені попередні оцінки пов'язані з *припущеннями* щодо таких статей, як коригування грошових потоків на ризик або ставки дисконту, майбутні зміни заробітних плат та майбутні зміни цін, що впливають на інші витрати. Припущення та інші джерела невизначеності оцінок пов'язані з попередніми оцінками, що потребують найважчих, суб'єктивних чи складних суджень управлінського персоналу. Оскільки кількість змінних величин та припущень, які впливають на можливе майбутнє вирішення невизначеностей, зростає, то такі судження стають більш суб'єктивними та складними. А отже, зростає вірогідність подальшого суттєвого коригування балансової вартості активів та зобов'язань.

Зміни в оцінках

Як було зазначено вище, іноді статті у фінансових звітах можна оцінити лише приблизно. Попередня оцінка пов'язана із *судженням*, що ґрунтується на останній наявній достовірній інформації.

Потреба *переглянути попередню облікову оцінку* може виникнути тоді, коли змінюються обставини, на яких ґрунтувалась оцінка, або внаслідок нової інформації чи більшого досвіду. За своїм характером перегляд оцінок не стосується попередніх періодів та не є виправленням помилок. Зміна застосованої основи оцінки є зміною облікової політики, а не зміною облікової оцінки.

Якщо важко розрізнити, що має місце: зміна облікової політики чи зміна облікової оцінки, — вважається, що *змінилась облікова оцінка*. Вплив зміни облікової оцінки визнають *перспективно*, включаючи вплив на прибуток або збиток у періоді, коли відбулася зміна (наприклад, зросла мінімальна заробітна плата при оцінці забезпечень на відпустки), а в окремих випадках — ще й у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом (наприклад, залишковий термін експлуатації основного засобу).

Тією мірою, якою зміна в обліковій оцінці спричиняє зміни в активах та зобов'язаннях або стосується статті власного капіталу, її визнають шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в періоді, коли відбулася зміна.

Розкриття облікових оцінок

Підприємство подає *розкриття інформації* так, щоб користувачі фінансової звітності могли *зрозуміти судження*, які робить управлінський персонал щодо майбутнього та інших основних джерел невизначеності оцінок.

Характер та обсяг наданої інформації змінюється залежно від характеру припущення та інших обставин, наприклад від:

- характеру припущень або невизначеності оцінок;
- чутливості балансових вартостей до методів, припущення та оцінок, що є підґрунтям обчислень, включаючи причини чутливості;
- очікуваного вирішення невизначеності та діапазону обґрунтовано можливих кінцевих результатів у наступному фінансовому році стосовно балансової вартості активів та зобов'язань, на які вони впливають;
- пояснень змін, внесених до минулих припущень стосовно активів та зобов'язань, якщо невизначеності залишаються не вирішеними.

Іноді неможливо розкрити інформацію про обсяг ймовірного впливу припущення або іншого джерела невизначеності оцінок на кінець звітного періоду. У таких випадках підприємство розкриває інформацію про те, що є обґрунтовано можливим на основі наявних знань, що кінцеві результати в наступному фінансовому році, які відрізняються від припущення, можуть потребувати суттєвого коригування балансової вартості відповідного активу або зобов'язання. В усіх випадках підприємство розкриває інформацію про характер та балансову вартість конкретного активу чи зобов'язання (або класу активів чи зобов'язань), на які впливає припущення.

Підприємство також розкриває інформацію про *характер та суму зміни* в обліковій оцінці, яка впливає на поточний період або, за очікуванням, впливатиме на майбутні періоди. Якщо інформацію про розмір впливу на майбутні періоди не розкрито у зв'язку з неможливістю його попередньої оцінки, підприємство розкриває інформацію про цей факт.

Отже, від підприємства вимагається розкривати інформацію про зроблені ним припущення стосовно майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на кінець звітного періоду, які становлять значний ризик впливу на грошову оцінку балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Стосовно таких активів та зобов'язань примітки повинні містити докладну інформацію про їхній характер та їхню балансову вартість на кінець звітного періоду.

Розглянемо приклад розкриття інформації про облікові оцінки у звітності ПрАТ «Дніпроспецсталь» (приклад 3.4.1).

Приклад 3.4.1

<...>

Суттєві облікові судження та оціночні значення

Згідно з МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Підприємство веде облік і подає операції та інші події відповідно до їхнього змісту та економічної сутності, а не тільки їхньої юридичної форми.

Складання фінансової звітності вимагає від керівництва оцінок і припущень, що впливають на суми, відображені у фінансовій звітності та примітках до неї. Ці оцінки ґрунтуються на інформації, наявній на звітну дату. Отже, фактичні результати можуть відрізнятися від цих оцінок.

Основні оцінки та припущення про майбутні події, а також інші основні джерела невизначеності в оцінках, зроблених на звітну дату, які можуть являти собою значний ризик необхідності суттєвих коригувань балансової вартості активів і зобов'язань, розглядаються нижче.

Знецінення активів — визначення груп активів, що генерують грошові потоки

Згідно з МСФЗ (IAS) 36 «Знецінення активів», підприємства повинні проводити тестування одиниць, що генерують грошові потоки, на предмет знецінення. Одним із основних факторів при визначенні одиниці, що генерує грошові потоки, є можливість оцінити незалежні грошові потоки, що генеруються такою одиницею. Значна частина продукції багатьох визначених Підприємством одиниць, що генерують грошові потоки, споживається іншою одиницею, що генерує грошові потоки.

Підприємство встановило, що достатня незалежна цінова інформація для правильного визначення одиниць, що генерують грошові потоки, існує на рівні Підприємства в цілому. В поточній економічній та політичній ситуації, що склались в Україні (Примітка 1) Підприємству досить складно оцінити прогнозні дані щодо генерування грошових потоків, та Підприємство вживає всіх можливих заходів для найбільш достовірного прогнозування грошових потоків.

Резерви на знецінення активів

Суттєве судження використовується для оцінки сумнівної дебіторської заборгованості та відповідного резерву під знецінення. При визначенні сумнівної дебіторської заборгованості враховуються такі фактори як поточна загальна економічна кон'юнктура, галузеві економічні умови, а також історичні дані про поведінку споживачів продукції.

Зміни в економіці, промисловості, а також у фінансовому стані конкретних споживачів можуть викликати необхідність коригування резервів сумнівної дебіторської заборгованості, відображених в окремій фінансовій звітності. Станом на 31 грудня 2017 і 2016 рр. були створені резерви сумнівної дебіторської заборгованості у сумі 9 тис. грн і 23 тис. грн відповідно (Примітка 11).

Крім того, Підприємство розраховує чисту реалізаційну вартість запасів на кожен звітну дату. Станом на 31 грудня 2017 р. сума резерву на списання запасів до чистої реалізаційної вартості становила 16 028 тис. грн (2016 р. — 27 061 тис. грн) (Примітка 10). 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.

Відстрочені податкові активи

Балансова вартість відстрочених податкових активів переглядається на кожен звітну дату та зменшується, якщо більше не існує ймовірності отримання достатнього оподатковуваного прибутку, який дозволив би реалізувати частину або всю суму такого відстроченого податкового активу. При визначенні такої ймовірності використовуються оцінки, що ґрунтуються на очікуваних результатах діяльності Підприємства (Примітка 9).

Податок на додану вартість до відшкодування (ПДВ)

Сума ПДВ до відшкодування переглядається на кожен звітну дату та зменшується у випадку відсутності ймовірності його заміщення сумою ПДВ до сплати, що матиме місце протягом обґрунтовано короткого періоду часу (зазвичай 12 місяців) від звітної дати. Підприємство вважає, що сума ПДВ на 31 грудня 2017 р. буде повністю відшкодована в майбутньому.

Зобов'язання з пенсійного забезпечення згідно з пенсійною програмою з визначеною виплатою

Підприємство збирає інформацію стосовно своїх працівників і пенсіонерів, що отримують виплати, й використовує метод актуарної оцінки для визначення поточної вартості зобов'язань із виплати винагород по закінченні трудової діяльності та відповідної вартості поточних послуг працівників. При такому розрахунку використовуються демографічні припущення щодо майбутніх характеристик теперішніх і колишніх працівників, що мають право на пенсійні виплати (смертність як працівників, так і пенсіонерів, коефіцієнт плинності кадрів, непрацездатність, достроковий вихід на пенсію тощо), а також фінансові припущення (ставка дисконтування, майбутній рівень зарплат). Підприємство використовує наявну інформацію про стаж його колишніх працівників на інших підприємствах, які є учасниками державної пенсійної програми з визначеною виплатою. Таким чином, Підприємство обліковує виплати колишнім працівникам згідно з вимогами обліку пенсійної програми з визначеною виплатою. Більш детальна інформація подана у Примітці 20.

Строки корисного використання основних засобів

Підприємство оцінює строки корисного використання об'єктів основних засобів на основі очікувань щодо їх майбутнього використання з урахуванням технологічного розвитку, конкуренції, змін ринкової кон'юнктури та інших чинників. Строки корисного використання основних засобів переглядаються не рідше одного разу на рік наприкінці кожного фінансового року. У випадку, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміни обліковуються як зміни в облікових оцінках відповідно до МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Зазначені оцінки можуть вплинути на балансову вартість основних засобів у звіті про фінансовий стан і знос, визнаний у прибутках та збитках.

<...>

Джерело: <http://www.dss-ua.com/>**Про помилки та їх виправлення**

Основною метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та зміну у власному капіталі й потоках грошових коштів компанії для того, щоб кінцеві користувачі могли задовольнити свої інформаційні потреби. Залежно від категорій користувачів (інвестори, працівники компанії, кредитори, постачальники, покупці, державні органи) потреби бувають різними. Для когось це просте зацікавлення, для фіскальних органів — податкові очікування, для кредиторів та інвесторів — оцінка доцільності здійснення вкладень у певне підприємство. Тому недостовірність і неточність фінансової інформації може мати дуже високу ціну.

З досвіду фахівців виходить, що найчастіше помилки при складанні фінансової звітності за МСФЗ виникають:

- через неправильні розрахунки, умисні спотворення відомостей або приховування будь-яких несприятливих фактів діяльності для отримання більш привабливої звітності. Умисне спотворення показників звітності вважається шахрайством;
- в операціях з пов'язаними сторонами або таких, що стосуються судових справ, недотримання законів і нормативних актів, пред'явлених компанії штрафів, а також в операціях або коригуваннях, які можуть змінити фінансові результати, показники прибутковості, показники значущих сегментів бізнесу, розміри компенсаційних виплат керівному складу тощо;
- через технічні помилки, а саме: неправильні кореспонденції рахунків, збоїв в роботі комп'ютерної програми, віруси (яскравим прикладом є вірус Petya.A), математичні помилки в розрахунках дисконтованих сум для відображення довгострокових зобов'язань;
- через незнання стандартів бухобліку, їх помилкове тлумачення або порушення принципів складання фінансової звітності;
- у разі нерозкриття повної інформації у фінзвітності, застосування неправильного підходу при формуванні та списанні резервів, визначення моменту визнання виручки, недотримання принципу відповідності доходів і витрат;
- через використання фахівцями неправильного підходу у випадках, коли потрібно застосовувати професійне судження і визначити оціночні показники (про це йшлося вище);
- коли не відрізняють перегляд оцінок у зв'язку з надходженням нової інформації та змінами умовами діяльності від неправильно обраного підходу до обліку із самого початку. В першому випадку перегляд оцінки не призводить до помилки та її виправлення, а зміну враховують перспективно. У другій ситуації потрібне ретроспективне виправлення;
- під час першого складання фінзвітності через недостатнє знання специфіки підприємства і так званих складних місць обліку.

Таким чином, *помилки* — це пропуски чи викривлення у фінансовій звітності за один або кілька попередніх періодів, які виникають у результаті невикористання або неналежного використання достовірної інформації:

- яка була наявною на момент затвердження до складання фінзвітності;
- яку можна було отримати і врахувати під час підготовки та складання фінзвітності.

Якщо помилка виявлена, то її потрібно виправляти *ретроспективно*, тобто шляхом зміни у звітності порівняльної інформації за періоди, в яких цієї помилки припустилися.

Отже, остаточно фінзвітність має бути в такому вигляді, ніби *помилки зовсім не було*. Якщо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів неможливо, то підприємство перераховує залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування. А якщо це неможливо, то підприємство виправляє помилку перспективно з найпершої можливої дати. Виправлення помилки попереднього періоду виключається з прибутку або збитку за період, у якому виявлено помилку. Будь-яка інформація, подана за попередні періоди, включаючи будь-які стислі виклади фінансових даних за минулі періоди, перераховується на стільки, на скільки це можливо.

Підприємство розкриває таку інформацію про помилки попереднього періоду:

- характер помилки;
- суму виправлення за кожний поданий попередній період статті фінансових звітів, на яку вона впливає та базисного і розбавленого прибутку на акцію, якщо до підприємства застосовується МСБО 33;
- суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів;
- якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, то розкривають обставини, що спричинили існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку.

Розкриття цієї інформації не слід повторювати у фінансовій звітності подальших періодів.

У *прикладі 3.4.2* наведено розкриття у примітках інформації про виправлення та рекласифікацію у фінзвітності ПАТ «Миколаївобленерго».

Приклад 3.4.2

<...>

3. Виправлення помилок минулих періодів

Фінансова звітність за рік, що закінчився 31 грудня 2016 року, містила помилки.

Товариство відобразило такі коригування у Звіті про фінансовий стан на 31 грудня 2016 та 01 січня 2016 років, та у звіті про фінансові результати за 2016 рік:

(а) У 2016 році Товариство не відобразило нарахування зносу основних засобів, які є державною власністю, у складі адміністративних витрат у сумі 28 тис. грн; також Товариство помилково відобразило дебіторську заборгованість за товари, роботи, послуги на 29 тис. грн та аванси одержані на 23 тис. грн за рахунок не відображення інших операційних доходів на суму 52 тис. грн; також Товариство не врахувало у складі адміністративних витрат та поточної кредиторської заборгованості за товари, роботи, послуги акт виконаних робіт на суму 38 тис. грн.

(б) У 2016 році Товариство відобразило у складі інших операційних доходів та іншої поточної дебіторської заборгованості дохід за розрахунками із Міністерством соціальної політики у розмірі компенсації середнього заробітку нарахованого мобілізованим працівникам Товариства за 2016 рік, але згідно з чинним законодавством Товариство не мало права на компенсацію у 2016 році.

Сума помилково відображених інших операційних доходів та іншої поточної дебіторської заборгованості становила 1 799 тис. грн

(в) Товариство нарахувало частину чистого прибутку на користь держави, яку необхідно було нарахувати у 2009 році за результатами роботи за 2008 рік, у сумі 1 261 тис. грн;

У поданій нижче таблиці, показаний вплив коригувань на Звіт про фінансовий стан Товариства:

	01 січня 2016 (до коригувань)	Коригу вання	01 січня 2016 (відкори говано)	31 грудня 2016 (до коригува нь)	Коригу вання	31 грудня 2016 (відкори говано)
Балансова вартість основних засобів (а)	843 829	—	843 829	870 943	(28)	870 915
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги (а)	63 714	—	63 714	125 554	(29)	125 525
Інша поточна дебіторська заборгованість (б)	17 543	—	17 543	18 412	(1 799)	16 613
Поточні розрахунки за зобов'язаннями з отриманих авансів (а)	(141 990)	—	(141 990)	(206 483)	23	(206 460)
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги (а)	(33 875)	—	(33 875)	(110 886)	(38)	(110 924)
Розрахунки з бюджетом (в)	(18 402)	(1 261)	(19 663)	(15 573)	(1 261)	(16 834)
Нерозподілений прибуток/непокритий збиток	(180 396)	1 261	(179 135)	(181 404)	3 132	(178 272)

У поданій нижче таблиці, показаний вплив коригувань на Звіт про фінансові результати за 2016 рік:

	2016 рік (до коригувань)	Коригування	2016 (відкориговано)
Інші операційні доходи (а, б)	67 684	(1 805)	65 879
Адміністративні витрати (а)	(81 843)	(66)	(81 909)
Чистий фінансовий результат	14 436	(1 871)	12 565

Вплив на розрахунок прибутку на акції:

	2016 рік (до коригувань)	2016 (відкориговано)
Середньорічна кількість простих акцій, тис. шт.	159 640	159 640
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію, грн	0,091	0,079
<...>		

Джерело: <https://www.energy.mk.ua/>

Глава 4. Матеріальні та інші нефінансові активи підприємства

- 4.1. Основні засоби
- 4.2. Інвестиційна нерухомість
- 4.3. Нематеріальні активи
- 4.4. Необоротні активи на продаж та групи вибуття
- 4.5. Запаси
- 4.6. Біологічні активи
- 4.7. Орендовані необоротні активи

4.1. Основні засоби

Формування якісної матеріально-технічної бази є важливим етапом початку роботи будь-якого суб'єкта господарювання. Надалі саме від забезпеченості підприємства основними засобами, особливо у виробництві, багато в чому залежить можливість здійснення поточної господарської діяльності, її стабільність та ефективність. Отже, основні засоби потребують раціональних підходів до управління. А міжнародні стандарти фінансової звітності потребують дуже детального розкриття інформації про них.

Сутність та критерії визнання

Обліковий підхід до основних засобів регулює МСБО (IAS) 16 «Основні засоби». Він містить таке визначення **основних засобів**: це матеріальні об'єкти, що утримуються для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей та використовуватимуться, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Об'єкт основних засобів визнається тільки в тому випадку, коли одночасно виконуються дві **умови**:

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

Крім спільних ознак, різні групи основних засобів мають чимало особливостей. Тому є потреба розподіляти об'єкти основних засобів на **класи** — групи активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. У п. 37 МСБО 16 виділено такі класи основних засобів:

- а) земля;
- б) земля та будівлі;
- в) машини та обладнання;
- г) кораблі;
- д) літаки;
- е) автомобілі;
- є) меблі та приладдя;
- є) офісне обладнання;
- ж) плодоносні рослини.

Зазначимо, що **запасні частини та допоміжне обладнання** відображають як запаси та визнають у прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Проте основні запасні частини та резервне обладнання розглядають як основні засоби, якщо підприємство очікує, що використовуватиме їх більше одного року.

Об'єкти основних засобів можна купувати з метою **безпеки чи охорони довкілля**. Хоча придбання основних засобів такого типу безпосередньо не збільшує майбутні економічні вигоди від будь-якого окремого об'єкта основних засобів. Він може бути потрібним підприємству для отримання майбутніх економічних вигід від його інших активів. Такі об'єкти основних засобів відповідають визнанню активів тому, що вони уможливають надходження більших майбутніх економічних вигід від пов'язаних з ними активів, ніж у разі коли б їх не придбали. Проте остаточну балансову вартість такого активу та пов'язаний з нею актив перевіряють на зменшення корисності відповідно до МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів».

Первісна оцінка

Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його **собівартістю** — за сумою сплачених коштів чи їх еквівалентів або справедливою вартістю компенсації на час придбання або створення активу (схема 4.1.1).

Визнання витрат у балансовій вартості об'єкта основних засобів припиняється, якщо об'єкт перебуває у місці розташування та стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Отже, **витрати, здійснені на використання чи переміщення** об'єкта, не включають до балансової вартості такого об'єкта.

Собівартість активу, створеного **власними силами**, визначають з використанням тих самих принципів, що й для придбаного активу. Якщо підприємство виробляє схожі активи для продажу в звичайному перебігу його діяльності, собівартість активу зазвичай така сама, що й собівартість будівництва активу для продажу. Отже, при визначенні таких витрат будь-які внутрішні прибутки не враховують. Так само собівартість понаднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці чи інших ресурсів, витрачених під час будівництва активу власними силами, не включають до собівартості активу. Отже, вироблений власним силами об'єкт за певною мірою порівнюється зі справедливою вартістю подібного активу на ринку згідно з МСБО 36.

Крім того, в МСБО (IAS) 23 «Витрати на позики» встановлено критерії для визнання **відсотків** як компонента балансової вартості об'єкта основних засобів, збудованого власними силами (детальніше див. у розділі 5.4).

Приклад 4.1.1

У січні 2016 року компанія придбала насос гідравлічний вартістю 45 000 грн, у тому числі — ПДВ 20 %. За доставку підприємство сплатило 2 700 грн з ПДВ, ще 1 500 грн без ПДВ коштували пусконаладжувальні роботи. Підприємство розраховує експлуатувати насос упродовж 5 років.

Визначимо первісну вартість (ПВ) насосу. Вона включатиме договірну вартість без ПДВ ($45\,000 \cdot 100\% : 120\% = 37\,500$ грн), транспортні послуги ($2\,700 \cdot 100\% : 120\% = 2\,250$ грн.) та пусконаладжувальні роботи (1 500 грн.).

Отже, $ПВ = 37\,500 + 2\,250 + 1\,500 = 41\,250$ грн.



Схема 4.1.1. Включення витрат до собівартості об'єктів основних засобів

Подальші витрати

Подальші витрати, залежно від їх характеру, можуть як підлягати капіталізації, так і бути витратами періоду (схема 4.1.2). Приміром, запасні частини до основних засобів через певний час можуть потребувати заміни. Підприємство визнає в балансовій вартості основного засобу собівартість замінюваної частини такого об'єкта, якщо задовольняються критерії визнання. Балансову вартість замінюваних частин припиняють визнавати.

Визнання наступних витрат у балансовій вартості об'єкта основних засобів припиняється, якщо об'єкт перебуває в місці розташування та стані, необхідному для його експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. До витрат, які не включають до балансової вартості такого об'єкта, зокрема належать витрати, понесені при використанні чи переміщенні об'єкта.

Приклад 4.1.2

Плановий технічний огляд насосу гідравлічного (приклад 4.1.1) було проведено 30.09.2018 р. За його результатами встановлено необхідність замінити ротор. 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 (всі суми без ПДВ).

На думку експертів, після заміни очікуваний термін експлуатації насоса зросте на один рік, тобто залишковий термін експлуатації буде 3 роки та 3 місяці (або 39 місяців).

Визначимо нову первісну та балансову вартість на 30.09.2018 р. Із суми здійснених витрат капіталізації підлягає вартість нового ротору та послуги з його монтажу, тоді як первісна вартість старого ротору, а також сума його зносу має бути виключена з балансової оцінки насоса як часткове вибуття. Витрати на плановий огляд повністю належать до витрат періоду.

Отже, нова первісна вартість становитиме:

$PV_{(1)} = 41\,250 + 12\,000 + 900 - 5\,250 = 48\,900$ грн.

Сума зносу, що вибуває (Знос_(виб.)):

$Знос_{(виб.)} = 5\,250 \cdot 33\text{міс.} : 60\text{міс.} = 2\,887,5$ грн.

Нова сума зносу (Знос₍₁₎):

$Знос_{(1)} = 41\,250 \cdot 33\text{міс.} : 60\text{міс.} - 2\,887,5 = 19\,800$ 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 16 дозволяє використати витрати на заміну як свідчення того, якою була собівартість заміненої частини під час її придбання або будівництва.

У розглянутому прикладі за таких умов з первісної вартості не виключалися б 5 250 грн. вартості ротора та 2 887,5 грн. зносу.

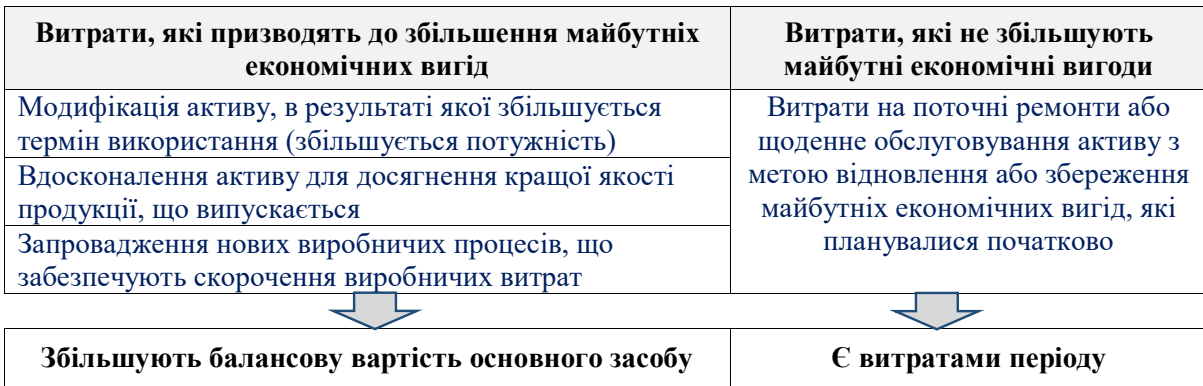


Схема 4.1.2. Капіталізація подальших витрат на основні засоби

Оцінка після визнання

Підприємство має обирати у власній обліковій політиці одну з двох наведених нижче **моделей**, яку слід застосовувати **до всього класу основних засобів**:

1) модель собівартості: після визнання активом об'єкт основних засобів треба обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

2) модель переоцінки: після визнання активом об'єкт основних засобів, справедливую вартість якого можна достовірно оцінити, слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності.

Для випадку обрання другої моделі стандарт містить певні уточнення щодо **періодичності проведення переоцінки**. Приміром, зазначено, що переоцінки треба проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду. Частота переоцінок залежить від змін справедливої вартості переоцінюваних об'єктів основних засобів. Якщо справедлива вартість переоціненого активу суттєво відрізняється від його балансової

вартості, треба проводити переоцінку відповідної групи активів. Деякі об’єкти основних засобів можуть зазнавати значних і непостійних змін справедливої вартості, потребуючи щорічної переоцінки. Такі часті переоцінки не потрібні для об’єктів основних засобів лише з незначною зміною справедливої вартості, приміром, будівлі та споруди. В такому разі достатньо оцінювати їх кожні 3 або 5 років.

Коли об’єкт основних засобів переоцінюють, будь-яку суму накопиченої амортизації на дату переоцінки обліковують за допомогою одного з методів (схема 4.1.3).

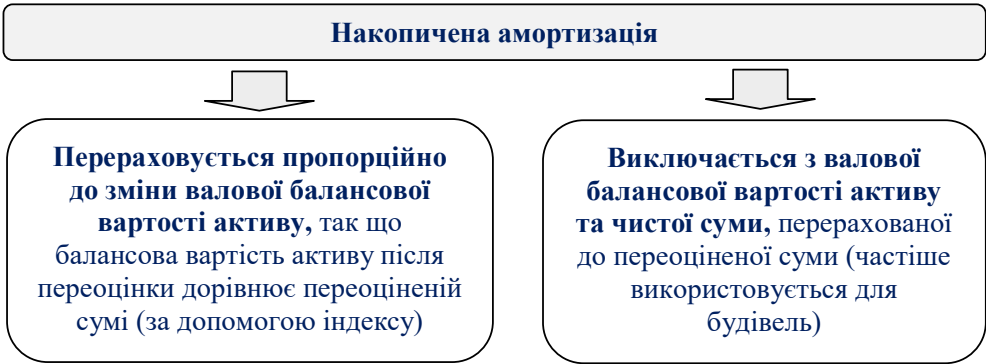


Схема 4.1.3. Моделі обліку накопиченої амортизації при проведенні переоцінки

Наголошуємо на тому, що коли переоцінюють об’єкт основних засобів, тоді слід переоцінювати й весь клас основних засобів, до якого належить цей актив. **Результати переоцінки** необхідно відобразити у звіті про сукупний дохід або у звіті про прибутки і збитки відповідно до ситуації (схема 4.1.4).

Збільшення балансової вартості, а потім зменшення	Зменшення балансової вартості, а потім збільшення
Збільшення визнається в іншому сукупному прибутку та накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка»	Зменшення має бути визнане у прибутках і збитках
Подальше зменшення визнається в іншому сукупному прибутку, тобто зменшує суму, акумульовану у власному капіталі під назвою «Дооцінка». В частині перевищення — визнається в прибутках і збитках	Подальше збільшення визнається в прибутках і збитках як сторнування зменшення, визнаного раніше. В частині перевищення — має бути визнане у власному капіталі

Схема 4.1.4. Відображення результатів переоцінки основних засобів

Дооцінку, що входить до власного капіталу об’єкта основних засобів, можна прямо перенести до нерозподіленого прибутку, коли припиняється визнання активу. Це може бути пов’язано з переносом усієї дооцінки, коли актив вибуває з використання або ліквідується. Проте можна переносити частину дооцінки, коли підприємство використовує актив. У цьому випадку сума перенесеної дооцінки буде різницею між амортизацією, що базується на переоціненій балансовій вартості активу, та амортизацією, що базується на первісній вартості активу. Перенесення з дооцінки до нерозподіленого прибутку не здійснюється через прибуток або збиток.

Детальніше про визначення справедливої вартості та рівні ієрархії справедливої вартості — у МСФЗ (IFRS)13 «Оцінка справедливої вартості» та розділі 8.2 книги.

Вплив податків на прибуток, який є результатом переоцінки основних засобів, визнається та розкривається відповідно до МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток» (див. розділ 7.4 книги).

Особливості амортизації

На більшість об’єктів основних засобів нараховується **знос (амортизація)**. Виняток становить хіба що вартість земельних ділянок, які перебувають на балансі підприємства.

Амортизація — це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації. Амортизація активу починається з моменту, коли він стає придатним для використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, в якому він придатний до експлуатації. На практиці для нарахування амортизації застосовується місячний (рідше квартальний) період. Амортизація має бути нарахована з місяця придатності до використання (рідше — наступного місяця) як 1/12 від річної суми амортизації.

Треба пам’ятати, що такі фактори, як технічне або комерційне старіння, а також моральний і фізичний знос активу призводять до зменшення очікуваних від активу економічних вигід. Отже, при **визначенні корисного строку експлуатації** активу треба брати до уваги такі фактори:

- очікуване використання активу; його оцінюють, посилаючись на очікувану потужність або фізичну продуктивність активу;
- очікуваний фізичний та моральний знос, що залежить від операційних чинників (кількість змін, протягом яких має бути використаний актив, програма ремонту та технічного обслуговування підприємства), а також нагляд за активом та його обслуговування тоді, коли актив не використовують;
- технічний або комерційний знос, який виникає через зміни та вдосконалення виробництва або від зміни ринкового попиту на вироблені активом продукти чи послуги;
- правові або подібні обмеження використання активу, такі як закінчення строку пов’язаної з ним оренди.

Строк корисної експлуатації активу визначають з огляду на очікувану корисність активу для суб’єкта господарювання.

Амортизаційні відрахування визнають за кожний період у **витратах періоду**, якщо їх не включено до балансової вартості іншого активу. Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації основного засобу треба **переглядати** принаймні на кінець кожного фінансового року. Якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну слід відображати як зміну в обліковій оцінці.

Суму активу, що амортизується, визначають після вирахування його ліквідаційної вартості. На практиці **ліквідаційна вартість активу** часто є незначною і внаслідок цього є несуттєвою при обчисленні суми, що амортизується. Проте коли мова йде про транспортні засоби чи інші основні засоби зі значною часткою металів, вона має бути визначена за закупівельною вартістю відповідного металу за вирахуванням витрат на демонтаж та реалізацію. Може ліквідаційна вартість визначатись і у відносних величинах (наприклад, у відсотках до первісної вартості відповідних об’єктів основних засобів).

Ліквідаційна вартість активу може бути збільшена до суми, що дорівнює або перевищує балансову вартість активу. Тоді амортизаційні відрахування активу дорівнюють нулю, доки його ліквідаційна вартість не зменшиться в подальшому до суми, меншої від балансової вартості активу.

Зауважимо, що **земля та будівлі** є окремими активами, і їх обліковують окремо, навіть якщо і придбали разом. За деякими винятками (наприклад, кар’єри та місця для звалищ) земля має необмежений строк корисної експлуатації і внаслідок цього не амортизується. Будівлі мають обмежений строк корисної експлуатації і внаслідок цього є активами, що амортизуються. Збільшення вартості землі, на якій стоїть будівля, не впливає на визначення суми будівлі, що амортизується. Якщо собівартість землі включає в себе витрати на демонтаж, переміщення та

відновлення території, цю частину земельного активу амортизують протягом періоду вигід, отриманих під час здійснення цих витрат. У деяких випадках сама земля може мати обмежений строк корисної експлуатації, тоді її амортизують методом, який відображає вигоди, що мають бути отримані від неї.

У стандарті акцентовано увагу на тому, що кожен частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою стосовно загальної собівартості об'єкта, слід **амортизувати окремо**. Інакше кажучи, підприємство розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини і кожен частину амортизує окремо. Так, може бути доцільним окремо амортизувати корпуси та двигуни літака.

Строк корисної експлуатації та метод амортизації суттєвої частини об'єкта основних засобів можуть бути такими самими, як і строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього самого об'єкта. У цьому випадку такі **частини можна об'єднувати в групу** під час визначення амортизаційних відрахувань.

Приміром, ПАТ «Миколаївобленерго» у своїй фінансовій звітності за 2017 рік визначило такі класи основних засобів з відповідними строками корисної експлуатації:

Земельні ділянки	—
Будинки та споруди	20—70
Передавальні пристрої	15—35
Силові та робочі машини і обладнання	5—40
Транспортні засоби	5—14
Інші основні засоби	1—15

Джерело: <https://www.energy.mk.ua/>

Використаний **метод амортизації** має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу. Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, а якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Різні методи амортизації (таблиця 4.1.1) можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації.

Таблиця 4.1.1 Методи амортизації основних засобів

Метод	Характеристика
Прямолінійний метод	Метод, при якому є постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється
Метод зменшення залишку	Зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації
Метод суми одиниць продукції	Відрахування, що ґрунтуються на очікуваному використанні або продуктивності активу

Щодо **методу зменшення залишку**, то розрахунок норми амортизації має бути прямо визначений в обліковій політиці. Це може бути і один з аналогів методів, визначених у п. 26 національного П(С)БО 7 «Основні засоби»:

- метод зменшення залишкової вартості;
- метод прискореного зменшення залишкової вартості;
- кумулятивний метод.

Підприємство має обирати метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Такий метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не відбувається змін в очікуваній формі споживання цих майбутніх економічних вигід.

Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікують як утримуваний для продажу відповідно МСФЗ 5 (див. розділ 4.4) або на дату, з якої припиняють визнання активу.

Приклад 4.1.3

У грудні 2018 року компанія провела переоцінку власного виробничого обладнання. Зокрема справедлива вартість насосу гідравлічного (приклади 4.1.1 та 4.1.2) становила 33 000 грн. Визначимо суму дооцінки насоса та кореспонденцію рахунків при переоцінці, якщо підприємство застосовує спосіб відображення дооцінки шляхом елімінації нарахованого зносу.

Вартість нарахованого зносу за період із січня 2016 року до кінця грудня 2018 року становитиме:

$$\text{Знос}_{(2)} = 19\,800^1 + 29\,100 \cdot 3 : 39 = 22\,038 \text{ грн.}$$

Відповідно балансова (залишкова) вартість на кінець грудня 2018 року:

$$\text{БВ}_{(2)} = 48\,900 - 22\,038 = 26\,862 \text{ грн.}$$

Дооцінка становитиме:

$$\text{Д} = 33\,000 - 26\,862 = 6\,138 \text{ грн.}$$

Кореспонденція рахунків при дооцінці буде такою:

1) списання нарахованого зносу:

Дт 131 «Нарахований знос» — Кт 10 «Первісна вартість ОЗ»;

2) проведення дооцінки:

Дт 10 «Первісна вартість ОЗ» — Кт 781 «Інший сукупний прибуток від дооцінки ОЗ».

Зменшення корисності та вибуття

Аби визначити, чи зменшилася корисність об'єкта основних засобів, підприємство застосовує МСБО 36 (див. розділ 8.1). Компенсацію від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, за втрачені або віддані об'єкти слід включати до прибутку чи збитку, коли компенсація стає такою, що підлягає отриманню. Зменшення корисності або втрата об'єктів основних засобів, відповідні позови щодо компенсації або виплати компенсації від третіх сторін та будь-яке подальше придбання або будівництво активів для заміни — це окремі економічні події, які обліковують окремо (таблиця 4.1.2).

Таблиця 4.1.2
Компенсація зменшення корисності основних засобів

Економічна подія	Особливості відображення в обліку
Зменшення корисності об'єктів основних засобів	Визнають відповідно до МСБО 36
Припинення визнання об'єктів основних засобів, які вибули з експлуатації або ліквідовані	Визнають відповідно до МСБО 16
Компенсація від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, за втрачені або віддані об'єкти	Включають до визначення прибутку чи збитку та дебіторської заборгованості, коли вона стає такою, що підлягає отриманню згідно з МСФЗ 15
Собівартість об'єктів основних засобів, які були відновлені, придбані або збудовані з метою заміни	Визнають відповідно до МСБО 16

¹ Див. приклад 4.1.2.

Підприємство перестає визнавати основний засіб після **вибуття** (продаж, угода про фінансову оренду, дарування), або коли не очікує майбутніх економічних вигід від його використання чи вибуття. Прибуток чи збиток, що виникають від припинення визнання основних засобів, включають до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта.

Прибутки не класифікують як дохід від реалізації, а відображають у фінансовій звітності на нетто-основі (за вирахуванням пов'язаних з ними витрат) у складі інших доходів чи інших витрат (залежно від того, яким є сукупний результат від таких операцій: прибутковим чи збитковим). А якщо підприємство під час своєї звичайної діяльності, періодично продає об'єкти основних засобів, які воно утримувало для надання в оренду іншим, то воно має переводити такі активи у запаси за їхньою балансовою вартістю, коли їх припиняють надавати в оренду і починають утримувати для продажу. Кошти від продажу таких активів визнають як дохід відповідно до МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Коли підприємство визнає в балансовій вартості об'єкта основних засобів **витрати на заміну частини об'єкта**, тоді воно припиняє визнання балансової вартості заміненої частини незалежно від того, чи амортизували замінену частину окремо. Якщо визначити балансову вартість заміненої частини неможливо, то використовують витрати на заміну як свідчення того, якою була собівартість заміненої частини під час її придбання або будівництва (див. *приклад 4.1.2*).

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, визнають як різницю між чистими надходженнями від вибуття та балансовою вартістю об'єкта.

Розкриття інформації

У фінансовій звітності **для кожного класу основних засобів розкривають:**

- 1) базу оцінки, що була застосована для визначення валової балансової вартості;
- 2) застосовані методи амортизації;
- 3) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
- 4) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації разом із накопиченими збитками від зменшення корисності на початок та кінець періоду;
- 5) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:
 - надходження;
 - активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 (див. розділ 4.4), та інші вибуття;
 - придбання в результаті об'єднань бізнесу;
 - збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході;
 - збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку;
 - збитки від зменшення корисності, сторновані в прибутку чи збитку відповідно;
 - амортизацію;
 - чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання підприємства;
 - інші зміни;
- 6) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;
- 7) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів під час його будівництва;
- 8) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;

9) суму компенсації від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, або які були втрачені чи передані, що включається до прибутку чи збитку, якщо суму цієї компенсації не було розкрито окремо у звіті про сукупні доходи.

Обрання методу амортизації та попередня оцінка строку корисної експлуатації активів є питаннями судження. Тож розкриття інформації про прийняті методи та попередньо оцінені строки корисної експлуатації або норми амортизації надає користувачам фінансової звітності інформацію, яка дає їм змогу переглядати політику, обрану управлінським персоналом, та порівнювати з іншими підприємствами. З огляду на це, треба розкривати:

- амортизацію, незалежно від того, визнано її у прибутку чи збитку або як частину собівартості інших активів протягом періоду;
- накопичену амортизацію на кінець періоду.

Тепер про характер та вплив **зміни в обліковій оцінці**, які впливають у поточному періоді або очікується, що впливатимуть у подальших періодах. Щодо основних засобів, то розкриття такої інформації може бути результатом змін у попередніх оцінках стосовно:

- сум ліквідаційної вартості;
 - попередньо оцінених витрат на демонтаж, переміщення чи відновлення об'єктів основних засобів;
 - строків корисної експлуатації;
 - методів амортизації.
- Якщо об'єкти основних засобів наведено **за переоціненими сумами**, треба розкривати:

- дату набрання чинності переоцінки;
- залучення незалежного оцінювача;
- для кожного переоціненого класу основних засобів — балансову вартість, яка була б визнана, якби активи обліковували за моделлю собівартості;
- дооцінку із зазначенням зміни за період та будь-яких обмежень щодо розподілу залишку акціонерам.

Крім того, доречно буде розкривати **таку інформацію**:

- балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;
- валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують;
- балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та не класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;
- у разі застосування моделі собівартості — справедливую вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

Розкриття інформації про основні засоби згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 4.1.4* на базі звітності ПАТ «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод» за 2018 рік.

Приклад 4.1.4

Публічне акціонерне товариство «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

2. Основні положення облікової політики

<...>

Основні засоби

Після первинного визнання за собівартістю основні засоби оцінюються за справедливою вартістю на дату переоцінки за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

Переоцінка здійснюється достатньо часто для того, щоб уникнути суттєвих розбіжностей між справедливою вартістю переоціненого активу та його балансовою вартістю. При проведенні переоцінки

основних засобів, накопичена амортизація елімінується проти первісної вартості об’єкта, і така чиста вартість порівнюється із переоціненою вартістю об’єкта.

Збільшення балансової вартості, що виникає внаслідок переоцінки, належить до іншого сукупного доходу та накопичується у складі резерву з переоцінки у складі власного капіталу в балансі, за винятком сум, що компенсують зменшення вартості активу, раніше відображеного у прибутках та збитках. У цьому випадку сума збільшення вартості такого активу відображається у прибутках та збитках. Зменшення балансової вартості відображається у звіті про сукупний дохід за винятком випадків, коли зменшення балансової вартості компенсує попередні збільшення балансової вартості цих же активів і відображається через зменшення резерву переоцінки. Дооцінка основних засобів списується на нерозподілений прибуток одночасно з використанням об’єкта основних засобів пропорційно до нарахованої амортизації. Після вибуття активу відповідна сума, включена до резерву переоцінки, переноситься до складу нерозподіленого прибутку.

Первісна вартість основного засобу складається з ціни придбання або вартості будівництва, інших прямих витрат для введення активу в експлуатацію, витрат на позики та очікуваних витрат на виведення активу з експлуатації. Ціна купівлі або вартість будівництва основного засобу являє собою суму сплачених коштів та справедливую вартість іншої винагороди, понесеної в ході придбання основного засобу.

Об’єкт основних засобів вибуває після його реалізації або коли одержання економічних вигід від його подальшого використання або вибуття не очікується. Прибутки або збитки, що виникають у зв’язку з вибуттям активу (розраховані як різниця між чистими надходженнями від вибуття активу і його балансовою вартістю) включаються до прибутків та збитків за рік у якому актив був знятий з обліку.

Залишкова вартість, строки корисного використання і методи нарахування амортизації активів аналізуються наприкінці кожного звітного року й коригуються в разі необхідності.

Амортизація основних засобів розраховується прямолінійним методом протягом корисного строку використання активу. Амортизація основних засобів розраховується з урахуванням таких термінів корисного використання активів:

Будівлі	5—80 років
Машини та обладнання	3—45 років
Транспортні засоби та інші основні засоби	3—25 років
Інструменти та інвентар	3—28 років
Інші основні засоби	3—25 років

Витрати на капітальні реконструкції та ремонти складаються з вартості активів, що заміщують існуючий, або частини активу, витрат на діагностику та огляд. Коли актив або частина активу, що амортизується окремо, списується та заміщується іншим та, ймовірно, що Компанія в подальшому отримуватиме майбутні економічні вигоди від цього активу, то витрати капіталізуються. Якщо частина активу не обліковується як окремий компонент, то для оцінки балансової вартості заміщеного списаного активу використовується вартість активу, що заміщує існуючий. Усі інші витрати з ремонту відносяться до витрат в тому періоді, коли вони фактично понесені.

3. Істотні облікові оцінки та судження

<...>

Строки корисного використання основних засобів

Основні засоби Компанії амортизуються з використанням прямолінійного методу протягом очікуваних строків їх корисного використання, які базуються на бізнес-планах керівництва та операційних оцінках. Фактори, які можуть вплинути на оцінку строків корисного використання активів та їх залишкової вартості, включають зміни в технологіях, зміни регуляторних актів та законодавства, непередбачені проблеми з експлуатацією. Компанія переглядає строки корисного використання основних засобів на кінець кожного річного звітного періоду. Перегляд базується на поточному стані активів та очікуваному періоді, протягом якого вони продовжать приносити економічні вигоди для Компанії. Будь-які зміни строків корисного використання відображаються на перспективній основі від дати змін

4. Основні засоби та незавершені капітальні інвестиції

При зарахуванні на баланс об’єкти основних засобів оцінювалися за собівартістю, що складається з витрат на його виробництво чи придбання.

До підсумку балансу включається залишкова вартість, яка визначається як різниця між первісною (переоціненою) вартістю основних засобів і сумою їх зносу на дату балансу та будь-якими збитками від зменшення корисності.

Активи вартістю менше 6 000 грн не визнаються у складі основних засобів і не амортизуються, а списуються на витрати при введенні в експлуатацію.

Витрати, понесені після введення основних засобів в експлуатацію (поточний ремонт, технічне обслуговування, капітальний ремонт) відображаються у складі витрат у періоді, в якому вони були понесені. У ситуаціях, коли можна чітко довести, що зазначені витрати призвели до збільшення майбутніх економічних вигод, що очікуються від використання об’єкта основних засобів понад первісно очікуваними економічними вигодами, такі витрати капіталізуються.

Дооцінка основних засобів списується на нерозподілений прибуток одночасно з використанням об’єкта основних засобів пропорційно до нарахованої амортизації, а також при вибутті основних засобів.

Рух основних засобів представлений таким чином:

Балансова вартість	Будинки та споруди	Машини та обладнання	Транспортні засоби	Інструмент, прилади, інвентар	Інші основні засоби	Разом
Залишок на 31 грудня 2016 р.	2 078 552	1 913 965	192 529	4 709	59 337	4 249 092
Надходження	57741	406394	1450	835	13993	480 413
Вибуття	-20217	-744	-1867	-77	-501	-23 406
Інші зміни		111495	-40389			71 106
Залишок на 31 грудня 2017 р.	2 116 076	2 431 110	151 723	5 467	72 829	4 777 205
Надходження	47 872	513 133	22 367	1 133	9 135	593 640
Вибуття	-55 700	-35005	-508	-498	-3937	-95 648
Інші зміни	-92 816	2687		-3	767	-89 365
Залишок на 31 грудня 2018 р.	2 015 432	2 911 925	173 582	6 099	78 794	5 185 832
Накопичена амортизація						
Залишок на 31 грудня 2016 р.	-754 341	-560452	-66920	-2624	-35494	-1 419 831
Надходження	-99 960	-195495	-9337	-521	-8737	-314 050
Вибуття	2 903	744	729	65	434	4 875
Інші зміни	106	-128480	-	-		-128 586
Залишок на 31 грудня 2017 р.	-851 504	-883 683	-75 528	-3 080	-43 797	-1 857 592
Надходження	-107033	-265449	-10832	-608	-10157	-394 079
Вибуття	17 177	23 245	464	457	3 365	43 952
Інші зміни	-100 099	-3534		-95	119	-90 589
Залишок на 31 грудня 2018 р.	-841 261	-1 129 421	-85 896	-3 326	-50 470	-2 110 374
Залишкова вартість						
Залишок на 31 грудня 2016 р.	1 324 211	1 353 511	125 609	2 085	23 740	2 829 261
Залишок на 31 грудня 2017 р.	1 264 572	1 547 427	76 195	2 387		2 919 613
Залишок на 31 грудня 2018 р.	1 174 171	1 782 504	87 686	2 773	28 323	3 075 458

Переоцінка основних засобів була проведена Компанією станом на 01.01.2013 р. Справедлива вартість базувалась на результатах оцінок, проведених зовнішнім незалежним оцінювачем.

Станом на 31.12.2017 р. та 31.12.2018 р. Компанія не оцінювала наявність ознак можливого зменшення активів. Амортизація основних засобів у 2017—2018 рр. нараховувалась прямолінійним методом.

Ліквідаційна вартість основних засобів визначалась за кожним об’єктом окремо. Залишкової вартості основних засобів, вилучених для продажу, немає.

У складі незавершеного будівництва відображена вартість незавершених капітальних інвестицій у будівництво, створення, виготовлення, реконструкцію, модернізацію, придбання необоротних активів (включаючи необоротні матеріальні активи, призначені для заміни діючих, і устаткування для монтажу), що здійснюються підприємством, а також авансові платежі для фінансування капітального будівництва.

Інформація про рух капітальних інвестицій представлена таким чином:

Станом на 31 грудня 2016 р.	210 805
Надходження	324 218
Вибуття (переміщення)	(484 611)
Знецінення	
	50 412
Станом на 31 грудня 2017 р.	
Надходження	377 644
Вибуття/переміщення	(291 397)
(Знецінення)/поновлення	
знецінення	
	136 659
Станом на 31 грудня 2018 р.	

Балансова вартість основних засобів, переданих у заставу як забезпечення виконання зобов'язань за кредитними договорами з банками, станом на 31.12.2018 р. становить **2 327 064** тис. грн:

1. Найменування банку — АТ «ІНГ Банк Україна», як Українського Агента з забезпечення, надано в заставу для забезпечення виконання зобов'язань з погашення реструктуризованої кредитної заборгованості. Найменування активу, переданого у заставу — рухоме майно (устаткування). Первісна вартість — 1 982 882 тис. грн. Залишкова вартість — 1 282 943 тис. грн. Договір застави рухомого майна від 06.12.2011 р. Договір заміщення від 25.11.2011 р. Остаточна дата погашення — 05 травня 2017 року або така інша дата, яка визначена як «Остаточна Дата Погашення» відповідно до Договору із заміщення, діє до повного виконання зобов'язань.

2. Найменування банку — АТ «ІНГ Банк Україна», як Українського Агента з забезпечення, надано в іпотеку для забезпечення виконання зобов'язань з погашення реструктуризованої кредитної заборгованості. Найменування активу, переданого у іпотеку — нерухоме майно (будівлі та споруди). Первісна вартість — 1 516 134 тис. грн. Залишкова вартість — 970 475 тис. грн. Договір іпотеки від 07.12.2011 р. Договір із заміщення від 25.11.2011 р. Остаточна дата погашення — 05 травня 2017 року або така інша дата, яка визначена як «Остаточна Дата Погашення» відповідно до Договору із заміщення, діє до повного виконання зобов'язань.

3. Найменування банку — ТОВ «Фінансова компанія «Женева», чинний Кредитор/Заставодержатель відповідно до Договору про відступлення права вимоги та заміну кредитора № б/н від 18.12.2018 р., Договору відступлення прав за договорами застави від 19.12.2018 р., повідомлення про заміну заставодержателя № 4026-12/18 від 20.12.2018 р. за Договором застави № PL 13-155/28-4 від 16.04.2013 р. та Договором застави № PL 13-156/28-4 від 16.04.2013 р. Найменування активу, переданого у заставу: Договір застави № PL13-155/28-4 від 16.04.2013 р. (ж/д колії), Договір застави № PL13-156/28-4 від 16.04.2013 р. (транспорт, перевантажувачі, автомобілі спеціалізованого ломовоза на шасі МАЗ). Первісна вартість 163 214 тис. грн. Залишкова вартість 73 646 тис. грн. Остаточна дата погашення означає 12 серпня 2016 року, діє до повного виконання зобов'язань.

Балансова вартість основних засобів, переданих у заставу як забезпечення виконання зобов'язань за кредитними договорами з банками, станом на 31.12.2017 р. становить 2 210 9743 тис. грн.

1. Найменування банку — ПАТ «ІНГ Банк Україна», як Українського Агента з забезпечення, яке надано в заставу для забезпечення виконання зобов'язань з погашення реструктуризованої кредитної заборгованості. Найменування активу, переданого у заставу — рухоме майно (устаткування). Первісна вартість — 1 598 166 120,57 грн. Залишкова вартість — 1 042 010 653,41 грн. Договір застави рухомого майна від 06.12.2011 р. Договір заміщення від 25.11.2011 р. Остаточна дата погашення означає 05 травня 2017 року або така інша дата, яка визначена як «Остаточна Дата Погашення» відповідно до Договору із заміщення.

2. Найменування банку — ПАТ «ІНГ Банк Україна», як Українського Агента із забезпечення, яке надано в заставу для забезпечення виконання зобов'язань із погашення реструктуризованої кредитної заборгованості. Найменування активу, переданого у заставу — нерухоме майно (будівлі та споруди). Первісна вартість — 1 616 411 821,23 грн; Залишкова вартість — 1 046 435 673,13 грн. Договір іпотеки від 07.12.2011 р. Договір заміщення від 25.11.2011 р. Остаточна дата погашення означає 05 травня 2017 року або така інша дата, яка визначена як «Остаточна Дата Погашення» відповідно до Договору із заміщення.

3. Найменування банку — АТ «ОТП Банк». Найменування активу, переданого у заставу — рухоме та нерухоме майно (залізничний транспорт, перевантажувачі та колії); Первісна вартість — 144 877 336,12 грн. Залишкова вартість — 66 669 924,43 грн. Договір застави (рухоме майно) № PL13-156/28-4 від 16.04.2013 р. Договір застави (нерухоме майно) № PL13-155/28-4 від 16.04.2013 р. Остаточна дата погашення означає 12 серпня 2016 року.

4. Найменування банку — ПАТ «Альфа Банк». Найменування активу, переданого у заставу — рухоме майно (устаткування); Первісна вартість — 129 901 063,78 грн. Залишкова вартість — 55 857 701,36 грн. Договір застави № 672/13 від 30.12.2013 р. Остаточна дата погашення означає 20 грудня 2016 року.

Джерело: <http://www.ntrp.interpipe.biz/>

4.2. Інвестиційна нерухомість

Інвестиційна нерухомість — специфічний об'єкт обліку, який відрізняється від основних засобів. Факт існування інвестиційної нерухомості зазвичай пов'язаний із рішенням керівництва підприємства спеціально придбати (або не реалізовувати наявні) землю та будівлі, що їх не використовують у процесі здійснення основної діяльності, і отримати від них дохід іншим чином — через відносини оренди. Прибутковість інвестицій у нерухомість стає каталізатором процесу капіталовкладень в такі об'єкти, а отже, активної уваги до них у фінансовій звітності, яка має достовірно відображати інформацію з огляду на сутність господарських операцій та природу інвестиційної нерухомості.

Сутність та основні характеристики

Основні вимоги та визначення, пов'язані з обліковим відображенням інвестиційної нерухомості містить МСБО (IAS) 40 «Інвестиційна нерухомість». Стандарт чітко розмежовує поняття інвестиційної нерухомості та нерухомості, зайнятої власником (схема 4.2.1).

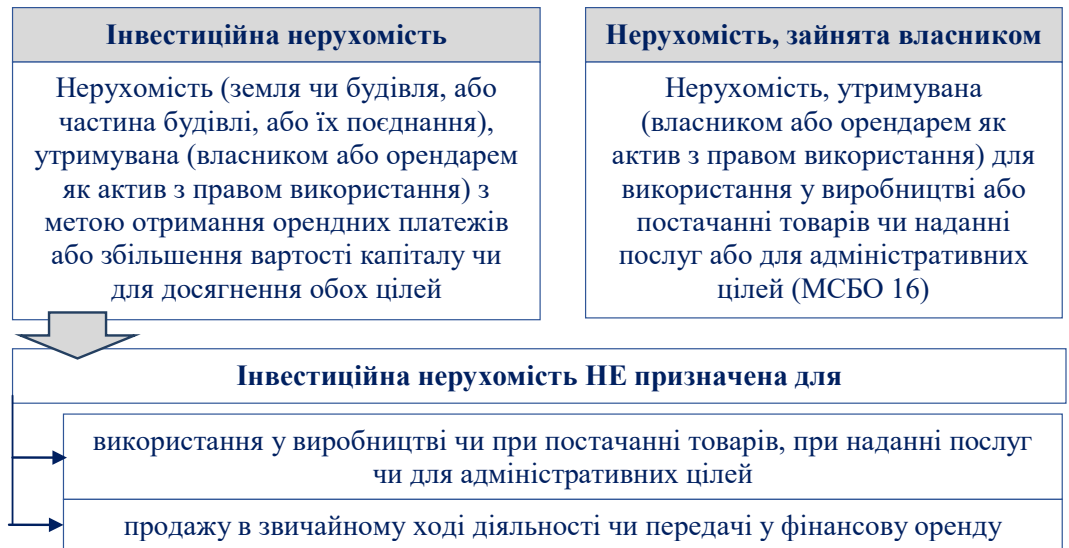


Схема 4.2.1. Класифікація інвестиційної нерухомості та зайнятої власником

Зазначимо, що частка нерухомості, яку утримує орендар на умовах операційної оренди, може бути класифікована і відображена в обліку як інвестиційна нерухомість тоді і тільки тоді, коли ця нерухомість відповідає **визначенню інвестиційної нерухомості**, та орендар оцінює її справедливую вартість.

У стандарті акцентовано увагу на тому, що інвестиційна нерухомість генерує грошові потоки значною мірою **незалежно від інших активів**, утримуваних підприємством. Це і відрізняє її від нерухомості, зайнятої власником (таблиця 4.2.1).

Коли один і той самий об'єкт одночасно використовують **і як інвестиційну нерухомість, і як не інвестиційну**, то його необхідно обліковувати частинами, які належать до різних типів нерухомості, але лише за умови, що ці частини можна реалізувати окремо одна від одної. Інакше нерухомість можна визнати інвестиційною лише, якщо незначну її частину буде використано для інших цілей.

Причиною **сумнівів у визнанні нерухомості інвестиційною** може бути наявність непрямих ознак того, що дохід від цієї нерухомості не повністю орендний (інвестиційний). Підприємство вважає таку власність інвестиційною нерухомістю, якщо ці послуги є відносно незначним компонентом угоди в цілому. Наприклад, якщо власник офісної будівлі забезпечує надання послуг з охорони та технічного обслуговування для тих клієнтів, які орендують офіси.

Важливо, щоб для таких випадків підприємство розробило певні **критерії** для послідовного застосовування судження щодо відповідності нерухомості вимогам визнання як інвестиційної.

Таблиця 4.2.1

Приклади інвестиційної та не інвестиційної нерухомості

Інвестиційна нерухомість	НЕ є інвестиційною нерухомістю
Земля, утримувана для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності	Нерухомість, утримувана для продажу під час звичайної діяльності або яка перебуває у процесі будівництва чи поліпшення з метою такого продажу (МСБО 2), наприклад, нерухомість, яка була придбана винятково з метою подальшого продажу в найближчому майбутньому або поліпшень і перепродажу
Земля, утримувана для майбутнього, але ще не визначеного використання (якщо підприємство ще не визначило, чи буде воно використовувати землю як нерухомість, зайняту власником, чи для короткострокового продажу під час звичайної діяльності, тоді земля вважається утриманою для збільшення капіталу, тобто як інвестиція)	Нерухомість, зайнята власником (МСБО 16 та МСФЗ 16), включаючи (серед іншого): ✓ нерухомість, утримувану для майбутнього використання як нерухомість, зайняту власником; ✓ нерухомість, утримувану для майбутнього поліпшення та подальшого використання як таку, що зайнята власником; ✓ нерухомість, зайнята працівниками (незалежно від того, сплачують ці працівники орендну плату за ринковими ставками чи ні), та нерухомість, зайнята власником, щодо якої очікується вибуття
Будівля, яка є власністю підприємства (або пов'язаний із будівлею актив з правом використання, що його утримує це підприємство) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду	Нерухомість, надана в оренду іншому суб'єктові господарювання за угодою фінансової оренди
Будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду	
Нерухомість, яку будують або поліпшують для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості	

Приклад 4.2.1

Компанія спеціалізується на передачі прав на операційну оренду складських приміщень. У 2018 р. компанія придбала складський комплекс загальною площею 10 тис. кв. м. Одне з приміщень комплексу площею 200 кв. м. компанія використовує для власних потреб. Решта складських приміщень надано за договорами операційної оренди різним компаніям.

За цих умов приміщення, що займає компанія для власних потреб, становить лише 2 % від загальної площі. Отже, складський комплекс для компанії є інвестиційною нерухомістю, оскільки його використовують здебільшого для надання в операційну оренду. У питанні його відображення у фінансовій звітності компанія керується положеннями МСБО 40.

Визнання та первісна оцінка

За аналогією до інших активів **інвестиційна нерухомість має бути визнана** як актив лише коли:

1) є ймовірність того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, які пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю;

2) собівартість інвестиційної нерухомості можна достовірно оцінити.

Відповідно до наведених критеріїв визнання підприємство оцінює всі **витрати, пов'язані з інвестиційною нерухомістю**, на момент їх здійснення. Ці витрати охоплюють первісно здійснені витрати для придбання інвестиційної нерухомості і подальші витрати на її збільшення, часткову заміну або обслуговування. Як і у випадку з основними засобами, **витрати на поточне обслуговування** (витрати на оплату праці, витратні матеріали, витрати на незначні складові) не визнають у балансовій вартості, вони належать до прибутків/збитків під час їх здійснення. За аналогією з основними засобами обліковують і заміну суттєвої частини об'єкта інвестиційної нерухомості (визнають у балансовій вартості за умови відповідності критеріям визнання).

Інвестиційну нерухомість первісно оцінюють **за собівартістю**, тобто за фактично здійсненими витратами. Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки. Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо належать до придбання (наприклад, гонорари за надання професійних юридичних послуг, податки, пов'язані з передачею права власності, та інші витрати на операцію).

Стандарт **забороняє збільшувати собівартість** інвестиційної нерухомості на суму:

- витрат, пов'язаних із введенням її в дію (якщо вони не є необхідними для приведення нерухомості до робочого стану відповідно до намірів управлінського персоналу);
- операційних збитків, понесених до того, як інвестиційна нерухомість досягає запланованого рівня експлуатації, або
- наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших ресурсів, витрачених під час будівництва або поліпшення цієї нерухомості. Якщо оплату за інвестиційну нерухомість відстрочено, її собівартістю є грошовий еквівалент ціни. Різниця між цією сумою та загальною сумою платежів визнається як витрати на відсотки за період надання кредиту.

Приклад 4.2.2

У листопаді 2018 р. компанія придбала будівлю для надання її в операційну оренду. Вартість будівлі за умови негайної оплати становить 2 млн грн, у випадку відстрочення оплати терміном на 2 роки — 2,42 млн грн.

Первісна вартість, незалежно від обраного способу оплати, становитиме 2 млн грн.

При відстроченні оплати за будівлю фактичні витрати на її придбання є еквівалентом ціни за умови негайної оплати. Різниця між цією сумою та загальною сплаченою сумою (0,42 млн грн.), витрати за відсотками, визнають протягом терміну відстрочення оплати.

Якщо об’єкт інвестиційної нерухомості придбано **в обмін** на нематеріальний актив чи активи або ж в обмін на поєднання монетарних і немонетарних активів, то оцінювати собівартість такої інвестиційної нерухомості треба за справедливою вартістю за винятком випадків, коли:

- операція обміну за сутністю не є комерційною операцією або якщо
- справедливу вартість ані отриманого, ані відданого в обмін активу не можна достовірно оцінити.

За цих умов отриманий об’єкт оцінюють за балансовою вартістю відданого в обмін активу.

Подальша оцінка

В обліковій політиці підприємство має обрати один з двох **методів обліку інвестиційної нерухомості** (схема 4.2.2). Стандарт дозволяє:

- 1) обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує зобов’язання, дохід за якими безпосередньо пов’язаний зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість;
- 2) обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для решти інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в п. 1.

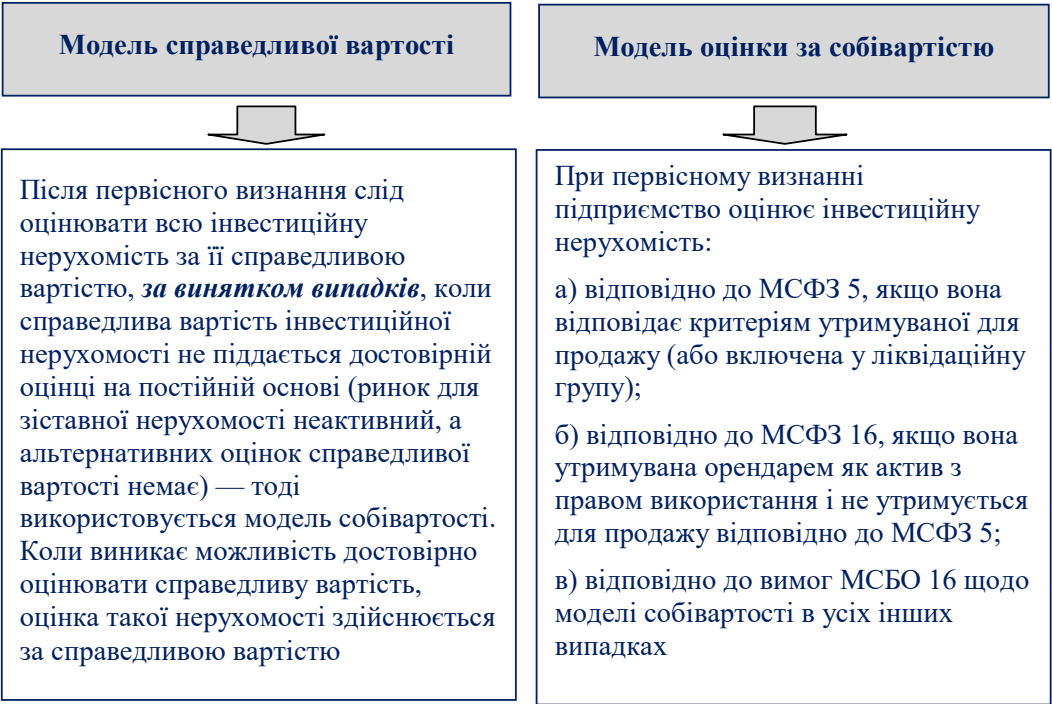


Схема 4.2.2. Моделі подальшої оцінки інвестиційної нерухомості

Стандарт надає **перевагу моделі справедливої вартості**. Перехід з моделі собівартості до моделі справедливої вартості заохочується. Втім, дуже мало ймовірно, що заміна моделі справедливої вартості на модель оцінки за собівартістю приведе до більш достовірного подання. Заохочується (але не вимагається), щоб підприємство оцінило справедливу вартість інвестиційної нерухомості на основі оцінювання незалежним оцінювачем, який є визнаним фахівцем відповідної кваліфікації та має недавній досвід оцінювання інвестиційної нерухомості, що розташована в подібній місцевості та належить до подібної категорії.

Звертаємо вашу увагу, що при обранні моделі **за справедливою вартістю амортизація** інвестиційної нерухомості **не нараховується**.

Прибуток або збиток від **зміни в справедливій вартості** інвестиційної нерухомості слід визнавати **в прибутку або збитку** за період, у якому він виникає. І це є істотною відмінною рисою порівняно з МСБО 16, відповідно до якого позитивний результат переоцінки накопичується через інший сукупний дохід у власному капіталі.

Визначаючи балансову вартість інвестиційної нерухомості за моделлю справедливої вартості, підприємство має **уникати подвійного врахування активів або зобов’язань**, що їх визнають як окремі активи або зобов’язання. Наприклад:

- обладнання, таке як ліфти або кондиціонери, часто є невід’ємною частиною будівлі і включається в інвестиційну нерухомість, а не визнаються окремо як основні засоби;
- якщо офісне приміщення здається в оренду разом з меблями, у справедливу вартість офісу звичайно включається і справедлива вартість меблів, оскільки орендний дохід пов’язаний з офісом, що має меблі. Коли меблі включаються до справедливої вартості інвестиційної нерухомості, підприємство не визнає меблі як окремі активи;
- справедлива вартість інвестиційної нерухомості не включає попередню оплату або нарахований дохід від операційної оренди, оскільки підприємство визнає його як окреме зобов’язання або актив;
- справедлива вартість інвестиційної нерухомості, утримуваної орендарем як актив з правом використання, відображає очікувані грошові потоки (в тому числі змінні орендні платежі, які за очікуванням будуть сплачені). Отже, якщо оцінка нерухомості не включає всі очікувані платежі, що мають бути здійснені, то для визначення балансової вартості такої інвестиційної нерухомості із застосуванням моделі справедливої вартості до неї слід додати будь-яке визнане орендне зобов’язання.

У стандарті акцентовано увагу на такому: якщо суб’єкт господарювання **раніше оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю**, він повинен продовжувати оцінювати цю нерухомість саме за справедливою вартістю до моменту її вибуття, навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.

Переведення

Підприємство може здійснювати **переведення нерухомості до інвестиційної нерухомості** або навпаки. Це є актуальним тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у їх моделі використанні.

Зміна у використанні відбувається, коли нерухомість **відповідає або перестає відповідати визначенню інвестиційної нерухомості** та існує свідчення зміни у використанні (схема 4.2.3). Звертаємо увагу, що самі по собі наміри управлінського персоналу стосовно використання нерухомості не забезпечують свідчення зміни у використанні.

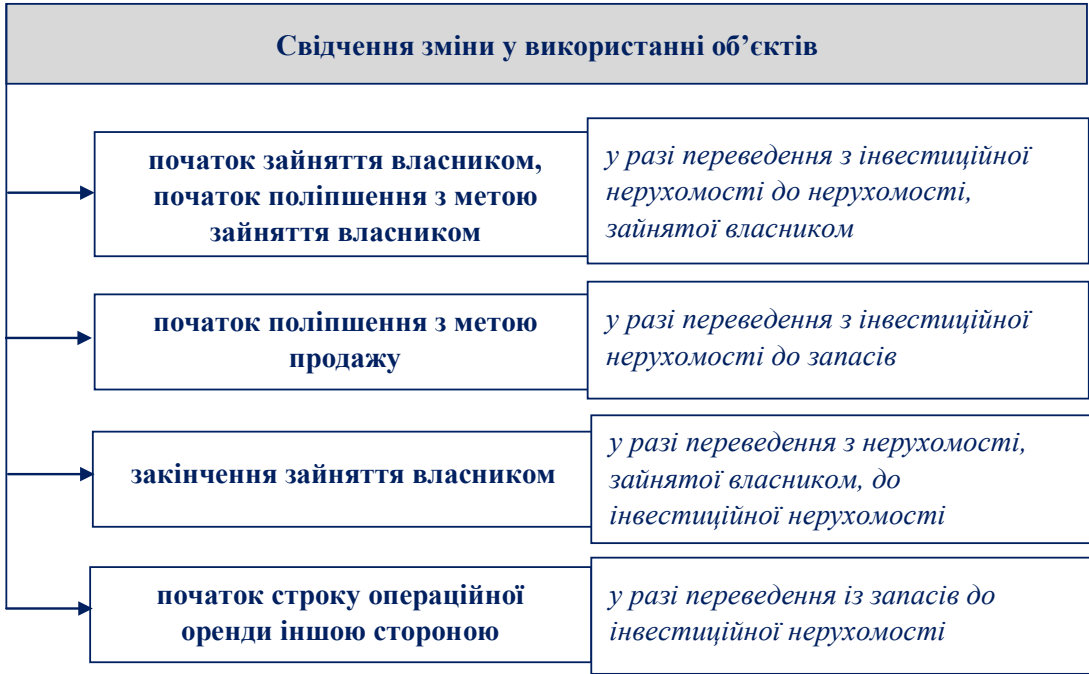


Схема 4.2.3. Приклади, що свідчать про зміни у використанні

У випадку переведення з інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів **собівартість нерухомості** для подальшого обліку за МСБО 16, МСФЗ 16 або МСБО 2 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 16 для власної нерухомості та МСФЗ 16 для нерухомості, утримуваної орендарем як актив з правом використання, до дати зміни у використанні. Підприємство повинно розглядати будь-яку різницю на цю дату між балансовою вартістю нерухомості згідно з МСБО 16 або МСФЗ 16 та її справедливою вартістю так само, як і при переоцінці згідно з МСБО 16.

У випадку переведення нерухомості **із запасів до інвестиційної нерухомості**, що відображається за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату та її попередньою балансовою вартістю має бути визнана у прибутках або збитках.

Вибуття

Підприємству слід **припиняти визнання інвестиційної нерухомості** (виключати зі звіту про фінансовий стан) у разі вибуття або коли інвестиційну нерухомість вилучають із використання на постійній основі, і жодних економічних вигід від її вибуття не очікується. При цьому вибуття інвестиційної нерухомості може здійснюватися шляхом продажу або укладання угоди про фінансову оренду.

Датою вибуття інвестиційної нерухомості в разі продажу є дата, коли реципієнт отримує контроль над інвестиційною нерухомістю відповідно до вимог, викладених в МСФЗ 15. У разі вибуття шляхом укладання угоди про фінансову оренду або продажу майна з його подальшою орендою застосовують МСФЗ 16.

Якщо підприємство визнає собівартість заміни частини інвестиційної нерухомості у балансовій вартості активу, то це підприємство має припинити визнання балансової вартості **заміненої частини**.

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 **в прибутку або збитках** (за винятком випадків, коли МСФЗ 16 вимагає іншого підходу до продажу майна з його зворотною орендою) у періоді вибуття чи ліквідації.

Своєю чергою, 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, коли **відшкодування** має бути одержаним.

Розкриття інформації

Підприємство має розкривати **інформацію про:**

- 1) застосовну модель обліку справедливої вартості чи собівартості;
- 2) якщо класифікацію нерухомості зробити важко — критерії, якими користується підприємство для розмежування інвестиційної нерухомості і нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу у звичайному ході бізнесу;
- 3) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансовій звітності) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем. Якщо такого оцінювання не було, цей факт слід розкрити;
- 4) суми, визнані у звіті про прибутки чи збитки, щодо:
 - доходу від оренди інвестиційної нерухомості;
 - прямих операційних витрат (у тому числі ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду;
 - прямих операційних витрат (у тому числі ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує дохід від оренди протягом періоду;
 - кумулятивних змін у справедливій вартості, визнаних у прибутку чи збитку після продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, для якого застосовують модель собівартості, до пулу активів, які відображають за моделлю справедливої вартості;
- 5) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від продажу;
- 6) контрактні зобов'язання купити, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.

За умови використання моделі справедливої вартості розкривається така **додаткова інформація:**

- 1) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду:
 - збільшення вартості (окремо внаслідок придбання й ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних у балансовій вартості активу);
 - збільшення вартості внаслідок придбання шляхом об'єднання бізнесу;
 - активи, класифіковані як такі, що їх утримують для продажу, або ж уключені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що її утримують для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;
 - чисті прибутки або збитки від коригування справедливої вартості;
 - чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності в іншу валюту подання або при переведенні фінансової звітності закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
 - переведення до запасів та нерухомості, зайнятої власником;
 - інші зміни;
- 2) при суттєвому коригуванні отриманої оцінки інвестиційної нерухомості необхідно розкривати узгодження між отриманою і скоригованою оцінками, включеними до фінансової звітності, окремо показуючи сукупну суму будь-яких визнаних за орендою зобов'язань, які були додані, та будь-які суттєві коригування;

3) коли справедливу вартість визначити неможливо, слід розкривати суми, пов’язані з цією інвестиційною нерухомістю, окремо від сум, пов’язаних з іншою інвестиційною нерухомістю, а також:

- опис інвестиційної нерухомості;
- пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
- якщо можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно, перебуває справедлива вартість;
- при вибутті інвестиційної нерухомості, що не відображається за справедливою вартістю: а) той факт, що підприємство реалізувало інвестиційну нерухомість, яку не було відображено за справедливою вартістю; б) балансову вартість інвестиційної нерухомості під час продажу; в) суму визнаних прибутків або збитків.

За умови використання *моделі собівартості* розкривають таку *додаткову інформацію*:

- 1) застосовані методи амортизації;
- 2) строк корисного використання або ставки амортизації, що застосовуються;
- 3) валову балансову вартість і накопичену амортизацію (сукупно з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і кінець періоду;
- 4) узгодження балансової вартості інвестиційної нерухомості на початок і кінець періоду, зокрема:

- збільшення, розкриваючи окремо ті збільшення, які виникають у результаті придбання, а також ті, що виникають у результаті капіталізації подальших видатків, визнаних як актив;
- збільшення, що виникають у результаті придбання внаслідок об’єднання бізнесу;
- активи, класифіковані як такі, що їх утримують для продажу, або ж включені до ліквідаційної групи, класифікованої як така, що її утримують для продажу, згідно з МСФЗ 5 та з іншим вибуттям;
- амортизація;
- сума визнаних збитків від зменшення корисності і сума сторнованих збитків від зменшення корисності протягом періоду згідно з МСБО 36;
- чисті курсові різниці, що виникають від переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та переведення фінансової звітності закордонної господарської одиниці в валюту подання суб’єкта господарювання, що звітує;
- переведення до (із) запасів та нерухомості, зайнятої власником;
- інші зміни;
- 5) справедливу вартість інвестиційної нерухомості:
- опис інвестиційної нерухомості;
- пояснення того, чому справедливу вартість не можна достовірно оцінити;
- якщо це можливо, діапазон оцінок, у якому найбільш імовірно перебуває справедлива вартість.

Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 4.2.3* на базі звітності Групи «ПриватБанк» за 2018 рік.

Приклад 4.2.3

Група «Приватбанк»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

3. Основні положення облікової політики

<...>

Інвестиційна нерухомість

Інвестиційна нерухомість — нерухоме майно, яке було придбано або побудовано з метою збільшення інвестованого капіталу, або за рахунок орендної плати та/або майбутнього перепродажу майна. Спочатку інвестиційне майно враховується за вартістю придбання, включаючи витрати на операцію, і згодом переоцінюється за справедливою вартістю, переглянутої з метою відображення ринкових умов на кінець звітного періоду. Справедлива вартість інвестиційної нерухомості Групи визначається на підставі звітів незалежних оцінювачів, які мають визнану і відповідну кваліфікацію, а також недавній досвід оцінки інвестиційної нерухомості тієї ж категорії і місцезнаходження, що і оцінюваний об’єкт.

<...>

10. Інвестиційна нерухомість

У мільйонах українських гривень

Інвестиційна нерухомість

Балансова вартість на 31 грудня 2016 р. (перераховано)	691
Прибуток від дооцінки	276
Переведення до складу інвестиційної нерухомості з майна, що перейшло у власність Банку як заставодержателя	2 681
Балансова вартість на 31 грудня 2017 р. (перераховано)	3 648
Переведення до складу інвестиційної нерухомості з майна, що перейшло у власність Банку як заставодержателя	271
Вибуття	(36)
Збиток від уцінки	(543)
Балансова вартість на 31 грудня 2018 р.	3 340

Станом на 31 грудня 2018 року балансова вартість інвестиційної нерухомості, наданої у забезпечення кредиту рефінансування, отриманого від НБУ, становила 2 995 мільйонів гривень (на 31 грудня 2017 року — 3 507 мільйонів гривень; на 31 грудня 2016 року — 1 189 мільйонів гривень). Примітки 14 та 28.

Джерело: <https://static.privatbank.ua/>

4.3. Нематеріальні активи

Останнім часом господарська діяльність підприємств все частіше базується не тільки на використанні матеріального майна та фінансових ресурсів, а й на активному запровадженні у практику інноваційних знань та інформації, новітніх технологій та ІТ-систем, а також об’єктів інтелектуальної власності. Ці та багато інших цінностей, не відчутних на дотик, здатні давати суттєві переваги в умовах конкурентного ринку. В обліку та звітності вони представлені узагальнюювальним поняттям — нематеріальні активи.

Сутність та критерії визнання

МСБО 38 «Нематеріальні активи» визначає **нематеріальний актив** (НМА) як немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований. При цьому **актив є ідентифікованим**, якщо він:

- може бути відокремлений (його можна відділити від суб’єкта господарювання, продати, передати, здати в оренду);
- виникає внаслідок договірних або інших юридичних прав.

Визнання нематеріального активу є можливим, коли він відповідає наведеному визначенню, а також стандартним критеріям визнання активу, а саме:

- він є джерелом отримання майбутніх економічних вигід (наприклад, використання об’єктів інтелектуальної власності у виробничому процесі може зменшити майбутні виробничі витрати);
- його контролює підприємство (суб’єкт господарювання має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди від активу та обмежувати доступ інших суб’єктів до цих вигід);
- його вартість можна достовірно оцінити.

Якщо об’єкт не відповідає зазначеним критеріям, то видатки на його придбання та внутрішнє генерування визнаються **як витрати** в тому періоді, в якому вони були здійснені.

До того ж, при ідентифікації нематеріальні активи мають бути відокремленими від гудвілу. **Гудвіл** виникає в разі об’єднання бізнесу і є активом, що відображає майбутні економічні вигоди від інших активів, придбаних у процесі об’єднання бізнесу. Проте в цьому випадку активи не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Отже, майбутні економічні вигоди є результатом синергії придбаних активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання.

Як рекомендацію МСБО 38 наводить імовірну розбивку нематеріальних активів **за класами** — групами активів, подібних за характером та використанням. Зокрема це:

- а) назви брендів;
- б) заголовки та назви видань;
- в) комп’ютерне програмне забезпечення;
- г) ліцензії та привілеї;
- г) авторські права, патенти та інші права на промислову власність, права на обслуговування та експлуатацію;
- д) рецепти, формули, моделі, проекти та прототипи;
- е) нематеріальні активи на етапі розробки.

Проте кінцеве рішення щодо виділення конкретних класів ухвалює підприємство.

Первісна оцінка

У разі первісного визнання нематеріальні активи оцінюють за фактичною собівартістю. При цьому склад витрат, які можуть бути віднесені до собівартості, залежить від способу

отримання активу: як окреме придбання, в межах об’єднання підприємств, через державний грант, шляхом обміну активами, створення активу власними силами.

1. Собівартість **придбаного окремо** нематеріального активу зазвичай можна достовірно оцінити (схема 4.3.1).

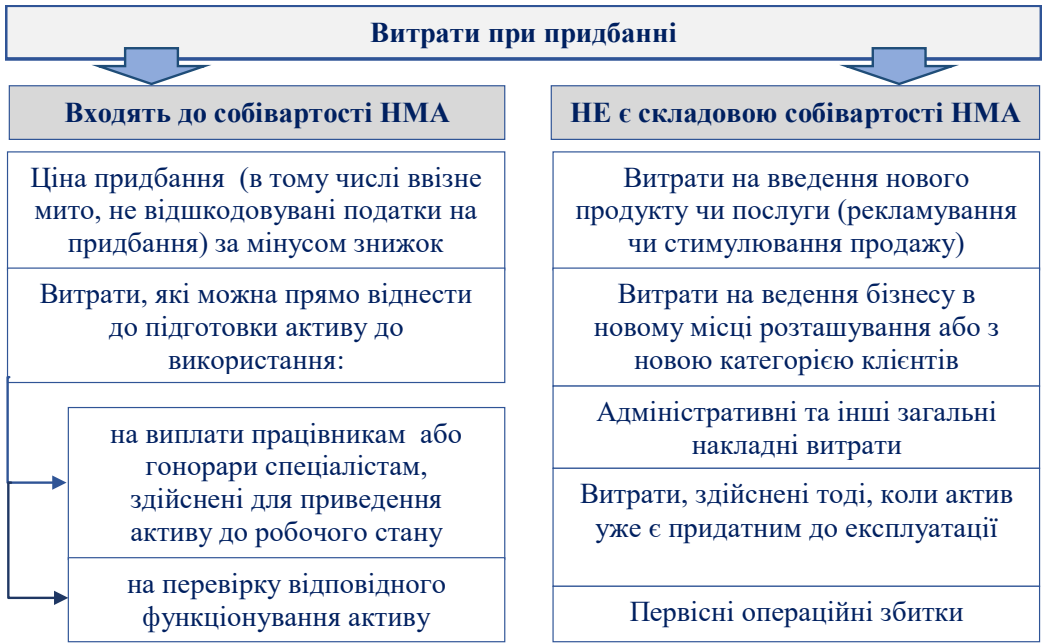


Схема 4.3.1. Включення витрат до собівартості придбаного НМА

2. Собівартістю нематеріального активу в разі **об’єднання бізнесу** є його справедлива вартість на дату придбання. Такі активи відповідають критеріям визнання, оскільки:

а) якщо актив, придбаний у разі об’єднання бізнесу, є відокремлюваним або виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для оцінки справедливої вартості;

б) справедлива вартість відображає очікування учасників ринку щодо надходження майбутніх економічних вигід.

До того ж, відповідно до МСБО 38, покупець визнає як актив окремо від гудвілу незавершений проєкт з дослідження і розроблення об’єкта придбання, якщо цей проєкт відповідає визначенню нематеріального активу.

Нематеріальний актив, придбаний при об’єднанні бізнесу, може бути **відокремлюваним**, але тільки разом із пов’язаним із ним контрактом, активом, який може бути ідентифікований, або зобов’язанням. У таких випадках покупець визнає такий актив окремо від гудвілу, але разом із пов’язаною з ним статтею. Покупець може визнати групу сполучених нематеріальних активів як єдиний актив, проте за умови, що окремі активи мають подібний строк корисного використання.

3. У випадку придбання нематеріального активу **безкоштовно** або за номінальну компенсацію шляхом **державного гранту** підприємство може обрати один зі способів визнання відповідно до МСБО (IAS) 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»:

- 1) за справедливою вартістю і для нематеріального активу, і для гранту;
- 2) за номінальною сумою плюс будь-які видатки, що їх прямо відносять до підготовки активу до використання.

4. Нематеріальні активи можуть бути придбані **в обмін** на немонетарні активи або поєднання монетарних і немонетарних активів. Собівартість в цьому випадку оцінюється за справедливою вартістю за винятком таких ситуацій:

- 1) операція обміну позбавлена комерційної сутності;
- 2) неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ні отриманого, ні відданого активу.

Якщо якась із зазначених ситуацій має місце, собівартість придбаного активу оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

5. Щодо *внутрішньо створених нематеріальних активів*, то процес їх створення відповідно до МСБО 38 ділиться на два етапи — дослідження і розробки (*таблиця 4.3.1*).

Таблиця 4.3.1
Стадії створення нематеріальних активів

Стадія дослідження	Стадія розробок
Приклади діяльності з дослідження та розробок:	
1) діяльність, спрямована на <i>отримання нових знань</i> ; 2) пошук, оцінка та остаточний <i>вибір застосування результатів дослідження</i> чи інших знань; 3) <i>пошук альтернатив</i> матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам; 4) формулювання, розробка, оцінка та остаточний вибір можливих <i>альтернатив новим чи вдосконаленим</i> матеріалам, приладам, продуктам, технологічним процесам, системам чи послугам	1) <i>проектування, конструювання та випробовування прототипів</i> та моделей перед комерційним виробництвом або використанням; 2) <i>проектування інструментів</i> , матриць, ливарних форм та штампів, у яких застосовано <i>нову технологію</i> ; 3) проектування, конструювання та функціонування <i>дослідного заводу</i> , який за масштабом не є економічно доцільними для комерційного виробництва; 4) <i>проектування, конструювання та випробовування обраних варіантів</i> нових чи вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, технологічних процесів, систем чи послуг
Включення витрат до собівартості створеного нематеріального активу	
Не капіталізуються, а визнаються <i>витратами періоду</i> , в якому вони були здійснені	Можуть бути <i>включені до собівартості</i> створюваного нематеріального активу, якщо відповідають критеріям МСБО 38

Умови включення витрат, здійснених на *стадії розробки* є такими:

- створення активу є технічно можливим;
- підприємство має намір завершити його створення та володіє достатніми для цього ресурсами;
- нематеріальний актив підлягає використанню підприємством або продажу;
- актив генеруватиме майбутні економічні вигоди;
- витрати на створення можна достовірно оцінити.

Усі витрати, здійснені до моменту виконання цих умов, не можуть бути враховані при визначенні собівартості створеного нематеріального активу.

Часом дуже важко визначити, чи відповідає внутрішньо створений нематеріальний актив критеріям визнання. І тоді варто пам'ятати, що *не слід визнавати активами*:

- внутрішньо генерований гудвіл;
- внутрішньо створені бренди, торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти.

До того ж, видатки на введення в експлуатацію, на навчання, на діяльність з рекламування та стимулювання продажу, на переміщення чи реорганізацію частини або всього підприємства також є витратами періоду.

Подальша оцінка

Після первісного визнання МСБО 38 вимагає обліковувати нематеріальні активи із застосуванням *одного з методів* (*схема 4.3.2*).

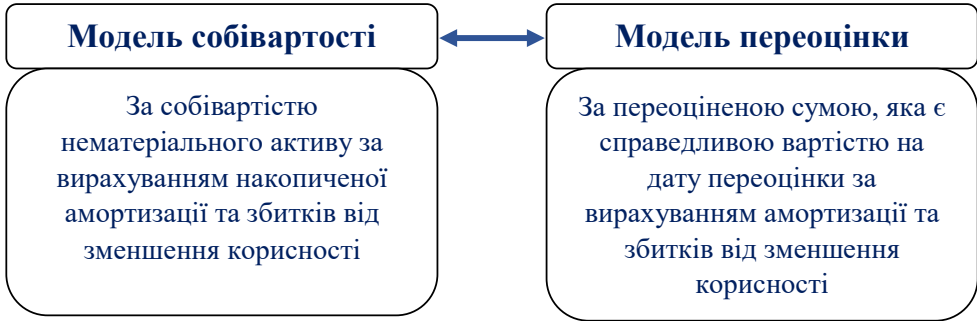


Схема 4.3.2. Моделі обліку нематеріальних активів

У контексті другої моделі варто зазначити, що *проведення переоцінки* є можливим лише щодо нематеріальних активів, для яких існує активний ринок. Необхідно визначити справедливую вартість, під якою МСБО 38 розуміє ціну, що була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. На кожную звітну дату балансова вартість нематеріальних активів не повинна суттєво відрізнятися від справедливої.

Втім, тут наявні певні труднощі. Оскільки більшість нематеріальних активів *є унікальними за своїм характером* (наприклад, патенти, товарні знаки), то активний ринок для них практично відсутній. У такому випадку оцінка об'єкта на базі відомостей про його вартість на активному ринку є неможливою. Отже, актив треба відображати за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

Якщо початково актив був оцінений за переоціненою вартістю, а в певний момент часу стає відомо, що справедливую вартість більше не можливо визначити з посиланням на активний ринок, то балансовою вартістю активу є його переоцінена вартість *на дату останньої переоцінки* за вирахуванням подальшої накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності.

Особливості амортизації

Безпосередній вплив на амортизаційну політику має *строк корисного використання* нематеріальних активів, який необхідно оцінити на предмет визначеності (*схема 4.3.3*).

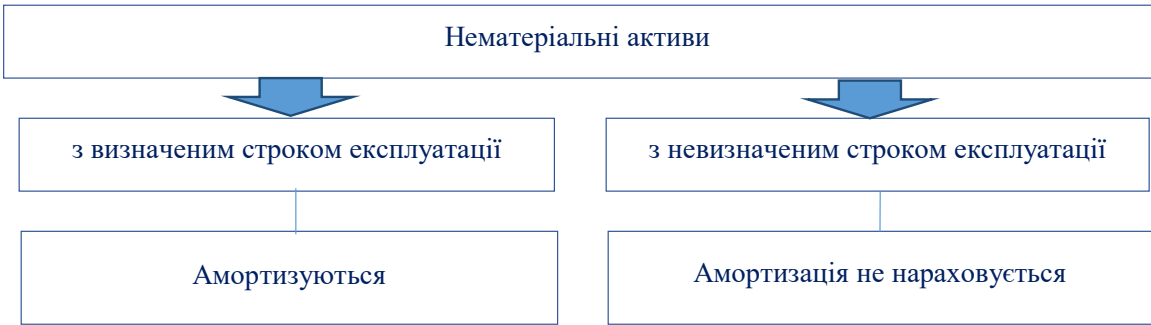


Схема 4.3.3. Поділ НМА за строком використання

Основними факторами, що впливають на строк корисного використання є:

- мета використання активу;
- життєві цикли типових продуктів для активу;
- технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;
- стабільність галузі, в якій функціонує актив;
- очікувані дії конкурентів;
- рівень витрат на обслуговування для підтримки активу;
- період контролю над активом та юридичні і подібні обмеження;
- залежність строку корисного використання від інших активів.

Щодо тих нематеріальних активів, які походять **від договірних та інших юридичних прав**, то строк їх корисного використання не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав. Проте він може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого підприємство очікує використовувати цей актив.

Ключові **особливості амортизації нематеріальних активів** можна узагальнити таким чином:

1) часові межі:

- амортизацію слід починати, коли актив стає придатним до використання (доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації);
- амортизацію слід припиняти на одну з дат, яка відбувається раніше: на дату початку класифікації активу як утримуваного для продажу або дату припинення його визнання;

2) метод амортизації:

- має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу підприємством;
- можливі методи: прямолінійний метод, метод зменшення залишку, метод суми одиниць продукції;

3) ліквідаційна вартість приймається за нуль, за винятком випадків, коли

- існує зобов'язання третьої сторони придбати актив наприкінці строку його використання;
- є активний ринок такого активу, і ліквідаційну вартість можна визначити з посиланням на нього (обов'язкова умова – висока ймовірність існування такого ринку наприкінці терміну експлуатації активу);

4) амортизація зазвичай визнається **у прибутку або збитку**;

5) перегляд періоду та методу нарахування амортизації:

- для активів з визначеним строком експлуатації: період і метод треба переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року (якщо зміни методу або терміну є обґрунтованими, то це є зміною в облікових оцінках);
- оцінку невизначеного строку корисної експлуатації слід переглядати в кожному періоді.

Приклад 4.3.1

ТОВ «Синтез» готує фінансову звітність станом на 31.12.2018 р. Щодо нематеріальних активів підприємства є така інформація:

1. ТОВ «Синтез» почало розробку технології для підвищення ефективності виробничого процесу 01.07.2017 р. Витрати на проєкт, 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 31.12.2017 р. Далі підприємство мало витрати на пошук та оцінку альтернативних технологій щомісяця по 100 тис. грн до 31.03.2018 р., і на цю дату проєкт було визнано технічно здійсненим і економічно життєздатним. Подальші витрати (на проєктування та випробування) до моменту завершення процесу розроблення технології на суму 1200 тис. грн були здійснені протягом 9 місяців з 01.04.2018 р. по 31.12.2018 р.

2. ТОВ «Синтез» 30.09.2018 р. придбало ліцензію на видобуток корисних копалин на 10 років. Вартість ліцензії – 1400 тис. грн, з яких 700 тис. грн. було сплачено авансом у серпні 2018 року, а решта підлягає оплаті за рік. Також здійснено накладні витрати на оформлення ліцензії — 50 тис. грн та отримано послуги з навчання працівників, які будуть задіяні у роботах з видобутку корисних копалин — 90 тис. грн (оплату здійснено на початку вересня). При цьому вартість фінансування для ТОВ «Синтез» становить 19 %.

3. Першого червня 2018 р. було придбано ТОВ «Альянс», яке володіє власною торгівельною маркою, справедлива вартість якої на дату придбання — 3 300 тис. грн. Існує ймовірність отримання майбутніх економічних вигід від торгівельної марки протягом 8 років.

Необхідно: Розрахувати балансову вартість нематеріальних активів, яку необхідно включити до Звіту про фінансовий стан на 31.12.2018 р.

1. До 31.03.2017 р. витрати є співставними 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 31.12.2018 р., 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. У п. 15 МСБО 38 зазначено, що 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 становитиме (тис. грн):

$$700 + 700 \cdot \frac{1}{1 + 0,19} + 50 = 1\,338$$

Балансова вартість на 31.12.2018 р. за умови застосування прямолінійного методу амортизації та моделі обліку за собівартістю становитиме (тис. грн):

$$1\,338 - \frac{1\,338}{10 \cdot 12} \cdot 3 = 1\,305$$

3. Якщо нематеріальний актив отримано в результаті об'єднання бізнесу, то його собівартістю є справедлива вартість на дату придбання (3 300 тис. грн). Балансова вартість на 31.12.2018 р. (тис. грн) становить:

$$3\,300 - \frac{3\,300}{8 \cdot 12} \cdot 7 = 3\,059$$

4. Таким чином, балансова вартість нематеріальних активів ТОВ «Синтез» на 31.12.2018 р. становитиме: 1 200 + 1 305 + 3 059 = 5 564 тис. грн.

Ліквідація та вибуття

Відображення нематеріального активу у фінансовій звітності **припиняється** у випадку його вибуття (продажу, безоплатної передачі), чи коли від його використання або вибуття не очікуються майбутні економічні вигоди. Прибутки (або збитки), що виникають в цьому випадку, розраховують як різницю між чистими надходженнями від вибуття активу (доходи від вибуття за вирахуванням витрат, пов'язаних з вибуттям) та балансовою вартістю відповідного активу.

Коли нематеріальний актив з визначеним строком корисного використання більше не використовують, його **амортизацію не припиняють**. Виняток становлять випадки, коли актив повністю амортизований, або коли його класифіковано як утримуваний для продажу.

Розкриття інформації

Для кожного класу нематеріальних активів **необхідно розкривати:**

- терміни корисного використання та норми амортизації;
- методи амортизації;
- валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (плюс збитки від знецінення);
- статті звіту про прибутки і збитки, в які включено амортизацію;
- узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, що має включати: надходження та вибуття; активи для продажу; переоцінку; знецінення; збитки від знецінення, сторновані у прибутку або збитку; амортизацію; чисті курсові різниці;
- характер та суму зміни облікової оцінки (як наслідок змін оцінки строку використання, методу амортизації чи ліквідаційної вартості);
- підстави для визнання окремих нематеріальних активів такими, що мають невизначений строк використання;
- опис основних аспектів з придбання нематеріальних активів через державний грант;
- відомості про нематеріальні активи з обмеженим правом володіння та заставлені як забезпечення зобов'язань;
- суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

Додаткові розкриття є необхідними для:

- нематеріальних активів, що їх обліковують за моделлю переоцінки (дата переоцінки, балансова вартість переоцінених активів, балансова вартість за умови обліку цих активів за моделлю собівартості, сума дооцінки);
- вартості видатків на дослідження і розробки, що визнані витратами в поточному періоді. Крім того, підприємства не зобов'язані, проте МСБО 38 заохочує їх надавати стислий опис:
- нематеріальних активів, які є повністю амортизованими, проте підприємство ще використовує їх;
- суттєвих нематеріальних активів, які контролює підприємство, але вони не визнані як активи через невідповідність критеріям визнання.

Розкриття інформації про нематеріальні активи згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 4.3.2 на базі звітності АТ «Укргазвидобування» за 2018 рік.

Приклад 4.3.2

Акціонерне товариство «Укргазвидобування»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4. Нематеріальні активи та незавершені капітальні інвестиції

Рух нематеріальних активів та незавершених капітальних інвестицій в нематеріальні активи за роки, які закінчилися 31 грудня 2018 та 2017 року, представлений таким чином:

	Права на геологічне вивчення та видобування корисних копалин	Інші НМА	Незавершені капітальні інвестиції	Усього
На 31 грудня 2016 року	389,811	13,875	54,212	398,899
Первісна вартість	497,384	59,221	111,850	668,455
Накопичена амортизація та резерв на зменшення корисності	(107,573)	(19,461)	—	(127,034)
Надходження та переміщення	1,058,544	223,617	(15,432)	1,266,729
Вибуття				
Первісна вартість	(1,178)	(1,012)	(7,839)	(10,029)

Накопичена амортизація та резерв на зменшення корисності	1,178	1,011	—	2,189
Амортизація	(55,723)	(15,251)	—	(70,974)
Збитки від зменшення корисності, крім переоцінки	—	—	(10,978)	(10,978)
На 31 грудня 2017 року	1 392 632	248 125	77 601	1 718 358
Первісна вартість	1,554,750	281,826	88,579	1,925,155
Накопичена амортизація та резерв на зменшення корисності	(162,118)	(33,701)	(10,978)	(206,797)
Надходження та переміщення	166,662	160,791	(44,751)	282,702
Вибуття	(661)	—	—	(661)
Амортизація	(92,338)	(49,080)	—	(141,418)
Збитки від зменшення корисності, крім переоцінки	—	(8)	(24,901)	(24,909)
На 31 грудня 2018 року	1,466,295	359,828	7,949	1,834,072
Первісна вартість	1,678,978	438,031	43,828	2,160,837
Накопичена амортизація та резерв на зменшення корисності	(212,683)	(78,203)	(35,879)	(326,765)

<...>

27. Основа підготовки окремої фінансової звітності та основні принципи облікової політики

<...>

Нематеріальні активи. Нематеріальні активи мають визначені строки корисного використання і включають, головним чином, права на геологічне вивчення та видобування корисних копалин, а також капіталізоване програмне забезпечення. Строки корисного використання нематеріальних активів Товариства представлені таким чином:

Права на геологічне вивчення та видобування корисних копалин	2—20 років
Інші нематеріальні активи	2—10 років

Придбане програмне забезпечення капіталізується на основі витрат, понесених для придбання та доведення його до використання. Нематеріальні активи відображаються за первісною вартістю, за вирахуванням накопиченої амортизації та збитків від зменшення корисності, якщо такі є. У випадку зменшення корисності балансова вартість нематеріальних активів списується до більшої з величин: вартості під час використання та справедливої вартості, за вирахуванням витрат на продаж.

Витрати на дослідження та розробку. Витрати на дослідження і розробку включають усі прямі й непрямі витрати на матеріали, оплату праці та зовнішні послуги, понесені у зв'язку зі спеціалізованим пошуком нових методик розробки та істотного вдосконалення продуктів, послуг та процесів і у зв'язку із дослідницькою діяльністю. Витрати, пов'язані із дослідницькою діяльністю, відображаються у складі витрат на дослідження і розробку того періоду, в якому вони були понесені. Витрати на розробку капіталізуються у випадку виконання критеріїв до визнання згідно з вимогами МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Активи розвідки і оцінки. Витрати на розвідку та оцінку запасів нафти і газу обліковуються із використанням методу успішних зусиль.

Витрати, понесені на передрозвідувальній стадії розвідки і оцінки запасів вуглеводнів, у тому числі техніко-економічне обґрунтування дослідної розробки родовищ та консультаційні послуги, визнаються видатками того періоду, в якому вони були понесені.

Витрати, які безпосередньо пов'язані з отриманням спеціальних дозволів на користування надрами, капіталізуються у вартості ліцензії на розвідку та визнаються нематеріальним активом з дати дії спецдозволу. Подальший облік відповідних активів здійснюється відповідно до вимог МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Витрати, що виникають на етапі розробки родовищ, включаючи витрати на буріння та риття котлованів, оренда та амортизація основних засобів, капіталізуються у складі незавершеного будівництва як активи розвідки та оцінки. Сформовані активи щорічно перевіряються на предмет знецінення. Якщо розвідувальне буріння не дало результату або існує ймовірність того, що понесені витрати не призведуть до отримання доходу, то актив частково або повністю списують на витрати періоду.

Джерело: <http://ugv.com.ua/>

4.4. Необоротні активи на продаж та групи вибуття

Вартість необоротного активу може бути відшкодована або через його безпосереднє використання, або шляхом продажу. Розкриття інформації про необоротні активи, які більше не планується використовувати за цільовим призначенням і які належать до вибуття, є дуже важливим для розуміння фінансового стану підприємства. За допомогою цієї інформації можна більш достовірно оцінити часові межі, ймовірність та обсяги майбутніх потоків грошових коштів від таких активів.

Сутність та умови визнання

Питання, пов’язані з необоротними активами до вибуття та припиненням окремих напрямків діяльності суб’єктів господарювання, регулює МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». Як показує назва, у цьому стандарті використано поняття «непоточні активи» та «припинена діяльність», до того ж важливим є і термін «ліквідаційна група» (схема 4.4.1).

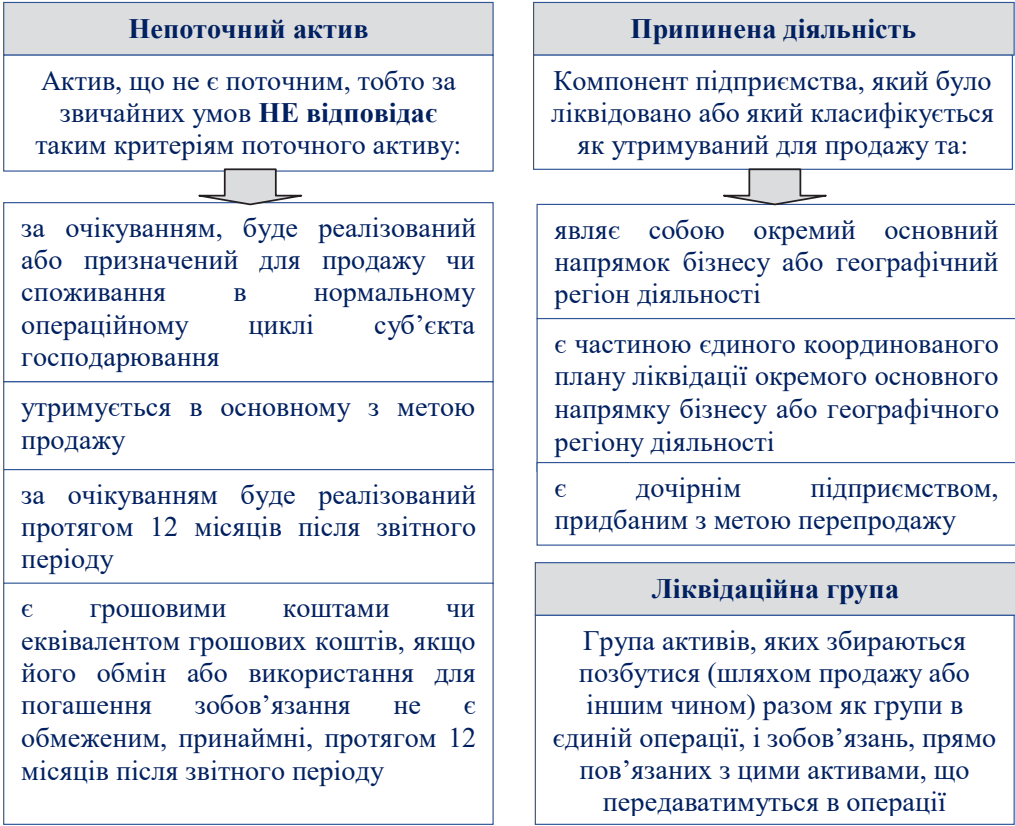


Схема 4.4.1. Основні поняття МСФЗ 5

Відповідно до вимог стандарту, підприємство має класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансову вартість буде в основному відшкодовано шляхом операції продажу, а не поточного використання.

- Аби цієї вимоги було дотримано, *актив має відповідати таким умовам*:
- 1) він має бути придатним для *негайного продажу* в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу, і цей продаж має бути високо ймовірним, а не просто очікуваним;
 - 2) затверджено *план з продажу* активу або ліквідаційної групи, а також ініційовано програму щодо визначення покупця і виконання плану;
 - 3) докладаються активні *зусилля для організації продажу* активу за ціною, що є *поміркованою* з огляду на його поточну справедливую вартість;
 - 4) дії, вчинені для виконання плану, свідчать про *неможливість скасування* цього плану або внесення до нього будь-яких суттєвих змін;
 - 5) *продаж* очікується *протягом 12 місяців з дати класифікації* (подовження за межі одного року є можливим, якщо затримка була спричинена умовами та обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, а також є достатні свідчення того, що підприємство продовжує виконувати план продажу активу);

6) *критерій* «призначений для продажу» виконано *на звітну дату*, а не після (проте якщо наведені вимоги дотримано після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності для випуску, то підприємство повинно розкрити відповідну інформацію у примітках). Стандарт також визначає схожі умови для класифікації непоточного активу (або ліквідаційної групи) як *утримуваного для розподілу власникам*. Зокрема це такі умови: активи повинні бути наявними для негайного розподілу у своїй теперішній формі і розподіл має бути високоймовірним; започатковано заходи, необхідні для завершення розподілу; ці заходи мають бути завершені протягом одного року з дати класифікації; заходи мають зазначати, що відбудуться значні зміни в розподілі або що його буде анульовано; існує висока ймовірність затвердження акціонерами.

Окрему увагу слід звертати на *непоточні активи* (або ліквідаційну групу), *яких мають намір позбутися* (схема 4.4.2). Підприємству не слід класифікувати такі активи як утримувані для продажу, оскільки їх балансова вартість в основному буде відшкодована під час поточного використання.



Схема 4.4.2. Непоточні активи, яких мають намір позбутися

Оцінка непоточного активу

Підприємство *оцінює* непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для продажу, *за нижчою з двох оцінок* (схема 4.4.3).

Під витратами на продаж у стандарті розуміють додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або ліквідаційної групи), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

Приклад 4.4.1

Компанія планує реалізувати автомобіль «ŠKODA Octavia». Балансова вартість автомобіля на дату визнання його таким, що призначений для продажу, становила 490 тис. грн, а реалізувати компанія планує його за ціною 500 тис. грн, при цьому витрати на оформлення документів для продажу та інші пов’язані з цим витрати оцінюються у 20 тис. грн.

Визначимо вартість, за якою автомобіль має бути відображено у фінансовій звітності. Оскільки первісна оцінка має бути здійснена за найменшим з двох значень: балансовою вартістю або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж, то отримуємо:
 $490 > 500 - 20 = > 490 > 480$ тис. грн.

Відповідно автомобіль буде відображено за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж у сумі 480 тис. грн.



Схема 4.4.3. Оцінка непоточних активів, утримуваних для продажу та розподілу власникам

Маємо звернути увагу на таке уточнення. Якщо очікується, що *продаж будуть здійснювати довше одного року*, підприємство повинне оцінювати витрати на продаж за їх *теперішньою вартістю*. Будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, має бути відображено у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.

Подальші зміни справедливої вартості відображають як зменшення корисності активів, утримуваних для продажу, або її відновлення відповідно до правил МСБО 36 і відносять на фінансовий результат, але так, щоб балансова вартість активу не виявилася вищою за відповідне значення на дату його класифікації як утримуваного для продажу.

Зазначимо, що підприємство *не нараховує амортизацію* непоточного активу на час, коли класифікує його як утримуваний для продажу, або коли він є частиною ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу. При цьому необхідно продовжувати визнання відсотків та інших витрат, що відносяться до зобов’язань ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу.

Приклад 4.4.2

Компанія складає звітність станом на 31.12.2018 р. 30.09.2018 р. ухвалено рішення про продаж двох об’єктів основних засобів: будівлі складу та копіювального апарату «Херох». З 1 жовтня ведуться активні дії з продажу активів. За приблизними оцінками, реалізація складу відбудеться до кінця травня 2019 р., копіювального апарату — до кінця квітня 2019 р.

	БВ на 31.12.2017 р.	Залишковий термін використання, років
Склад	700 000	20
Копіювальний апарат	12 000	5

Склад був готовий до продажу з 1 жовтня 2018 р. 31.12.2018 р. керівництво оцінювало його продажну вартість у 720 тис. грн. Проте після завершення року стало відомо, що ціни на цьому ринку знизилися через зовнішні чинники політичного характеру. У травні 2019 р. склад можна продати лише за 650 тис. грн.

Щоб продати копіювальний апарат, необхідно виконати його ремонт (замінити деталь). Ремонт виконано у лютому 2019 р. (суму ремонту враховано при оцінці справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж, що становить 9 тис. грн.).

Визначимо, як ці об’єкти буде відображено у фінансовій звітності компанії станом на 31.12.2018 р.

1. Будівля складу

Дата рекласифікації — 1 жовтня 2018 р., коли будівля може бути переведена до групи непоточних активів, призначених для продажу.

БВ на дату рекласифікації: $700 - 700 : 20 \times 9 : 12 = 673,65$ тис. грн.

Справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж становить 720 тис. грн (зміна очікуваної ціни продажу у травні 2019 р. не враховується, бо це відбулося після звітної дати).

Отже, склад як непоточний актив, призначений для продажу, має бути відображений у фінансовій звітності на 31.12.2018 р. в сумі 673,65 тис. грн.

2. Копіювальний апарат «Херох»

Ремонт копіювального апарату не було здійснено до звітної дати, тож він не відповідає критеріям визнання, визначеним у МСФЗ 5, а тому й далі його відображають у складі основних засобів.

На 01.01.2019 р. БВ становить: $12 - 12 : 5 = 9,6$ тис. грн.

Сума очікуваного відшкодування — 9 тис. грн.

Отже балансова вартість основного засобу буде визнана в сумі 9 тис. грн, крім цього, необхідно визнати збиток від знецінення: $9,6 - 9 = 0,6$ тис. грн.

Зміни у плані продажу або в плані розподілу власникам

Якщо суб’єкт господарювання переглядає класифікацію активу (або ліквідаційну групу) безпосередньо з категорії утримуваного для продажу у категорію, що підлягає розподілу власникам, або навпаки, то *зміна класифікації* вважається продовженням початкового плану вибуття.

Підприємство оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), який більше не класифікується як утримуваний для продажу або як призначений для розподілу власникам *за нижчою з двох оцінок (схема 4.4.4)*.

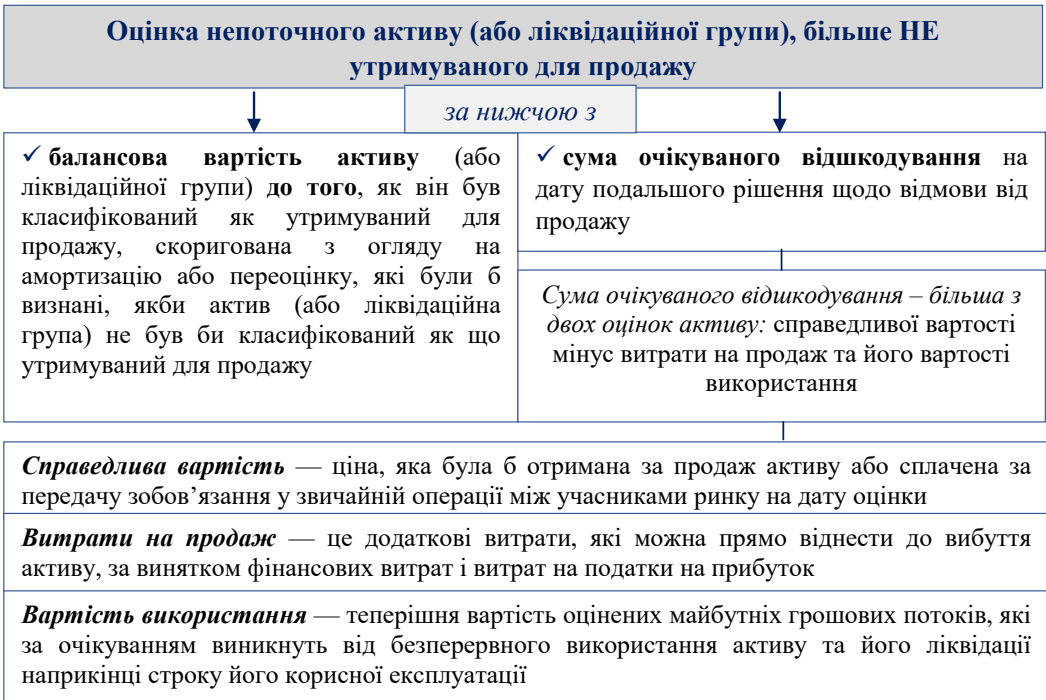


Схема 4.4.4. Оцінка непоточних активів, більше не утримуваних для продажу

Аналогічно провадять оцінку непоточних активів, які більше не утримують для розподілу.

Розкриття інформації

Підприємство має розкривати таку інформацію про припинену діяльність:

- 1) єдину суму в звіті про сукупні доходи, що включає загальну суму:
- прибутків або збитків від припиненої діяльності після оподаткування;

прибутків або збитків, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при ліквідації активів або ліквідаційних груп, які є припиненою діяльністю;
- 2) аналіз єдиної суми, зазначеної вище (подається в примітках або у звіті про сукупні доходи), у:
- доходах, витратах та прибутках чи збитках від припиненої діяльності після сплати податків;

витратах, пов’язаних з податком на прибуток, як цього вимагає п. 81 «є» МСБО 12;

прибутках або збитках, визнаних при оцінці за справедливою вартістю мінус витрати на продаж при ліквідації активів або ліквідаційних груп, які є припиненою діяльністю;

витратах, пов’язаних з податком на прибуток, як цього вимагає п. 81 «є» МСБО 12;
- 3) чисті грошові потоки, що відносяться до операційної, інвестиційної та фінансової сфер припиненої діяльності.
- 4) суму прибутку від діяльності, що триває, та від припиненої діяльності, що має відношення до власників материнської компанії.
- 5) характер коригування сум у поточному періоді до суми, раніше наданої в інформації про припинену діяльність і безпосередньо пов’язаної з ліквідацією припиненої діяльності у попередньому періоді (класифікувати окремо в інформації про припинену діяльність).
- Приклади обставин виникнення таких коригувань охоплюють:
- вирішення непевних питань, що впливають з умов ліквідації (наприклад, вирішення з покупцем питання щодо коригування купівельної ціни та питань відшкодування);

- вирішення непевних питань, що впливають з діяльності компонента суб’єкта господарювання до його ліквідації або стосуються її (наприклад, зобов’язання щодо довкілля або гарантійні зобов’язання щодо продукції, яка залишається в продавця);

виконання зобов’язань щодо програм виплат працівникам (за умови, що вона безпосередньо стосується операції ліквідації).
- Щодо розкриття інформації про непоточні активи, утримувані для продажу, то необхідно враховувати такі вимоги:
- 1) підприємство подає у звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів;

2) зобов’язання ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, подаються у звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов’язань;

3) такі активи і зобов’язання не згортаються і надаються як єдина сума. Основні класи активів та зобов’язань, класифікованих як утримувані для продажу, розкриваються окремо у звіті про фінансовий стан або в примітках;

4) підприємство подає окремо будь-які сукупні прибутки або витрати, визнані безпосередньо в інших сукупних прибутках, які відносяться до непоточного активу (ліквідаційної групи), класифікованого як утримуваний для продажу;

5) у період, коли непоточний актив (або ліквідаційна група) класифікувався як утримуваний для продажу або проданий, будь-яке підприємство має розкрити в примітках таку інформацію:
- опис непоточного активу (або ліквідаційної групи);

опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації;

прибутки або збитки, визнані у зв’язку зі зменшенні корисності, та заголовок у звіті про сукупні доходи, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у звіті про сукупні доходи;

якщо це прийнятно, сегмент, у якому непоточний актив (або ліквідаційна група) подається згідно з МСФЗ (IFRS) 8 «Операційні сегменти».
- Розкриття інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 4.4.3 на базі звітності АТ «Райффайзен Банк Аваль» за 2017 рік.

Приклад 4.4.3

Акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

1. Основні положення облікової політики

<...>

Активи, призначені для продажу

Банк класифікує необоротні активи (або групу вибуття) як призначені для продажу, якщо їх балансова вартість буде відшкодовуватись в основному шляхом продажу, а не в ході їх використання. Для цього необоротні активи (або група вибуття) мають бути доступні для негайного продажу в їх теперішньому стані на тих умовах, які є звичайними при продажу таких активів (групи вибуття), при цьому їх продаж має характеризуватись високим ступенем ймовірності.

Висока ймовірність продажу означає твердий намір керівництва Банку додержуватися плану продажу необоротного активу (або групи вибуття). При цьому необхідно, щоб була розпочата програма активних дій з пошуку покупця й виконання такого плану. Крім цього, необоротний актив (група вибуття) має активно пропонуватись до реалізації за ціною, що є обґрунтованою, з урахуванням його поточної справедливої вартості. Крім того, відображення продажу як завершеної операції має очікуватись протягом одного року з дати класифікації необоротних активів (або групи вибуття) як призначених для продажу.

Банк оцінює активи (групу вибуття), класифіковані як призначені для продажу, за меншою з двох оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж. У разі настання подій або зміни обставин, що вказують на можливе зменшення корисності активів (або групи вибуття), Банк відображає збиток від зменшення корисності при первісному, а також наступному списанні їх вартості до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж.

<...>

12. Активи, призначені для продажу

Активи, призначені для продажу, включають:

	2017	2016
Квартири	32 476	43 620
Комерційна нерухомість	23 387	11 560
Транспортні засоби	307	95
Активи, призначені для продажу	56 170	55 275

Станом на 31 грудня 2017 року Банк утримував у складі активів, призначених для продажу, майно, що перейшло у власність Банку як заставодержателя, а саме – квартири та комерційну нерухомість, загальною балансовою вартістю 32 764 тис. грн (2016р. —: 43 907 тис. грн).

Згідно з планом продажу даних об’єктів, Банк має намір реалізувати їх протягом 2018 року.

Активи, призначені для продажу, розкрито за бізнес-сегментом «Управління активами» (Примітка 6).

Джерело: <https://www.aval.ua/>

4.5. Запаси

Запаси є невід’ємною складовою активів підприємств різних галузей і саме вони мають неабияку частку у структурі витрат. Отже, від них залежить як швидкість обороту капіталу підприємства, так і розмір очікуваного прибутку. Запаси є доволі комплексним поняттям, яке вміщує в себе цілий спектр складових (сировина, матеріали, незавершене виробництво, готова продукція тощо). Як наслідок, Міжнародні стандарти фінансової звітності вимагають комплексного підходу до розкриття інформації з урахуванням характеру запасів та виокремлення їх складових елементів.

Сутність та класифікація

МСБО (IAS) 2 «Запаси» визначає підхід до обліку запасів, а також надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат. У стандарті наведено сутність поняття «запаси» та їх базову класифікацію, між якими можна встановити логічну відповідність (схема 4.5.1).



Схема 4.5.1. Сутність та класифікація запасів

Зверніть увагу, що *не коректно застосовувати зазначений стандарт:*

- 1) до таких об’єктів як:
 - фінансові інструменти (МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти»);
 - біологічні активи, пов’язані із с/г діяльністю та с/г продукцією на місці збирання врожаю (МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство»);
- 2) до оцінки запасів, утримуваних:
 - виробниками продукції сільського та лісового господарства після збирання врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях (зміни цієї вартості визнають у прибутку або збитку в період зміни);
 - брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж (аналогічно до попереднього випадку зміни такої вартості визнають у прибутку або збитку в період зміни).

Зазначимо, що критерії визнання запасів є аналогічними до інших активів підприємства (відповідність визначенню, висока ймовірність отримання економічних вигід, можливість оцінки).

Первісна оцінка

Первісну оцінку запасів здійснюють *за собівартістю*, яка має включати всі витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан (таблиця 4.5.1).

Таблиця 4.5.1
Складові собівартості запасів

Тип витрат	Елементи	
<i>Витрати на придбання</i>	Входять до собівартості: ✓ ціна придбання; ✓ ввізне мито та інші податки; ✓ витрати на транспортування, навантаження і розвантаження; ✓ інші витрати, безпосередньо пов’язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг	Не входять до собівартості: ✓ податки, що згодом відшкодовують підприємству податкові органи; ✓ торговельні знижки, інші знижки та інші подібні до них статті

Витрати на переробку	Витрати, прямо пов’язані з одиницями виробництва, включаючи систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію.	
	Постійні виробничі накладні витрати — це непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно не змінними 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. Нерозподілені накладні витрати визнають витратами того періоду, в якому вони понесені	Змінні виробничі накладні витрати — це непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо пропорційно до обсягу виробництва (витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці). Розподіляють на кожну одиницю виробництва на базі фактичного використання виробничих потужностей
Інші витрати	Входять до собівартості: ✓ лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан (наприклад, невиробничі накладні витрати або витрати на проектування 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 23)	Є витратами періоду: ✓ понаднормові відходи матеріалів, витрати на оплату праці або інші виробничі витрати; ✓ витрати на зберігання; ✓ адміністративні накладні витрати, не пов’язані з доставкою запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан; ✓ витрати на продаж

З урахуванням даних, наведених у *таблиці 4.5.1*, доволі легко визначити собівартість придбаних запасів (товарів). Щодо виготовлених на підприємстві запасів, то розрахунок собівартості однорідної продукції також не викликає труднощів. Проте зазначимо, що за умови виробництва кількох видів продукції (наприклад, коли є *основний та побічний продукти*) може виникнути ситуація, за якої неможливо визначити окремо витрати на переробку кожного продукту. В цьому разі витрати розподіляють 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. Часто такі продукти оцінюють *за чистою вартістю реалізації* і ця вартість вираховують із собівартості основного продукту. Як наслідок, балансова вартість основного продукту суттєво не відрізняється від його собівартості.

У разі надання послуг треба зважати на певні особливості оцінки собівартості запасів. У цьому випадку 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 (обліковують у складі незавершеного виробництва). Звертаємо увагу, що не можна включати до собівартості оплату праці та інші витрати, пов’язані з персоналом відділу збуту та загальним адміністративним персоналом, а також величину прибутку або накладні

витрати, що не розподіляються і часто включаються в ціни, встановлені постачальниками послуги.

Щодо *сільськогосподарської продукції*, яку підприємство зібрало як урожай своїх біологічних активів, то її треба оцінювати після первісного визнання відповідно до МСБО 41 за *справедливою вартістю мінус витрати на продаж на місці збирання врожаю* (детальніше у розділі 4.6). Надалі застосовують усі вимоги МСБО 2.

Приклад 4.5.1

Торговельно-будівельна компанія закуповує будівельний пісок у ФОП «Іванченко Л. Р.» за ціною 110 грн/т (без ПДВ) та у ТОВ «Будматеріали» за ціною 120 грн/т (з ПДВ).

31 грудня 2018 р. придбано 30 т піску у ФОП «Іванченко Л. Р.» та 50 т у ТОВ «Будматеріали» на умовах самовивезення. Пісок має однакові фізичні характеристики. ТОВ «Іванченко Л. Р.» 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.

Визначимо собівартість придбаного піску.

С/в (піску) = $(110 \cdot 30) \cdot 0,90 + 120 \cdot 50 : 1,2 + 2\,000 + 1\,500 = 2\,970 + 5\,000 + 2\,000 + 1\,500 = 11\,470$ грн.

Подальша оцінка

У подальшому запаси оцінюють *за меншою з двох величин* (*схема 4.5.2*).

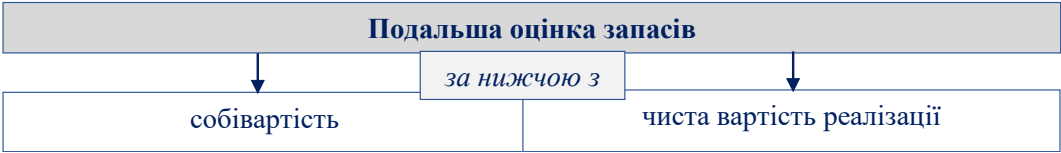


Схема 4.5.2. Подальша оцінка запасів

Собівартість, як уже було зазначено, складається з витрат на придбання, витрат на переробку та інших витрат. Для зручності стандарт дозволяє використання *методу стандартних витрат*, а також *методу роздрібних цін* при визначенні собівартості (*схема 4.5.3*), але за умови, що їх результати приблизно дорівнюють собівартості.

Варто обов’язково враховувати ситуації, за яких *собівартість* запасів *не може бути відшкодованою*. Це відбувається у таких випадках:

- 1) запаси пошкоджено;
- 2) запаси повністю або частково застаріли;
- 3) ціна продажу запасів знизилася;
- 4) зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут.

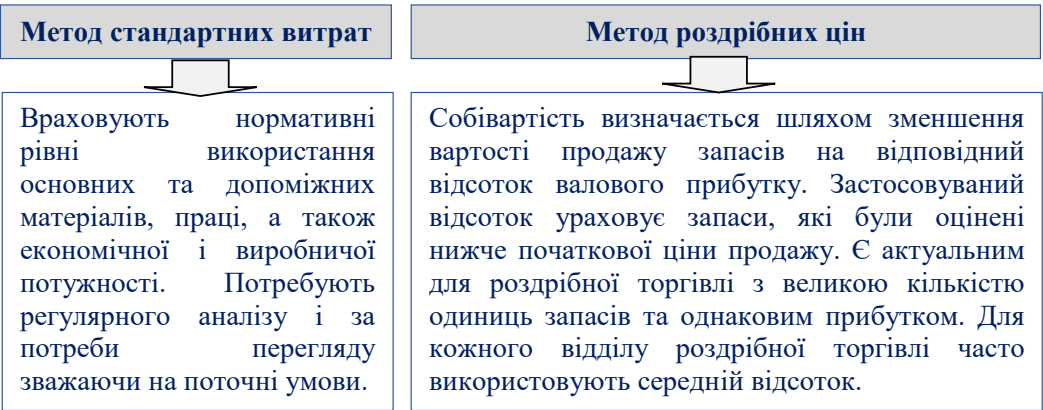


Схема 4.5.3. Методи визначення собівартості

За цих умов підприємству слід оцінювати запаси *за чистою вартістю реалізації*, яку не треба плутати зі справедливою вартістю (таблиця 4.5.2).

Таблиця 4.5.2
Чиста вартість реалізації VS справедлива вартість

Чиста вартість реалізації	Справедлива вартість
Сутність	
Попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу	Ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов’язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки
Вартість визначає підприємство	
Так	Ні
! Чиста вартість реалізації може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж	

Зважаючи на сутність чистої вартості реалізації можна навести *формулу її розрахунку* (схема 4.5.4).

Запаси необхідно списувати *до чистої вартості реалізації* на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільним об’єднання схожих або пов’язаних між собою одиниць. Наприклад, у ситуації, коли наявні 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.

Зазначимо, що 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 утримують запаси.

Варто також зважати на те, 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 від собівартості. Проте коли падіння ціни на матеріали свідчить про 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.

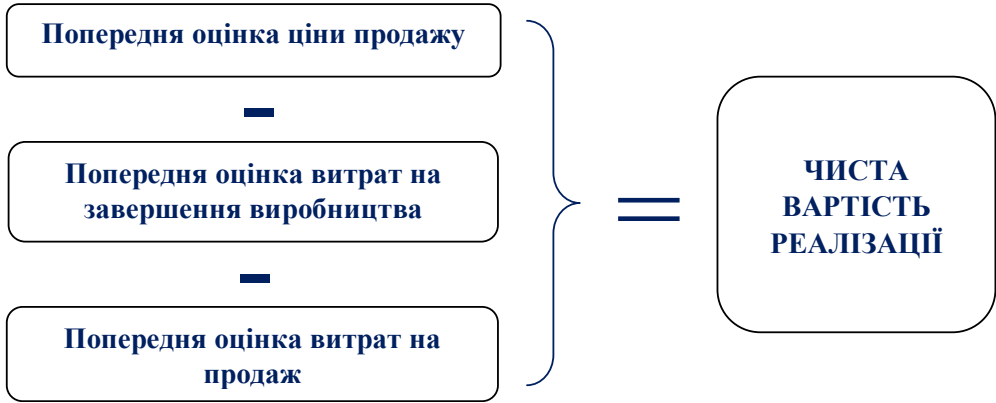


Схема 4.5.4. Розрахунок чистої вартості реалізації

МСБО 2 вимагає у кожному наступному періоді проводити *нову оцінку чистої вартості реалізації*. Якщо ті обставини, що раніше спричинили часткове списання запасів нижчі за собівартість, більше не актуальні, або 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. На практиці така ситуація є можливою, якщо певна одиниця запасів у періоді зниження ціни на неї і далі перебуває в розпорядженні підприємства, а в наступному періоду ціна її продажу (через незалежні від підприємства зовнішні умови) зростає.

Приклад 4.5.2

Через перебої роботи обладнання партія будівельної суміші кількістю 5 т втратила товарні властивості. Було ухвалено рішення відправити суміш на повторну переробку. Чисті втрати торговельно-будівельної компанії на переробку та перепакування становили 10 тис. грн. Нова собівартість суміші перевищує чисту вартість реалізації з транспортно-збутовими витратами на 4,5 тис. грн.

У випадку ініціювання претензійно-судової роботи щодо осіб, які призвели до зазначених обставин, з юридичної позиції збитками буде визнано всю суму понесених витрат, тобто 10 тис. грн. без урахування податків.

Проте в бухгалтерському обліку в поточному періоді до уцінки належить вартість суміші на ту частину додатково понесених витрат, що не перекривається доходами від реалізації, тобто на 4,5 тис. грн або 0,9 тис. грн/т. Решта 6,5 тис. грн — це упущена вигода, яку не визнають в обліку до моменту відшкодування.

Особливості списання

МСБО 2 передбачає три методи оцінки запасів при їх списанні, які у стандарті мають назву *формули собівартості* (схема 4.5.5).

Особливу увагу звертаємо на той факт, що обрання та застосування конкретного методу залежить *від характеру запасів*. Зі схеми 4.5.5 випливають доволі логічні висновки:

1) *метод конкретної ідентифікації запасів* є недоречним у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які зазвичай є взаємозамінними;

- 2) **метод ФІФО** максимально наближає вартість запасів до поточної ринкової вартості;
- 3) при застосуванні **методу середньозваженої собівартості** середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин підприємства.

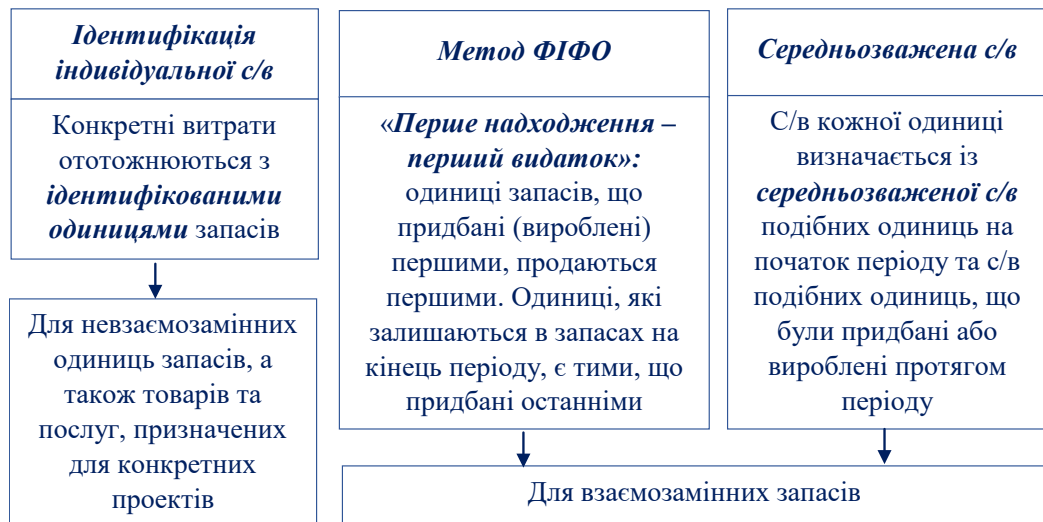


Схема 4.5.5. Методи списання запасів

До того ж, підприємство має застосовувати **одну і ту саму формулу собівартості** для всіх запасів однакового характеру та використання. Отже, для запасів різного характеру або використання обґрунтованим може бути застосування різних формул собівартості.

У будь-якому випадку вибір конкретної формули собівартості — прерогатива кожного підприємства, яке має чітко обґрунтувати своє рішення в обліковій політиці.

Приклад 4.5.3

За даними прикладу 4.5.1 необхідно розрахувати вартість піску, що залишився на балансі компанії на кінець дня 31 грудня 2018 р. кількістю 27 т, якщо на початок дня обліковувалось 8 т піску балансовою вартістю 1 120 грн. Підприємство обліковує пісок за середньозваженою собівартістю.

У наведеному випадку собівартість залишків піску ($BV_{\text{піску}}$) станом на 31 грудня 2018 р. розраховується так:

$$BV_{\text{піску}} = (1\,120 + 11\,470) : (8 + 30 + 50) \cdot 27 = 12\,590 : 88 \cdot 27 = 3\,863 \text{ грн.}$$

Таким чином, аналізуючи всі попередні правила оцінки запасів, можна дійти певних узагальнених висновків (схема 4.5.6).

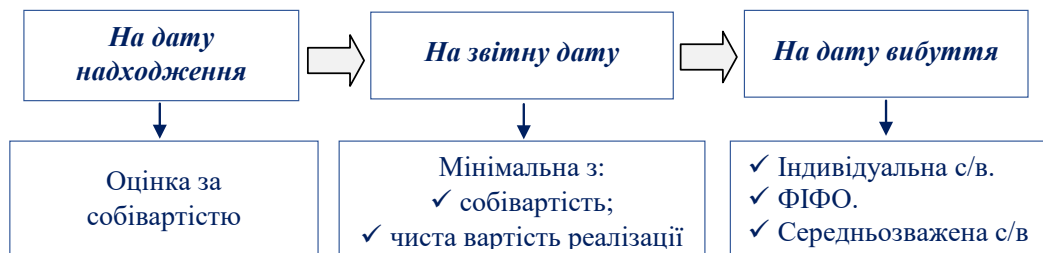


Схема 4.5.6. Узагальнення методів оцінки запасів

Визнання у складі витрат

МСБО 2 наводить загальне правило: коли запаси реалізовано, їхню балансову вартість треба визнавати **витратами періоду**, в якому визнають відповідний дохід. При цьому сума будь-якого часткового списання запасів до їх чистої вартості реалізації та всі втрати запасів мають бути визнані витратами періоду, в якому відбувається часткове списання або збиток. Своєю чергою, 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 визnano **компонентом основних засобів**, що їх створюють власними силами, то такі запаси визнають як витрати протягом строку корисної експлуатації такого активу.

Розкриття інформації

Підприємство має розкривати **таку інформацію** щодо своїх запасів:

- 1) облікову політику, використовувану для оцінки запасів (у тому числі 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 мінус витрати на продаж;
- 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.

Зазначимо, що для користувачів фінансової звітності є важливою інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів (класифікацію наведено на *схемі 4.5.1*).

Розкриттю підлягає **сума запасів, визнана як витрати** протягом періоду, яку часто називають собівартістю продажу. До її складу входять ті витрати, що були раніше включені до оцінки проданих одиниць запасів, не розподілених виробничих накладних витрат та понаднормових сум виробничої собівартості запасів. Лише за певних обставин підприємство може також включати до цієї суми інші витрати, наприклад, витрати на збут.

Деякі підприємства можуть використовувати такий формат звіту про прибутки та збитки, за яким розкривають інші суми, а не собівартість запасів, визнаних як витрати протягом періоду. Відповідно до такого формату має бути поданий **аналіз витрат** із застосуванням класифікації, що базується на характері витрат. У цьому випадку підприємство розкриває інформацію про витрати, визнані як витрати на сировину та витратні матеріали, витрати на оплату праці та інші операційні витрати разом із сумою чистої зміни в запасах за період.

Розкриття інформації про запаси за вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 4.5.4* на базі звітності ПрАТ «Електрометалургійний завод «Дніпроспецсталь» ім. А. М. Кузьміна» за 2018 рік.

Приклад 4.5.4

Приватне акціонерне товариство «Електрометалургійний завод «Дніпроспецсталь» ім. А. М. Кузьміна»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4.2. Основні положення облікової політики

<...>

Запаси

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.

5. Суттєві облікові судження та оціночні значення

<...>

Резерви на знецінення активів

<...>

Крім того, Підприємство розраховує чисту реалізаційну вартість запасів на кожну звітну дату. Станом на 31 грудня 2018 р. сума резерву на списання запасів до чистої реалізаційної вартості склала 49 942 тис. грн (2017 р. — 16 028 тис. грн.) (Примітка 10). 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.

<...>

10. Запаси

<...>

Запаси включали в себе таке:

	2018 р.	2017 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

Станом на 31 грудня 2018 р. виробничі запаси та готова продукція на суму 627 700 тис. грн (2017 р. — 627 700 тис. грн) були передані в заставу під забезпечення виконання зобов'язань за кредитами, наданими банками (Примітка 15).

Джерело: <http://dss-ua.com/>

4.6. Біологічні активи

Сільськогосподарська діяльність є специфічним видом господарської діяльності, оскільки включає заходи з управління біологічною трансформацією рослин та тварин. Оцінка результатів цієї діяльності в обліку та їх відображення у фінансовій звітності підприємств, що перейшли на застосування міжнародних стандартів, регулює МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство».

Об'єкти обліку

МСБО 41 застосовується для обліку сільськогосподарських культур у полі, живих свійських тварин та сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай від біоактивів підприємства. Причому продукцію обліковують за МСБО 41 лише в момент збирання врожаю. Після цього агропродукція підпадає під регулювання МСБО (IAS) 2 «Запаси» або інший належний стандарт.

Таким чином, МСБО 41 *застосовують* для оцінки та відображення в обліку та звітності:

- біологічних активів;
 - сільськогосподарської продукції в момент збирання врожаю;
 - державних грантів на вирощування біоактивів.
- Водночас цей стандарт *не застосовується* до:
- землі, яка має стосунок до сільгоспдіяльності. В цьому випадку застосовують МСБО 16 та МСБО 40;
 - плодоносних рослин, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; з моменту зрілості вони підпадають під МСБО 16 (хоча до їх продукції застосовують);
 - НМА, пов'язаних із сільгоспдіяльністю; в такому разі застосовують МСБО 38.
- Сільськогосподарська діяльність включає різноманітні види діяльності (схема 4.6.1).



Схема 4.6.1. Види сільськогосподарської діяльності

Для всіх цих видів діяльності характерні такі *спільні риси*:

- **здатність змінюватися**; живим тваринам та рослинам притаманна біологічна трансформація;
- **управління змінами**; управління спрощує біологічне перетворення шляхом поліпшення або стабілізації умов, необхідних для того, щоб цей процес відбувався;
- **оцінка змін**; вимірювання та контроль за зміною якості (генетична властивість, стиглість, міцність волокна тощо) або кількості (потомство, ваги, довжина або діаметр волокна тощо), викликаних біологічним перетворенням чи врожаєм, є постійною функцією управління.

Інакше кажучи, усі біологічні активи підлягають *біотрансформації*, що включає процес зростання, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів. Розглянемо біотрансформацію з наступним перетворенням на прикладах (таблиця 4.6.1).

Таблиця 4.6.1
Від біоактивів до товарів широкого вжитку

Біологічні активи	Сільськогосподарська продукція	Продукти, які є результатом переробки продукції
Вівці	Вовна	Пряжа, килим, одяг
Молочна худоба	Молоко	Сир, масло, молоко- і м'ясопродукти
Свині	Тупі	Ковбаса, шинка, сало
Бджоли	Мед, віск	Кондитерські вироби, медпрепарати
Дерева у лісопосадці	Зрубаний ліс	Лісоматеріали, меблі, паркет
Посіви зернових	Зерно	Хліб, каші, макаронні вироби, печиво
Рослини	Бавовна	Нитки, одяг, килими
	Зібрана цукрова тростина	Цукор, кондитерські вироби
Кущі	Листя	Чай, розфасований тютюн
Виноградники	Виноград	Вино, сік, соковмісні напої
Фруктові дерева	Зібрані фрукти	Фрукти після переробки, компоти

Зарахування на баланс

Біологічний актив *визнають* в обліку підприємства лише за умови, що:

- підприємство *контролює актив* у результаті минулих подій;
- існує висока ймовірність отримання *майбутніх економічних вигід* від операцій з активом;
- собівартість або справедливую *вартість активу* можна достовірно оцінити.

Біологічні активи необхідно оцінювати при *первісному визнанні* та наприкінці кожного *звітного періоду* за його *справедливою вартістю мінус витрати на реалізацію*, крім випадку, коли справедливую вартість достовірно виміряти практично неможливо.

Сільгосппродукцію, зібрану як урожай, оцінюють за її *справедливою* вартістю мінус витрати на продаж в момент збирання врожаю. Така оцінка вважається собівартістю на дату, коли починають застосовувати МСБО 2 або інший належний стандарт.

МСБО 41 передбачає *спрощений порядок визначення справедливої вартості* біоактиву або сільгосппродукції. Для цього можна об'єднати біоактиви в групи відповідно до їхніх суттєвих ознак (за віком, за якістю тощо).

Особливості оцінки справедливої вартості залежать від наявності *активного ринку* біоактиву в його теперішньому стані та місцезнаходженні (схема 4.6.2).

В окремих ситуаціях (як посіви зернових) може не існувати визначеної ринком ціни або вартості біологічного активу в його теперішньому стані. У такому разі підприємству слід визначити *теперішню вартість очікуваних чистих грошових потоків* від активу, дисконтованих за поточною ринковою ставкою.

Зате може існувати активний ринок для комбінованих активів, і розрахунку підлягають *очікувані грошові потоки* від їх використання (збирання та реалізації врожаю).

Якщо ж достовірно оцінити актив неможливо, тоді його оцінюють за *собівартістю* мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від знецінення за МСБО 36. Але як тільки справедливую вартість активу можна оцінити, підприємству слід застосувати її за вирахуванням витрат на продаж. І в тому полягає *ключова відмінність від національних стандартів*, оскільки П(С)БО 30 «Біологічні активи», дозволяє обліковувати за собівартістю.

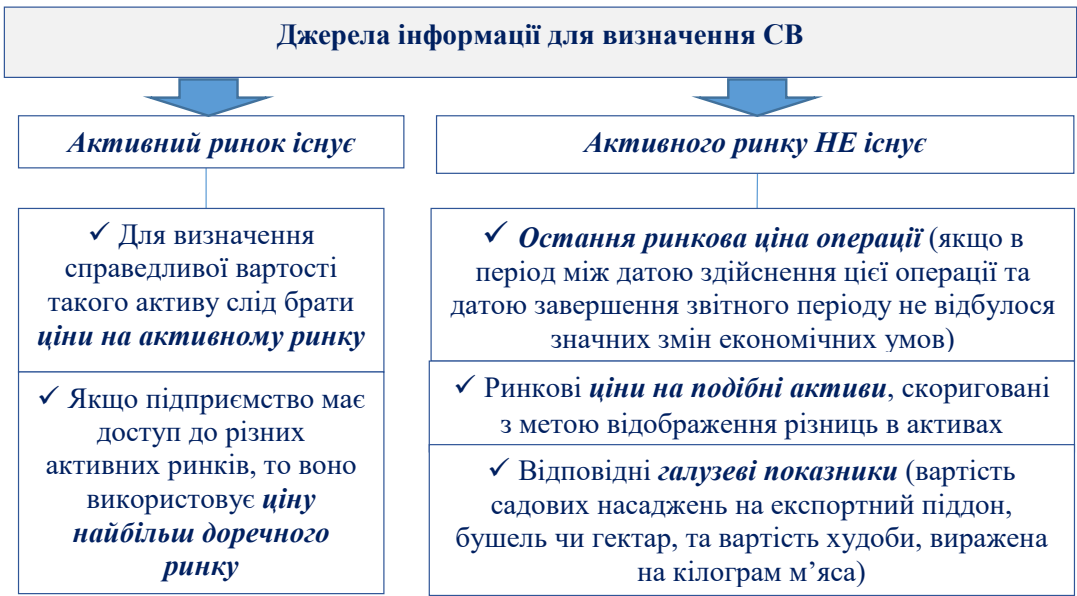


Схема 4.6.1. Особливості визначення справедливої вартості біоактиву

Також наголошуємо, що у складі біоактивів визнають лише ті поля, де на звітну дату вже відбувалась *біотрансформація* (тобто насіння було внесене в ґрунт). Відповідно підприємства, у яких фінансовий рік збігається з календарним, частину дооцінки озимих культур урожаю 2018—2019 рр. мають визнавати у доходах 2018 календарного року та не враховувати в доходах 2019 року.

Доходи від визнання та переоцінки

При первісному визнанні біологічного активу зазвичай виникає *прибуток* (приміром, при народження поросят). У подальшому теж виникає прибуток або збиток (якщо діяльність малоприбуткова, в наслідок чого балансова вартість перевищує справедливую).

Відповідно до МСБО 41, такий прибуток або збиток відображають у *періоді їх виникнення* (чистий прибуток або збиток). Якщо підприємство готує проміжну фінансову звітність, то зміни оцінюються з урахуванням визнаних результатів на попередню звітну дату.

Оскільки біотрансформація розтягнута у часі на 3—10 місяців, постає запитання, як визнавати *дохід з дооцінки біоактивів*. МСБО 41 не містить чіткої інструкції, як визначати такий дохід. Тому підприємство має передбачити обліковою політикою один з таких підходів, що застосовуються для визнання доходу від первісної та подальшої оцінки доходів за біоактивам рослинництва:

- 1) пропорційно до понесених витрат;
- 2) лінійним методом упродовж технологічного циклу;
- 3) методом дисконтування очікуваних доходів

Розглянемо визнання та оцінку вартості біоактивів *на прикладі посівів агрокультур* за кожним з трьох наведених методів та на прикладі великої рогатої худоби молочного напрямку.

Приклад 4.6.1

Проведемо оцінку біологічних активів рослинництва СТОВ «Агромол» у складі таких культур станом на кінець року, що закінчився 30.06.2019 р.:

- озима пшениця — 1 400 га;
- ярий ячмінь – 780 га;
- соняшник — 1 260 га;

- соя — 620 га;
- кукурудза — 1 900 га.

Оскільки ці сільгоспкультури не мають активного ринку, для оцінки їх вартості маємо використати певну оціночну інформацію, що включатиме:

- 1) прогнози щодо урожайності культур;
 - 2) прогнози щодо цін на дату збирання урожаю;
 - 3) план витрат, які підприємству ще належить понести до збирання урожаю включно;
 - 4) фактичні дані про площі посівів та понесені витрати на звітну дату;
 - 5) визначення ставки дисконтування на підставі вартості фінансових ресурсів для компанії;
 - 6) орієнтовну дату, коли буде зібрано основну масу урожаю за кожною з культур.
- Основну базову інформацію щодо культур наведено в таблиці 4.6.2 (у тис. грн), якщо не зазначено інше).

Таблиця 4.6.2
Інформація щодо культур

№ з/п	Назва культури	Площа, га	Очікув. урожай-сть у залік. вазі, ц/га	Витрати на вирощування, т.грн / га	з них		Очікув. ціни за 1тн	Середня дата посіву	Середн я дата збиран-ня
					факт на звітну дату	план до збирання урожаю			
1	2	3	4	5	6	7	8	Д-0	Д-2
1	Оз. пшениця	1 400	50	13,5	9,6	3,9	4,2	15.10.2018	15.07.2019
2	Ярий ячмінь	780	36	9,7	6,6	3,1	3,5	15.03.2019	15.07.2019
3	Соняшник	1 260	22	11,5	5,7	5,8	9,0	31.03.2019	30.09.2019
4	Соя	620	18	10,7	4,8	5,9	8,0	15.04.2019	15.09.2019
5	Кукурудза	1 900	60	17,0	9,4	7,6	4,1	30.04.2019	31.10.2019

Оскільки в нашому прикладі до збирання врожаю залишаються лічені тижні, впливом дисконтування для оцінки біоактивів дозволено знехтувати. Витрати на передпродажну підготовку для кожного виду продукції приймемо за 100 грн/т.

Проведемо розрахунок вартості кожного з видів посівів агрокультур за пропорційним методом (таблиця 4.6.3).

Таблиця 4.6.3
Розрахунок вартості агрокультур

№ з/п	Назва	Витрати на вирощування			Очікувана виручка	Очікувана націнка	Відсоток визнання	Визнана у балансі дооцінка	Балансова вартість біоактивів
		фактично понесені	планові до завершення	разом витрат					
1	2	9	10	11	12	13	14	15	16
	Розрахунок	п3 × п6	п3 × п7	п9 + п10	п3 × п4 × (п8 – Вр) : 10	п12 – п11	п9 : п11	п13 × п14	п9 + п15
1	Оз. пшениця	13 440	5 460	18 900	28 700	9 800	71,1%	6 969	20 409
2	Ярий ячмінь	5 148	2 418	7 566	9 547	1 981	68,0%	1 348	6 496
3	Соняшник	7 182	7 308	14 490	24 671	10 181	49,6%	5 046	12 228
4	Соя	2 976	3 658	6 634	8 816	2 182	44,9%	979	3 955
5	Кукурудза	17 860	14 440	32 300	45 600	13 300	55,3%	7 354	25 214
	Разом	46 606	33 284	79 890	117 334	37 444	х	21 696	68 302

Дохід від дооцінки біоактивів за звітний період визначають наростаючим підсумком з початку звітного періоду. Оскільки в цьому прикладі господарський рік закінчується

30.06.2019 р., визнані у 2-му півріччі 2018 року доходи від дооцінки озимої пшениці повністю потрапляють до фінрезультатів звітного періоду.

Проведемо оцінку біоактивів за другим методом: пропорційно до часу в межах технологічного циклу (таблиця 4.6.4).

Таблиця 4.6.4
Інформація щодо культур

№ з/п	Назва	Витрати на вирощування			Очікува-на виручка	Очікувана націнка	Відсо-ток визнан-ня	Визна-на у балансі дооцін-ка	Балан-сова вартість біоактиві в
		Фактич-но понесені	планові до завершенн я	разом витрат					
1	2	9	10	11	12	13	14	15	16
	Розрахунок	п3 × п6	п3 × п7	п9 + п10	п3 × п4 × (п8 – Вр) : 10	п12 – п11	(Д1 – Д0) : Тц*	п13 × п14	п9 + п15
1	Оз. пшениця	13 440	5 460	18 900	28 700	9 800	94,0%	9 212	22 652
2	Ярий ячмінь	5 148	2 418	7 566	9 547	1 981	88,0%	1 743	6 891
3	Соняшник	7 182	7 308	14 490	24 671	10 181	50,0%	5 090	12 272
4	Соя	2 976	3 658	6 634	8 816	2 182	50,0%	1 091	4 067
5	Кукурудза	17 860	14 440	32 300	45 600	13 300	33,0%	4 389	22 249
	Разом	46 606	33 284	79 890	117 334	37 444	х	21 525	68 131
* Д1 — дата звітності; Тц — тривалість циклу (Д2 – Д0).									

Тепер розглянемо оцінку за методом дисконтування, якщо річна ставка дисконту становить 24 % (таблиця 4.6.5).

Таблиця 4.6.5
Оцінка за методом дисконтування

№ з/п	Назва	Витрати на вирощування			Очікувана виручка	Коеф-нт дисконтув. доходів	Продисконт. виручка	Визнана у балансі дооцінка	Балансова вартість біоактивів
		фактично понесені	планові до завершення	разом витрат					
1	2	9	10	11	12	13	14	15	16
	Розрахунок	п3 × п6	п3 × п7	п9 + п10	п3 × п4 × (п8 – Вр) : 10	1 : (1 + Кд*)	п12 : п13	п13 × п14	п9 + п15
1	Оз. пшениця	13 440	5 460	18 900	28 700	99%	28 420	9 520	22 960
2	Ярий ячмінь	5 148	2 418	7 566	9 547	99%	9 454	1 888	7 036
3	Соняшник	7 182	7 308	14 490	24 671	94%	23 264	8 774	15 956
4	Соя	2 976	3 658	6 634	8 816	95%	8 392	1 758	4 734
5	Кукурудза	17 860	14 440	32 300	45 600	93%	42 188	9 888	27 748
	Разом	46 606	33 284	79 890	117 334	х	111 718	31 828	78 434

Як бачимо, різні методи дають різні результати в розрізі культур та загалом. Останній метод (дисконтування) передбачає майже повне визнання дооцінки при першому визнанні і може призвести до негативних дооцінок у наступні періоди до збору урожаю включно, якщо окремі фактори (урожайність, ціна реалізації, витрати на енергоносії) покажуть несприятливу динаміку.

Приклад 4.6.2

Проведемо тепер оцінку біологічних активів тваринництва, а саме — великої рогатої худоби (ВРХ) СТОВ «Агромол». Для ВРХ активний ринок є, але підприємство планує використовувати основне та ремонтне стадо для молочного товаровиробництва. На балансі підприємства обліковується худоба певних статевовікових груп (таблиця 4.6.6).

Таблиця 4.6.6
Облікові дані щодо статевовікових груп худоби

Назва	Облікові дані		
	Поголів'я	Вага, т	Історична собівартість
1	2	3	4
Телиці до 1 року	1000	70	2 310
Телиці старші 1 року	900	180	5 760
Нетелі	800	240	7 440
Разом ремонтний молодняк	2 700	490	15 510
Корови до 1 року	700	280	8 400
Корови 1–2 роки	600	246	7 134
Корови 2–3 роки	500	210	5 880
Корови 3–4 роки	400	172	4 644
Корови 4–5 років	300	126	3 276
Корови 5–6 років	200	82	2 050
Корови понад 6 років	300	120	2 880
Разом основне стадо	3 000	1 236	34 264
Молодняк ВРХ (бички)	3000	630	13 230
ВРХ на відгодівлі	100	47	1 128
Разом ВРХ на вирощуванні та відгодівлі	3 100	677	14 358
Разом	8 800	2 403	64 132

Худоба, навіть та, яку включено до необоротних активів, є високоліквідним товаром, тому її в будь-який момент можна продати щонайменше за закупівельною ціною живої ваги ВРХ. Але оскільки корів та телиць підприємство утримує ще й для виробництва молока, там потрібні ще деякі дані фінансового та зоотехнічного характеру: закупівельна вартість молока, звичайний період лактації корів, рівень вибраковки стада та макроекономічні показники розвитку економіки. Припустімо, що у нас фінансова стабільність, всі показники прогнозовані, і відповідають наведеним нижче:

Молочна продуктивність, кг/рік	5000
Собівартість молока, грн/кг	7
Ціна молока без ПДВ, грн/кг	8
Ціна ВРХ живою вагою, грн/кг	25
Прогнозований рівень інфляції за рік	8 %
Ставка дисконтування	16 %
Вибраковка за рік	20 %

Вважатимемо, що корів підприємство утримуватиме максимум до 10 років (з яких 7 вони даватимуть молоко), і всі відносні показники (вибраковка, інфляція, дисконтування) змінюються рівномірно упродовж року. Тому для оцінки молочної складової справедливої вартості основного та ремонтного стада підготуємо допоміжну таблицю (таблиця 4.6.7).

Для визначення справедливої вартості зауважимо два моменти.

По-перше, приведені грошові потоки від майбутньої реалізації молока розраховують за такою формулою:

$$\text{ПГП}_{\text{мол}} = \text{Пог} \times \text{МП} \times (\text{Ц}_{\text{мол}} - \text{СВ}_{\text{мол}}) \times \text{K}_1 \times \text{K}_2,$$

де **Пог** — поголів'я відповідної групи ВРХ на звітну дату;

МП — молочна продуктивність однієї корови за рік;

Ц_{мол} — закупівельна ціна на молоко (без ПДВ);

СВ_{мол} — собівартість виробленого молока;

K₁ — показник руху поголів'я, що враховує вибраковку;

K₂ — агрегований показник, що враховує вплив інфляції та дисконтування майбутніх грошових потоків.

По-друге, майбутні грошові потоки від реалізації худоби живою вагою можна не дисконтувати, адже це постійний процес у міру вибраковки. Доросла худоба тримає відносно стабільну вагу, не втрачаючи цінність, а молодняк ще й росте, хоча й потребує на свій розвиток певних витрат.

Таблиця 4.6.7 Дані для оцінки молочної складової справедливої вартості

Роки	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Разом
Розрахункові коефіцієнти											
Показник руху поголів'я	0,909	0,758	0,631	0,526	0,438	0,365	0,304	0,254	0,211	0,176	x
Показник впливу інфляції та дисконтування	0,963	0,897	0,835	0,777	0,724	0,674	0,627	0,584	0,544	0,506	x
Розрахунок приведених грошових потоків від реалізації молока, тис. грн											
Ремонтний молодняк											
Телиці до 1 року	—	—	—	2 044	1 586	1 231	955	741	575	446	7 577
Телиці старші 1 року	—	—	2 371	1 840	1 427	1 108	859	667	517	—	8 789
Нетелі	—	2 717	2 108	1 635	1 269	984	764	593	—	—	10 070
Молочне стадо											
Корови до 1 року	3 064	2 377	1 844	1 431	1 110	861	668	—	—	—	11 357
Корови 1—2 роки	2 626	2 038	1 581	1 227	952	738	—	—	—	—	9 161
Корови 2—3 роки	2 189	1 698	1 317	1 022	793	—	—	—	—	—	7 019
Корови 3—4 роки	1 751	1 358	1 054	818	—	—	—	—	—	—	4 981
Корови 4—5 років	1 313	1 019	790	—	—	—	—	—	—	—	3 122
Корови 5—6 років	875	679	—	—	—	—	—	—	—	—	1 555
Корови понад 6 років	1 313	—	—	—	—	—	—	—	—	—	1 313

Отже, наведені грошові потоки від майбутньої реалізації худоби розраховують таким чином:

$$\text{ПГП}_{\text{жв}} = \text{В} \times \text{Ц}_{\text{жв}}$$

де **В** — вага відповідної групи ВРХ на звітну дату;

Ц_{жв} — закупівельна ціна ВРХ живою вагою (без ПДВ).

Після відповідних розрахунків маємо таку інформацію про справедливу вартість біологічних активів тваринництва (таблиця 4.6.8).

Таблиця 4.6.8
Справедлива вартість біологічних активів тваринництва

Назва 1	Справедлива вартість			Визнана у балансі дооцінка 8
	За молоком 5	За м'ясом 6	Разом 7	
Телиці до 1 року	7 577	1 750	9 327	7 017
Телиці старші 1 року	8 789	4 500	13 289	7 529
Нетелі	10 070	6 000	16 070	8 630
Разом ремонтний молодняк	26 436	12 250	38 686	23 176
Корови до 1 року	11 357	7 000	18 357	9 957
Корови 1—2 роки	9 161	6 150	15 311	8 177
Корови 2—3 роки	7 019	5 250	12 269	6 389
Корови 3—4 роки	4 981	4 300	9 281	4 637
Корови 4—5 років	3 122	3 150	6 272	2 996
Корови 5—6 років	1 555	2 050	3 605	1 555
Корови понад 6 років	1 313	3 000	4 313	1 433
Разом основне стадо	38 508	30 900	69 408	35 144
Молодняк ВРХ (бички)	—	15 750	15 750	2 520
ВРХ на відгодівлі	—	1 175	1 175	47
Разом ВРХ на вирощуванні та відгодівлі	—	16 925	16 925	2 567
Разом	64 944	60 075	125 019	60 887

У звіті про прибутки та збитки визнається *балансова сума дооцінки* на дату звітності, зменшена на ту її частину, яка вже була врахована у прибутках-збитках попереднього періоду (тобто визнаної у балансі на початок поточного звітного періоду). Різниця може бути як позитивна (дохід), коли визнана у балансі дооцінки за групою біологічних активів зростає, так і негативна (втрати), коли зменшується.

Звітна класифікація

Оскільки облік у сільськогосподарській діяльності є дуже специфічним і має низку нюансів, з метою коректного *відображення у фінансовій звітності* ряд треба зважати на певні особливості.

Підприємство має *групувати свої біологічні активи* та надавати характеристику кожної такої групи в описовій формі або формі кількісного визначення. Бажано подавати інформацію у кількісному визначенні кожної групи біологічних активів, розподіляючи їх на такі підгрупи:

- *споживні* — біологічні активи, які будуть отримані (зібрані) у вигляді сільськогосподарської продукції або які будуть продані як біологічні активи (наприклад, худоба для виробництва м'яса, кукурудза тощо), та *плодоносні* біологічні активи (корови та вівці, молоді плодові дерева і виноградна лоза);
- *зрілі* — біологічні активи, які набули ознак того, що їх можна зібрати як урожай (споживні біологічні активи), або ті, що можуть забезпечити отримання (збирання) врожаю на регулярній основі (плодоносні біологічні активи), та *незрілі* біологічні активи.

Зауважимо, що *плодоносні дерева та куці*, які досягли стадії зрілості, вже не належать до біологічних активів, а обліковуються як основні засоби відповідно МСБО 16.

Розкриття інформації

- Підприємство має *описати*, якщо це не розкрито в оприлюдненій фінансовій звітності:
- характер своєї діяльності, пов'язаної з кожною з груп біологічних активів;
 - нефінансові показники або розрахункові показники в натуральному вираженні щодо кожної з груп біологічних активів підприємства на кінець періоду та обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом періоду.

Підприємство розкриває:

- 1) сукупний прибуток чи збиток, що виникає протягом поточного періоду при первісному визнанні біологічних активів чи сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості;
- 2) наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язання;
- 3) суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів;
- 4) стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними із сільськогосподарською діяльністю;
- 5) узгодження змін балансової вартості біологічних активів за поточний період від його початку до кінця. Таке узгодження має включати:

- прибуток або збиток, що виникає внаслідок змін справедливої вартості за винятком витрат на продаж;
- збільшення внаслідок придбання;
- зменшення, пов'язане з продажем та біологічними активами, класифікованими як утримувані для продажу або включеними до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу;
- зменшення внаслідок збирання врожаю;
- збільшення внаслідок об'єднання бізнесу;
- чисту курсову різницю, що виникає після переведення фінансової звітності в іншу валюту подання та при переведенні закордонної господарської одиниці у валюту подання підприємства, що звітує та інші зміни.

Сільськогосподарська діяльність часто є об'єктом кліматичних ризиків, епідемій та інших природних ризиків (наприклад, вірусна хвороба, повінь, морози, посуха). Якщо відбудеться подія, яка веде до суттєвої статті доходу або витрат, характер та сума цієї статті розкривається відповідно до МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності».

У разі коли *підприємство не може достовірно оцінити свої біоактиви за справедливою вартістю*, то воно має розкривати таку інформацію:

- опис біологічних активів;
- пояснення, чому неможливо достовірно оцінити справедливу вартість;
- якщо можливо, діапазон попередніх оцінок, у межах якого найімовірніше перебуває справедлива вартість;
- застосований метод амортизації;
- застосовані строки корисної експлуатації чи норми амортизації;
- валову балансову вартість та накопичену амортизацію разом із накопиченими збитками від зменшення корисності на початок та кінець періоду.

Якщо протягом поточного періоду підприємство оцінює біологічні активи за їх *собівартістю* за вирахуванням усієї накопиченої амортизації та всіх накопичених збитків від зменшення корисності, то підприємство має розкривати будь-який прибуток або збиток, визнаний після вибуття таких біологічних активів, а узгодження має окремо розкривати суми,

пов'язані з такими біологічними активами. Крім того, узгодження має містити такі суми, включені до прибутку або збитку, пов'язані із зазначеними біологічними активами:

- збитки від зменшення корисності;
- сторнування збитків від зменшення корисності;
- амортизацію.

Якщо *справедливу вартість* таких біологічних активів *стало можливим оцінити* достовірно протягом поточного періоду, то для таких біологічних активів підприємство має розкривати таку інформацію:

- опис біологічних активів;
- пояснення, чому стало можливим достовірно оцінити справедливу вартість;
- вплив змін.

Розкриття інформації про біологічні активи згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 4.6.3* на базі звітності Агропромислового холдингу «Астарт-Київ» за 2017 рік.

Приклад 4.6.3

Агропромисловий холдинг «Астарт-Київ»

Консолідована річна фінансова звітність за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

2. Основи підготовки

<...>

Справедлива вартість біологічних активів

У зв'язку з відсутністю активного ринку, справедлива вартість біологічних активів оцінюється за допомогою оцінки чистих грошових потоків, які очікуються від активів, дисконтованих за поточною ринковою ставкою. Справедлива вартість біологічних активів визначається сільськогосподарськими експертами Групи та експертами з МСФЗ. Більш детальна інформація наведена у Примітці 9. Справедлива оцінка здійснюється відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

3. Облікова політика

<...>

(d) Біологічні активи

Група класифікує поголів'я худоби (насамперед великої рогатої худоби) та незібрані культури як біологічні активи. Біологічні активи відображаються за їх справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж, за винятком випадків, коли справедлива вартість не може бути достовірно визначена. Якщо справедливу вартість не можна достовірно оцінити, біологічні активи відображаються за собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення. Витрати на продаж – це додаткові витрати, безпосередньо пов'язані з вибуттям активу, за винятком фінансових витрат і податків на прибуток.

Прибуток (збиток) від зміни справедливої вартості біологічних активів включається до статті звіту про прибутки та збитки «Зміни у справедливій вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції». Група класифікує біологічні активи як поточні або довгострокові залежно від середнього строку корисного використання конкретної групи біологічних активів.

<...>

9. Біологічні активи

Біологічні активи складаються з поточних біологічних активів (сільськогосподарських культур) та довгострокових біологічних активів (худоби).

Худоба представлена великою рогатою худобою та іншою худобою. Велика рогата худоба складається з молочної худоби з середньорічним періодом лактації дев'ять місяців, молодняка та худоби, призначеної для продажу. Інші тварини включають свиней, коней і овець. Оцінка біологічних активів знаходиться на рівні 3 ієрархії справедливої вартості.

Для визначення справедливої вартості біологічних активів було використано такі вхідні дані та зроблено такі припущення:

- дохід від продажів сільськогосподарських культур прогнозується на основі очікуваної врожайності зернових та олійних культур. Для молочної великої рогатої худоби прогнозується дохід, який базується на очікуваній молочній продуктивності худоби протягом її продуктивного життя після звітної дати, а також очікуваного обсягу м'яса на дату забою;

- середня продуктивність життя корови визначається на основі внутрішньої статистичної інформації;
- ціни на зерно, олійні культури, молоко та м'ясо отримуються з ринкових ресурсів на кінець звітного періоду;
- собівартість виробництва та витрати на продаж прогножуються на основі фактичних операційних витрат;
- зростання цін реалізації, а також виробничих витрат і витрат на продаж відповідає прогнозованому індексу інфляції в Україні;
- для визначення справедливої вартості біологічних активів застосовується ставка дисконтування до оподаткування. Ставка дисконту базується на ринковій ставці на звітну дату.

Ключові припущення є оцінкою керівництва майбутніх тенденцій у сфері сільського господарства та тваринництва та базуються як на зовнішніх, так і на внутрішніх джерелах інформації.

Базові розрахункові показники, використані під час оцінки справедливої вартості культур, є такими:

- ставка дисконту (19 %) (2016 р. — 23,7 %);
- врожайність сільськогосподарських культур (5,5 т на гектар озимої пшениці та 4,1 т на гектар озимого жита) (2016 р. — 5,4 т на гектар озимої пшениці, 3,3 т на гектар озимого жита);
- ціни на с/г культури (4 402 грн за тонну озимої пшениці та 3 230 грн за озиме жито) (2016 р. — 3 754 грн за тонну озимої пшениці, 3 672 грн за тонну озимого жита).

Базові розрахункові показники, використані при оцінці справедливої вартості великої рогатої худоби, є такими:

- ставка дисконту (19 %) (2016 р. — 23,3 %);
- ціни на молоко (7,86 грн за літр) (2016 р. — 6,08 грн за літр);
- ціни на м'ясо (24,75 грн за кг) (2016 р. — 18,43 за кг);
- молочна продуктивність на день (20,0 л на день) (2016 р. — 18,8 л на день).

Окреме суттєве збільшення (зменшення) будь-якого з цих показників призведе до значно нижчої (вищої) оцінки справедливої вартості. Збільшення ставки дисконту призводить до зниження справедливої вартості, тоді як зростання цін і продуктивності призводить до збільшення справедливої вартості.

Станом на 31 грудня 2017 року нереалізований прибуток від біологічних активів становив 621 309 тис. грн (2016 р. — 213 014 тис. грн).

Станом на 31 грудня біологічні активи представлено такими групами:

	31 грудня 2017 р.		31 грудня 2016 р.	
	Кількість	Сума	Кількість	Сума
<i>в тис. грн</i>				
Довгострокові біологічні активи				
Велика рогата худоба	26 618	749 337	30 056	428 897
Інша худоба		2 197		3 413
		751 534		432 310
Поточні біологічні активи				
Сільськогосподарські культури:				
Озима пшениця	52 266	568 846	49 953	384 801
Озиме жито	1 421	4 053	1 556	5 702
	53 687	572 899	51 509	390 503
Біологічні активи разом		1 324 433		822 813

Інформація про виробництво сільськогосподарської продукції за період, природні втрати не віднімалися:

<i>в тонах</i>	<i>2017</i>	<i>2016</i>
Молоко	109 739	107 164
Озима пшениця	237 111	312 963
Ячмінь	5 030	11 511
Кукурудза	339 298	414 534
Соя	62 936	90 798
Соняшник	72 663	72 121
Цукровий буряк	2 310 901	2 556 082

Наступна таблиця відображає зміни, які відбулися протягом періодів, що закінчилися 31 грудня, у балансовій вартості довгострокових та поточних біологічних активів:

<i>в тис. грн</i>	Довгострокові активи тваринництва	Активи рослинництва	Усього
Сальдо на 1 січня 2016	505 862	470 358	976 220
Збільшення в результаті розширення бізнесу	16 640	73 181	89 821
Інвестиції в тваринництво та майбутні с/г культури	86 744	3 552 737	3 639 481
Прибуток, що виникає в результаті зміни справедливої вартості у зв'язку з фізичними змінами та змінами ринкових цін	(98 728)	1 387 456	1 288 728
Продажі	(78 208)	-	(78 208)
Зменшення в результаті збору врожаю	-	(5 093 229)	(5 093 229)
Сальдо на 31 грудня 2016	432 310	390 503	822 813
Збільшення в результаті розширення бізнесу	5 060	22 243	27 303
Інвестиції в тваринництво та майбутні с/г культури	136 648	4 432 298	4 568 945
Прибуток, що виникає в результаті зміни справедливої вартості у зв'язку з фізичними змінами та змінами ринкових цін	288 304	1 037 265	1 325 569
Продажі	(110 788)	-	(110 788)
Зменшення в результаті збору врожаю	-	(5 309 410)	(5 309 410)
Сальдо на 31 грудня 2017	751 534	572 899	1 324 433

Зміни в ключових припущеннях, що використовувалися для оцінки справедливої вартості біологічних активів, матимуть такий вплив на балансову вартість біологічних активів та прибутку на акцію:

<i>в тис. грн</i>	2017		2016	
	Біологічні активи	Прибуток на акцію	Біологічні активи	Прибуток на акцію
Зростання цін на молоко на 10 %	202 221	8,3	147 655	6,1
Зменшення цін на молоко на 10 %	(202 221)	(8,3)	(147 655)	(6,1)
Зростання цін на м'ясо на 10 %	19 761	0,8	13 955	0,6
Зменшення цін на м'ясо на 10 %	(19 761)	(0,8)	(13 955)	(0,6)
Зростання молочної продуктивності на 10 %	55 175	2,3	28 936	1,2
Зменшення молочної продуктивності на 10 %	(15 175)	(2,3)	(28 936)	(1,2)
Зростання цін на продукцію рослинництва на 10 %	107 863	4,4	83 731	3,4
Зменшення цін на продукцію рослинництва на 10 %	(107 863)	(4,4)	(83 731)	(3,4)
Зростання урожайності культур на 10 %	107 863	4,4	83 731	3,4
Зменшення урожайності культур на 10 %	(107 863)	(4,4)	(83 731)	(3,4)
Збільшення виробничих витрат до збору врожаю на 10 %	(50 573)	(2,1)	(68 350)	(2,8)
Зменшення виробничих витрат до збору врожаю на 10 %	50 573	2,1	68 350	2,8
Збільшення індексу інфляції на 5 %	253 000	10,4	59 858	2,5
Зменшення індексу інфляції на 5%	(253 000)	(10,4)	(59 858)	(2,5)
Збільшення ставки дисконтування на 1 %	(20 414)	(0,8)	(12 490)	(0,5)
Зменшення ставки дисконтування на 1 %	20 414	0,8	12 490	0,5

Наведений аналіз чутливості був визначений в результаті відповідних змін у ключових припущеннях, що відбулися на кінець звітного періоду. Аналіз чутливості ґрунтується на зміні суттєвого припущення, залишаючи всі інші припущення постійними. Аналіз чутливості не може бути репрезентативним для фактичної зміни справедливої вартості біологічних активів, оскільки малоймовірно, що зміни в припущеннях відбудуться ізольовано одна від одної.

Для управління фінансовими ризиками, що відносяться до біологічних активів, ознайомтеся з розділом звіту директорів «Суттєві фактори ризику та загрози для Групи».

Джерело: <https://astartaholding.com/>

4.7. Орендовані необоротні активи

Відносини оренди — невід’ємна складова діяльності більшості сучасних підприємств. Непоодинокими є ситуації, коли власних основних засобів для здійснення поточної діяльності підприємству не вистачає, або коли купувати занадто дорогий актив керівництво вважає фінансово невигідним. За таких умов найбільш правильним рішенням є оренда необхідного активу на певний час. Облік у орендаря з набуттям чинності новим МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда» зазнав певних змін, що потребує детального аналізу та розуміння суб’єктами господарювання нових правил відображення орендованого майна у фінансовій звітності.

Ідентифікація та регулювання орендних відносин

Під *орендою* в МСФЗ розуміють договір або частину договору, згідно з яким право користування активом протягом певного періоду часу передають в обмін на відшкодування. З 1 січня 2019 року набув чинності МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», що буде ключовим документом в системі МСФЗ з регулювання відносин оренди. Зазначений стандарт замінює МСБО (IAS) 17 «Оренда», КТМФЗ (IFRIC) 4 «Визначення, чи містить угода оренди», ПКТ (SIC) 15 «Операційна оренда: заохочення», ПКТ (SIC) 27 «Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду».

МСФЗ 16 треба застосовувати до всіх договорів оренди (суборенди), крім декількох винятків (таблиця 4.7.1).

Таблиця 4.7.1
Винятки щодо застосування МСФЗ 16

Предмет договору оренди	Можливі ситуації	Регулювання
Розвідка або використання не відновлюваних корисних копалин	Пошук і розробка родовищ нафти, газу, вугілля, а також руди і мінерали	МСФЗ (IFRS) 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»
Біологічні активи	Догляд за садом, виноградниками з подальшим розподілом урожаю, тимчасове утримання гужових коней	МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство»
Концесійні угоди	Фінансування з подальшим управлінням об’єктами інфраструктури (дороги, мости, аеропорти, системи водо- та енергопостачання)	КТМФЗ (IFRIC) 12 «Концесійні угоди про надання послуг»
Ліцензії на об’єкти інтелектуальної власності та ліцензійні угоди	Ліцензії на програмне забезпечення та технології; ліцензії на кінофільми, музику та розважальні програми; франшизи; патенти, торгові марки та авторські права, а також ліцензійні угоди на об’єкти авторського права	МСФЗ (IFRS) 15 «Дохід за договорами з клієнтами» і МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи»

Безпосередньо договір оренди (права користування) або суборенди активів і є *юридичною підставою* для визнання на балансі орендаря відповідних активів і зобов’язань. З огляду на це, укладаючи договір на використання майна третіх осіб, підприємству важливо оцінити, чи є такий договір договором оренди. При цьому договір в цілому або його окремі компоненти вважається *договором оренди*, якщо за цим договором передається право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на

відшкодування. Зазвичай *контроль* переходить до орендаря і договір стає договором оренди за певних умов (схема 4.7.1).

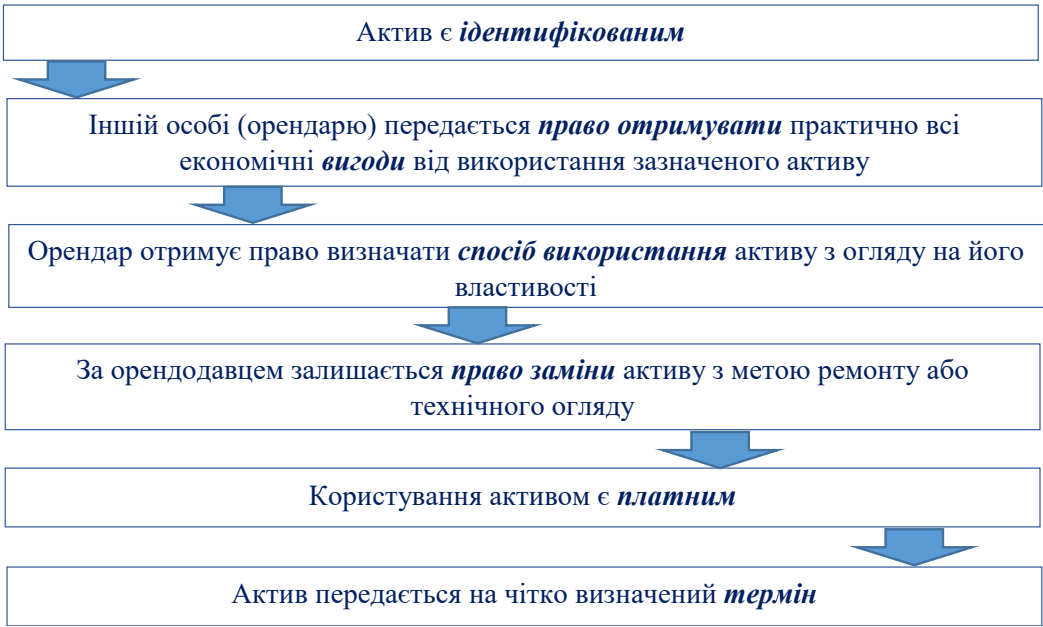


Схема 4.7.1. Базові характеристики договору оренди

Особливістю нового підходу до обліку оренди за МСФЗ 16 є відсутність звичної практики класифікації оренди для орендаря на фінансову й операційну. Натомість слід *застосовувати єдину модель*: якщо договір є договором оренди, то орендар одночасно визнає актив у формі права користування та зобов’язання з оренди (схема 4.7.2).

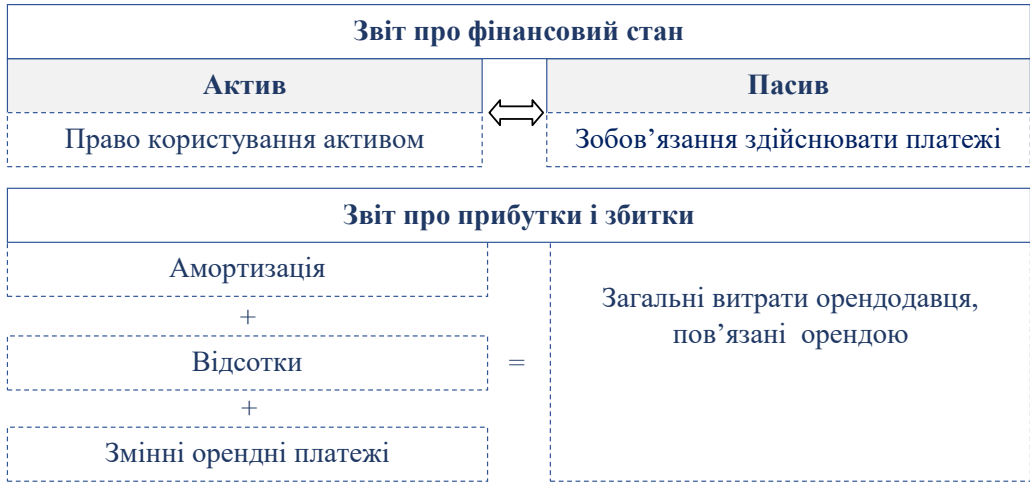


Схема 4.7.2. Єдина модель обліку оренди для орендаря

Зверніть увагу, що МСФЗ 16 дозволяє *не застосовувати нову модель обліку* з позиції орендаря, якщо:

- базовий актив, що його передають в оренду, є активом з низькою вартістю (навіть якщо загальна вартість переданих малоцінних активів є суттєвою);
- оренда є короткостроковою (менше 12 місяців).

Як *малоцінний* стандарт пропонує розглядати 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 орендованого активу. Наприклад, автомобіль не може вважатися малоцінним, оскільки в новому стані він таким не є. Щодо вартісної межі, то стандарт її не окреслює, а отже, підприємства мають певну свободу в цьому питанні. Проте поза межами стандарту закордонні експерти рекомендують орієнтуватися щодо нового активу на суму у 5 тис. дол.

Приклад 4.7.1

1. Наприкінці 2018 р. ПАТ «Абсолют» отримало за договором в оренду вантажний автомобіль від ТОВ «Швидкість-плюс». Автомобіль планується використовувати винятково для доставки продукції одному з покупців, співпраця з яким розрахована на 8 місяців. 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 за договором становить 2 роки, орендний платіж — 800 грн на місяць.

Розглянемо зазначені ситуації з позиції МСФЗ 16.

1. в аналізованому випадку ПАТ «Абсолют» має обліковувати оренду за договором як короткострокову оренду, тобто включати витрати за такої орендою до складу збутових витрат відповідно до цільового призначення автомобіля на прямолінійній основі.

Також зверніть увагу, що, згідно з п.В10 МСФЗ 16, орендар може скористатися практичним прийомом й 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 16.

2. Облікова політика ПАТ «Абсолют» може ідентифікувати базові активи, менше визначеної суми як малоцінні та, відповідно до п. 5 МСФЗ 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.). Отже, за договором оренди ПАТ «Абсолют» визнає орендні платежі, пов’язані з такою орендою, як витрати на прямолінійній основі.

Особливості первісної оцінки

На дату початку оренди орендар повинен визнати на балансі **актив у формі права користування** та **зобов’язання з оренди**, а для цього слід визначити їх первісну вартість (схема 4.7.3).

Приміром, на дату початку оренди орендар оцінює **орендне зобов’язання** за теперішньою вартістю ще не сплачених орендних платежів. Тож **ключовими вихідними даними** для оцінки орендного зобов’язання є ставка дисконтування, розмір орендних платежів, строк оренди.

Щодо **ставки дисконтування**, то під час оцінки орендного зобов’язання теперішню вартість орендних платежів буде визнано шляхом **дисконтування майбутніх платежів** з використанням відсоткової ставки, закладеної в договорі оренди. Якщо ж такої ставки немає, то слід використати ставку залучення додаткових позикових коштів для вашого підприємства з огляду на чинні договори фінансування у тій самій валюті (без врахування пільгових та безвідсоткових позик). Підприємство може вести діяльність і повністю на базі власних фінансових ресурсів. Тоді ринковою буде ставка кредитування, під яку підприємство могло отримати позику за власними нещодавніми зверненнями, навіть якщо відмовилось від отримання таких позик. Якщо і таких звернень не було або вони були кілька років тому, то орієнтиром для визначення ринкових ставок в Україні слугує статистична інформація НБУ про кредитні ставки за довгостроковими запозиченнями у національній валюті. Крім того, договір може передбачати щорічну індексацію на індекс інфляції чи інший показник.

Складові **орендних платежів** наведено на **схемі 4.7.3**. Зазначимо також, що орендні платежі не включають суми, не пов’язані з орендою, окрім 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, окрім плину часу (індекс споживчих цін, LIBOR тощо).

Важливо також ідентифікувати і **по суті фіксовані орендні платежі** (платежі, які за формою містять змінність, проте за сутністю є неминучими). Наприклад, коли орендна плата залежить від інтенсивності використання активу, але є і визначена мінімальна сума, яку слід платити в будь-якому разі. Ця мінімальна сума, власне, є фіксованим орендним платежем. Все, що вище, — змінні орендні платежі.

Знаючи фіксований орендний платіж, ставку дисконтування, умови розрахунків та строк оренди, можна рахувати і первісну оцінку орендних активів і зобов’язань (схема 4.7.3).

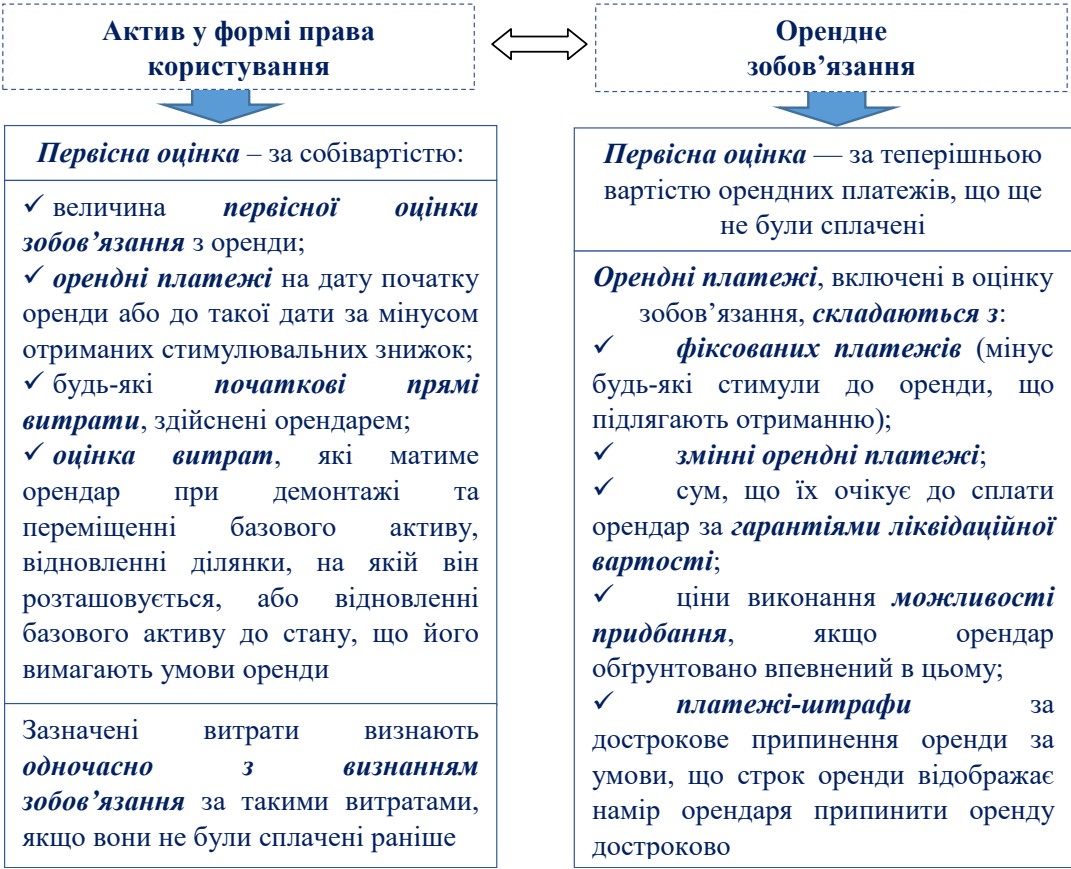


Схема 4.7.3. Первісна оцінка орендованого активу

Окремо слід зупинитись на визначенні строку оренди. Звісно, передусім треба керуватися строками, зазначеними в договорі оренди.

Однак параграф 18 МСФЗ 16 вимагає від підприємства ще застосовувати судження, а саме: при визначенні **строку оренди** (як невідомного періоду оренди) орендар має ідентифікувати також:

✓ періоди, пов’язані з можливістю продовження оренди у випадку, якщо за договором орендар має повне право і планує скористатися такою можливістю;

✓ періоди, пов’язані з можливістю припинити дію оренди, якщо орендар так само має право та намір припинити договір достроково, навіть якщо за дострокове розірвання передбачено штрафні санкції, які в такому разі слід брати до розрахунку орендного зобов’язання.

При цьому підприємство має зважати на всі відповідні **факти та обставини** (таблиця 4.7.2), які створюють економічний стимул для орендаря скористатися можливістю продовжити оренду чи не скористатися можливістю припинити її дію.

Таблиця 4.7.2

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. Для того є кілька математичних методів, але найпоширеніший — використання відповідної функції «ПС» у програмі MS Excel:

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 по закінченню періоду (0).

Розраховану суму приведених орендних зобов'язань у звіті про фінансовий стан буде подано двома статтями: довгострокова частина орендних зобов'язань та відповідно їх поточна частина, що буде погашена упродовж 12 місяців від поточної дати.

Важливо! В разі первісного розрахунку орендних зобов'язань та орендних активів суми податку на додану вартість (ПДВ), якщо такі є, до уваги не беруться, оскільки не відповідають визначенню орендної плати за МСФЗ 16. Їх обліковують окремо у міру отримання відповідних розрахункових документів (див. далі розділ «Бухгалтерський облік орендних операцій»).

Щодо оцінки 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, яких в іншому разі не було б).

Приклад 4.7.2

ПАТ «Абсолют» 02.01.2018 р. отримало в оренду від ТОВ «Нова якість» складське приміщення площею 500 кв. м. терміном на 7 років. Щомісячний платіж становить 300 тис. грн і має бути сплачений 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 становить 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 розрахунковим періодом є місяць, а базова ставка дисконтування річна, то маємо обчислити місячну ставку. Зазвичай підприємства

використовують спрощений підхід: 1/12 річної ставки або у нашому випадку 1,5 %. Альтернативний і більш точний варіант — метод складного відсотка² також можливий;

- фіксований платіж; за 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 заведено вважати обґрунтованими. Отже, залишаємо договірний строк 7 років;
- майбутня вартість після останньої виплати; у нашому прикладі не визначено, а отже, приймаємо за нуль;
- графік розрахунків; сплата помісячно авансом, отже, для розрахунку беремо 84 місяці (12 міс. × 7 років). Індикатором сплати авансом у формулі розрахунку приведеної вартості є цифра 1 (0 або відсутній індекс, якщо розрахунки на умовах післяоплати).

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, як показано на рис. 4.7.1.

Рис. 4.7.1. Приведена вартість орендованих зобов'язань

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 16. У нашому випадку припускаємо, що це не перше застосування і враховуємо зазначені витрати;
- витрати на демонтаж (за умовами вже у дисконтованій вартості): 100 тис. грн.

Витрати на облаштування приміщення ще не здійснено, тому у вартості активу на дату первісного визнання вони не враховуються.

Таким чином, первісна вартість активу з права користування становитиме:

$$A = 14\,487\,694 + 10\,000 + 0 + 100\,000 = 14\,597\,694 \text{ грн.}$$

² Формулу складного відсотка від річної ставки розраховують у такий спосіб: $(1 + \text{річна ставка})$ в степені 1/12 мінус 1.

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* (схема 4.7.4).

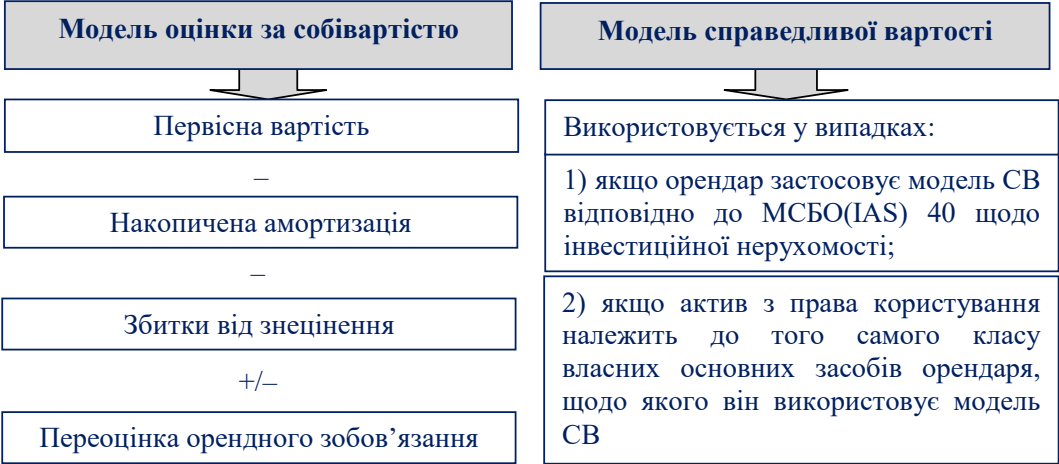


Схема 4.7.4. Подальша оцінка активу з права користування

Звертаємо вашу увагу, що при *амортизації активу* орендар повинен керуватися вимогами МСБО (ІАС) 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. Але якщо термін оренди є меншим за строк корисного використання, то актив амортизують до цієї більш ранньої дати.

Щодо *зобов’язання з оренди*, то після первісного визнання його фактичного оцінюють за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної процентної ставки (схема 4.7.5).

Після дати початку оренди орендар визнає у *прибутку або збитку* (окрім випадків, коли ці витрати включаються в балансову вартість іншого активу за іншими МСФЗ) такі складові:

1) відсотки за орендним зобов’язанням; їх нараховують на балансову суму зобов’язання за період (як правило, за місяць) зважаючи на дату поточних платежів та за ставкою, використовуваною при первісному розрахунку приведеного орендного зобов’язання;

2) змінні орендні платежі, не включені в первісну оцінку орендного зобов’язання, їх визнають у періоді, коли сталися події/умови, що спричинили здійснення таких платежів; розраховують як різницю між розміром поточного фактичного платежу та розміру платежу, який було застосовано при первісному визнанні;

3) амортизацію активу з права користування; її розраховують за правилами, встановленими МСБО 16, як правило, з дати початку оренди (тобто періоду, коли актив «стає придатним для використання», п. 55 МСБО 16) на періодичній основі відповідно до обраного методу амортизації (якщо метод прямолінійний, 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, їх нараховують, якщо відповідно до МСБО 36 наявні відповідні ознаки.

Первісна вартість орендного зобов’язання
+
Відсотки за орендним зобов’язанням
–
Здійснені орендні платежі
+/-
Переоцінки або модифікації оренди
=
Орендне зобов’язання на звітну дату

Схема 4.7.5. Подальша оцінка орендного зобов’язання

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 (таблиця 4.7.3). 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 4.7.3
Переоцінка орендного зобов’язання

Ставку переглядають, коли змінюються	Ставка є незмінною, коли
✓ термін оренди	✓ змінюється сума, пов’язана з гарантією ліквідаційної вартості
✓ оцінка можливості придбання активу	
✓ 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 зміну орендного зобов’язання спричинили змінні орендні платежі, які очікувались відповідно до укладеного договору, але не були враховані при первісному визнанні орендних зобов’язань.

Приклад 4.7.3

ПАТ «Абсолют» 02.01.2018 р. отримало в оренду від ТОВ «Нова якість» складське приміщення площею 500 кв. м. терміном на 7 років (приклад 4.7.2).

Розрахуємо суми активів і витрат з амортизації, а також структуру орендних платежів та орендні зобов’язання у звітності ПАТ «Абсолют» за 2018 рік.

У момент отримання приміщення ПАТ «Абсолют» визнає на балансі одночасно актив з права користування в сумі 14 597 694 грн (див. *приклад 4.7.2*) та довгострокове зобов’язання з оренди в сумі 14 487 694 грн.

Вважаємо, що амортизацію відображають в обліку щомісячно починаючи з першого дня оренди. Тоді витрати з амортизації за січень 2018 р. становитимуть:

Ам = 14 597 694 : 84 місяців = 173 782 грн на місяць.

Детальні розрахунки за перший рік оренди у графіку наведено в таблиці 4.7.4.

Таблиця 4.7.4
Амортизація активу з права користування

грн

№ з/п	Дата	Строк використання, міс.	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 місяці нараховано відсотки: $(14\,487\,694 - 300\,000) \times 1,5\% = 212\,815$ грн.

Наступний місячний платіж спочатку погасить нараховані відсотки, а залишок піде на погашення тіла заборгованості. Детальні розрахунки зобов'язання з оренди наведено в таблиці 4.7.5.

Таблиця 4.7.5
Зобов'язання з оренди

грн

№ з/п	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

Таким чином, станом на 31.12.2018 р. на балансі ПАТ «Абсолют» буде актив з права користування вартістю 12 512 309 грн і орендне зобов'язання 13 350 701 грн.

У свою чергу 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 р.

Бухгалтерський облік орендних операцій

Для коректного відображення орендних операцій у бухгалтерському обліку доцільно допрацювати робочий план рахунків, доповнивши його, наприклад, такими субрахунками:

- 118 «Актив з права оренди майна»;
- 138 «Амортизація права майна»;
- 156 «Оприбуткування орендних активів»;
- 614 «Поточна частина довгострокових зобов'язань»;
- 953 «Фінансові витрати з оренди».

Чинний у затвердженому Плані рахунків рахунок для відображення зобов'язань з фінансової оренди слід перейменувати, оскільки такого поняття, як фінансова оренда для орендаря у МСФЗ більше не існує:

- 530 «Довгострокова заборгованість з оренди».

А для відслідковування чергових розрахунків за договором оренди, відображення вхідного податкового кредиту з ПДВ, звіряння розрахунків з орендодавцем (який як і раніше розподіляє свою оренду на операційну і фінансову з відповідним обліком) доцільно застосувати транзитний рахунок:

- 615 «Фактичні розрахунки з оренди».

Якщо об'єктом оренди виступає земельна ділянка, а орендодавцем — орган державної влади чи місцевого самоврядування, роль транзитного рахунку має виконувати:

- 642 «Інші розрахунки з бюджетом/оренда».

Приклад 4.7.4

Зважаючи на дані, отримані у попередніх прикладах *треба відобразити операції з первісного визнання та подальших операцій з оренди у бухгалтерському обліку*. Окремо показати ситуацію, якщо щомісячний орендний платіж становив 300 тис. грн плюс ПДВ 20 %.

Як буде відображено операції, пов'язані з орендою, у бухгалтерському обліку, показано в таблиці 4.7.6.

Таблиця 4.7.6
Відображення операцій у бухгалтерському обліку

№	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
	<i>На дату первісного визнання</i>			
1	Визнано актив з права користування приміщенням на 02.01.2018 р.	156	530	14 487 694
		118	156	14 487 694
2	Витрати на укладання договору	118	685	10 000
3	Створено забезпечення на демонтаж	118	474	100 000
4	Виділено поточну частину орендних зобов'язань (14 487 694 – 13 350 701)	530	614	1 136 993
	<i>Сукупно упродовж 2018 року</i>			
5	Визнано витрати на амортизацію права користування за рік	93	138	2 085 385
6	Нараховано фінансові витрати на зобов'язання з оренди	953	614	2 463 007
7	Отримано рахунки на сплату оренди	614	615	3 600 000
7а	Додатково на суму податкового кредиту з ПДВ (за наявності)	644	615	720 000
8	Сплачено поточні орендні платежі	615	311	3 600 000
8а	Варіант з ПДВ 20 %	615	311	4 320 000
9	Виділення поточної частини орендних зобов'язань (13 350 701 – 11 991 292)	530	614	1 359 409

Модифікація умов оренди

Протягом терміну дії договору оренди сторони можуть домовитись про зміну обсягу оренди або відшкодування за оренду, порівняно з тою, 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 наявного 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 і обов’язків **в межах чинного договору** (схема 4.7.6).

Є новим договором	Не є новим договором
Розширення сфери оренди (виникнення додаткових прав на використання базових активів)	Відображається через переоцінку зобов’язання з оренди:
Компенсація збільшується на суму, еквівалентну ціні окремої угоди на отримання права користування	1) сфера оренди звужується — коригування балансової вартості активу з права користування через прибутки/збитки
	2) решта модифікацій — коригування активу з права користування

Схема 4.7.6. Відображення модифікацій оренди

Таким чином, зміни предмету договору, строків його дії, розміру орендної плати, порядку проведення розрахунків, проведення поліпшень — всі ці обставини треба 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 ані на строк оренди, ані на розмір орендних платежів, ані на порядок розрахунків, модифікацією не вважаються.

Якщо має місце модифікація договору, застосовують ставку дисконтування, чинну на дату такої модифікації.

Приклад 4.7.5

У грудні 2018 року керівництво ПАТ «Абсолют» (див. *приклад 4.7.2, 4.7.3*) ухвалює рішення здійснити у 2019 р. 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 р. 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. (див. *приклад 4.7.2, 4.7.3*).

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 р. зробимо новий розрахунок на залишковий термін оренди. Нове орендне зобов’язання на 31.12.2019 р. становитиме:

$Op_{3(31.12.19)} = -ПС(1,5\%;3;300000;200000;1) = 1\,078\,028$ грн., де 200 000 грн — штрафна санкція за дострокове розірвання, яку треба сплатити наприкінці строку оренди.

Можна застосувати і альтернативний варіант розрахунку:

$Op_{3(31.12.19)} = 300\,000 + (300\,000 : (1 + 1,5\%)^1) + (300\,000 : (1 + 1,5\%)^2) + (200\,000 : (1 + 1,5\%)^3) = 1\,078\,028$ грн.

Детальні розрахунки зобов’язання з оренди з урахуванням модифікації наведено в таблиці 4.7.7.

Таблиця 4.7.7
Зобов’язання з оренди з урахуванням модифікації

№ з/п	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-3+6	8=3-6
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 наведено в таблиці 4.7.8.

Таблиця 4.7.8
Амортизація активу з права користування з урахуванням модифікації

№ з/п	Дата	Строк використання	Первісна вартість	Амортизація	Накопичена амортизація	Модифікація	Балансова вартість на кінець
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 *таблиці 4.7.9*.

Таблиця 4.7.9

Вплив оренди на прибутки/збитки та фінансовий стан ПАТ «Абсолют»

Рік	Орендний актив (ПВ)	Амортизація ОпА	Довгострокове ОпЗ	Поточне ОпЗ	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	-	-	-	-					

Розкриття інформації

Першочергово орендарю слід ідентифікувати орендовані активи в основних формах фінансової звітності (*таблиця 4.7.10*).

Таблиця 4.7.10

Подання інформації в частині орендованих активів

Звіт	Інформація
<i>Звіт про фінансовий стан</i>	Активи з права користування подають окремо від інших активів, а орендні зобов'язання — окремо від інших зобов'язань (якщо ні, то слід розкрити рядок, до якого вони включені)
<i>Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід</i>	Окремо подають: ✓ процентні витрати за зобов'язаннями з оренди; ✓ амортизаційні відрахування за активами з права користування
<i>Звіт про рух грошових коштів</i>	Щодо руху коштів від <i>операційної діяльності</i> — короткострокові та змінні орендні платежі, не включені до орендного зобов'язання, а також платежі за малоцінними об'єктами. Щодо руху коштів від <i>фінансової діяльності</i> — платежі в рахунок основної частини орендного зобов'язання. Щодо руху коштів від <i>операційної або інвестиційної діяльності</i> (залежно від обставин) — платежі в частині процентів за орендними зобов'язаннями

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 у примітках слід навести *таку інформацію* щодо активів з права користування:

1) *обов'язкові розкриття* (зазвичай наводять 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;

2) *додаткові розкриття* (за умови доречності додаткової інформації):

- характер та природу орендних відносин;
- оціночний ризик додаткового відтоку грошових коштів, пов'язаних з орендою (*схема 4.7.7*), у тому числі і щодо оренди, яка ще не розпочалася, але щодо якої орендар взяв на себе зобов'язання;
- обмеження та особливі умови орендних відносин;
- інформацію 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).

Причина ризиків	Розкриття інформації
<i>Змінні орендні платежі</i>	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
<i>Можливості припинення або продовження оренди</i>	Причини використання таких можливостей
	Відносна величина можливих платежів щодо звичайних
	Поширеність реалізації таких можливостей
	Операційні та фінансові наслідки
<i>Гарантії ліквідаційної вартості</i>	Причини надання та поширеність
	Ризик ліквідаційної вартості для орендаря
	Природа базових активів
	Операційні та фінансові наслідки гарантій

Схема 4.7.7. Подальша оцінка орендного зобов'язання

Розкриття інформації щодо орендних відносин з боку орендаря згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 4.7.5* на базі звітності ПрАТ «Фарлеп-інвест» за 2018 рік.

Приклад 4.7.5

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 в 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:

	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.

У 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-й рік не перераховується.

<...>

10. Актив з права використання

Рух активу з права використання наведений нижче:

	Земля, ВОЛЗ, будівлі та споруди	Інше	Усього
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, за якою 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 менше 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	—
Усього орендних зобов'язань	330 150	—

У 2018 році процентні витрати за орендними зобов'язаннями становили 62 973 тис. грн (2017 р. — 0 тис. грн).

У 2018 році загальний обсяг відтоку грошових коштів за оренду становив 71 073 тис. грн (2017 р. — 0 тис. грн), зокрема 3 272 тис. грн щодо короткострокової оренди (2017 р. — 0 тис. грн), 4 828 тис. грн (2017 р. — 0 тис. грн) щодо оплати тіла орендних зобов'язань та 62 973 тис. грн (2017 р. — 0 тис. грн) щодо оплати відсотків орендних зобов'язань.

Джерело: <https://vega.ua/>

Глава 5. Фінансові інструменти

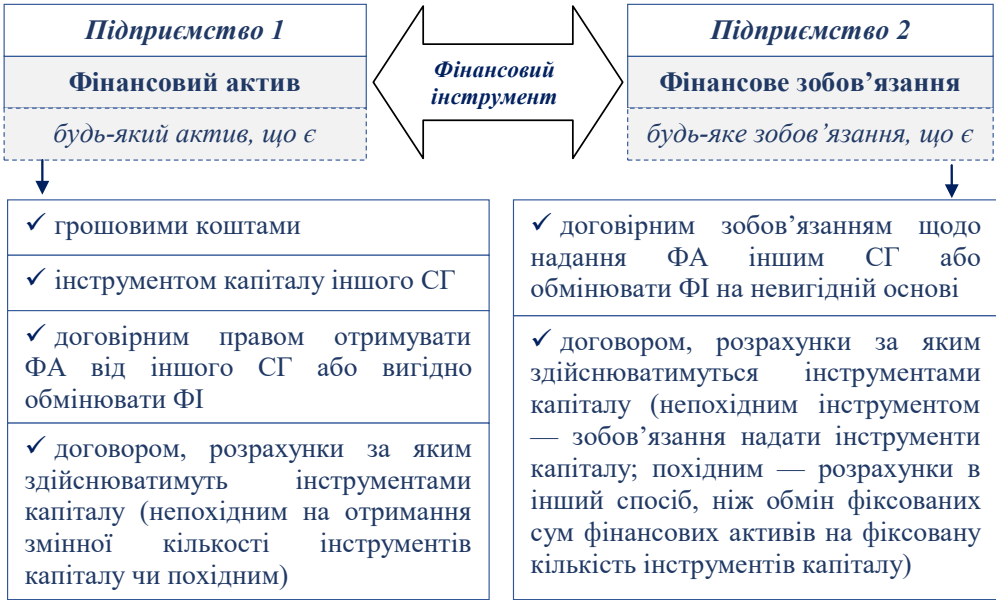
- 5.1. Загальні характеристики фінансових інструментів
- 5.2. Фінансові інвестиції підприємства
- 5.3. Гроші та їх еквіваленти
- 5.4. Кредити і позики
- 5.5. Оренда в обліку та звітності орендодавця
- 5.6. Оцінка та управління фінансовими ризиками

5.1. Загальні характеристики фінансових інструментів

Розвитку світових фінансових ринків властива активна участь суб'єктів господарювання у здійсненні фінансових операцій різного характеру. Такі операції суттєво впливають на підготовку звітності компаніями у фінансовій сфері. Проте для більшості суб'єктів, які працюють в інших секторах економіки, поняття фінансових інструментів також є актуальним. Система міжнародних стандартів фінансової звітності містить декілька стандартів, що визначають порядок первісного визнання та подальшого обліку фінансових інструментів, а також розкриття відповідної інформації. Тому важливо розуміти, які зі стандартів є актуальними на сьогодні і якими основними правилами мають керуватися підприємства при формуванні інформації про фінансові інструменти.

Сутність та регулювання фінансових інструментів

Під **фінансовим інструментом** МСФЗ розуміють будь-який договір, в результаті якого виникає фінансовий актив у одного підприємства та фінансове зобов'язання або інструмент капіталу в іншого підприємства (схема 5.1.1).



Приклади

<i>Грошові кошти; ДЗ за торговельними операціями; векселі отримані; заборгованість за позиками до отримання; суми боргу за облигаціями до отримання</i>	<i>КЗ за торговельними операціями; векселі видані; заборгованість за позиками до оплати; суми боргу з облигацій до сплати</i>	
Ключові характеристики фінансових інструментів		
✓ контрактні відносини	✓ 2 сторони	✓ одночасно виникає ФА і ФЗ

Схема 5.1.1. Сутність фінансових інструментів

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. Інакше кажучи, вони є своєрідними засобами, що забезпечують рух грошових коштів підприємства.

Фінансовим інструментам присвячено низку міжнародних стандартів, чотири з яких основні (таблиця 5.1.1). Кожен з них зачіпає окремі аспекти обліку та відображення у звітності операцій з фінансовими інструментами. Проте маємо звернути вашу увагу на те, що найбільш актуальним на сьогодні є МСФЗ 9, який набув чинності з 1 січня 2018 року і потребував глибокого аналізу при його впровадженні. Важливо розуміти, що МСФЗ 9 замінює ключові підходи, окреслені в МСБО 39.

Таблиця 5.1.1
Регулювання фінансових інструментів у межах міжнародних стандартів

Стандарт	Сфера регулювання
МСБО 32	«Фінансові інструменти: подання»: принципи для подання ФІ як зобов'язань або власного капіталу і для згортання ФА і ФЗ; класифікація ФІ як ФА, ФЗ та ІВК; класифікація пов'язаних з ФІ відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також ідентифікація обставин, за яких слід згорнути ФА та ФЗ
МСБО 39	«Фінансові інструменти: визнання та оцінка»: визначення принципів визнання та оцінювання ФА, ФЗ та деяких контрактів на придбання чи продаж нефінансових статей
МСФЗ 7	«Фінансові інструменти: розкриття інформації»: ідентифікація вимог до СГ щодо розкриття інформації у обсязі, достатньому для оцінки: ✓ значимості ФІ для фінансового стану і результатів діяльності; ✓ характеру та рівня ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів (детальніше див. у розділі 5.6)
МСФЗ 9	«Фінансові інструменти»: принципи фінансового звітування про ФА та ФЗ, які надаватимуть доречну та корисну інформацію користувачам для оцінки обсягів, часу та невизначеності майбутніх грошових потоків підприємства

Найбільший вплив запровадження МСФЗ 9 має на такі напрями, як класифікація фінансових активів та зобов'язань, зменшення корисності фінансових активів, а також облік операцій хеджування.

Зазначимо, що перехід на новий стандарт найбільш істотно позначився на фінансових організаціях. Втім, підприємства нефінансового сектору, навіть у разі використання тільки простих фінансових інструментів, теж усвідомили ступінь змін (*приклад 5.1.1*). Зазвичай зміни стосуються нового підходу до оцінки знецінення фінансових інструментів, зокрема оцінки очікуваних кредитних збитків.

Приклад 5.1.1

Приватне акціонерне товариство «Дніпроспецсталь»

Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.
<...>

4.1. Зміни в обліковій політиці

<...>

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 на перспективній основі на дату першого застосування, 1 січня 2018 р. Відповідно, Група не здійснювала перерахунок порівняльної інформації, яку подано відповідно до МСБО 39, 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.:

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 передбачає, що знецінення фінансових активів має здійснюватися з використанням моделі очікуваних кредитних збитків, а не на основі зазнаних 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.

Джерело: <http://www.dss-ua.com/>

Класифікація та оцінка фінансових активів та зобов'язань

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 для 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 (*схема 5.1.2*).

Зазначимо, що оцінені **за амортизованою собівартістю** фінансові активи є окремими категоріями 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.

Проте зверніть увагу, що популярністю нині користується інструмент **факторингу**, коли всі ризики і вигоди від дебіторської заборгованості передаються фактору, що фактично є продажем такої заборгованості. Якщо використання факторингу є лише засобом управління проблемною заборгованістю, то бізнес-модель відповідає оцінці за амортизованою вартістю. А якщо у факторинг регулярно передається так звана якісна дебіторська заборгованість, то потрібен додатковий аналіз бізнес-моделі, що може засвідчити недотримання умови «утримання для погашення». Отже, в такому разі актуальним є облік за справедливою вартістю.

Популярним інструментом інвестування, що його використовують як фінансові вітчизняні установи, так і деякі підприємства нефінансового сектору, є придбання **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).

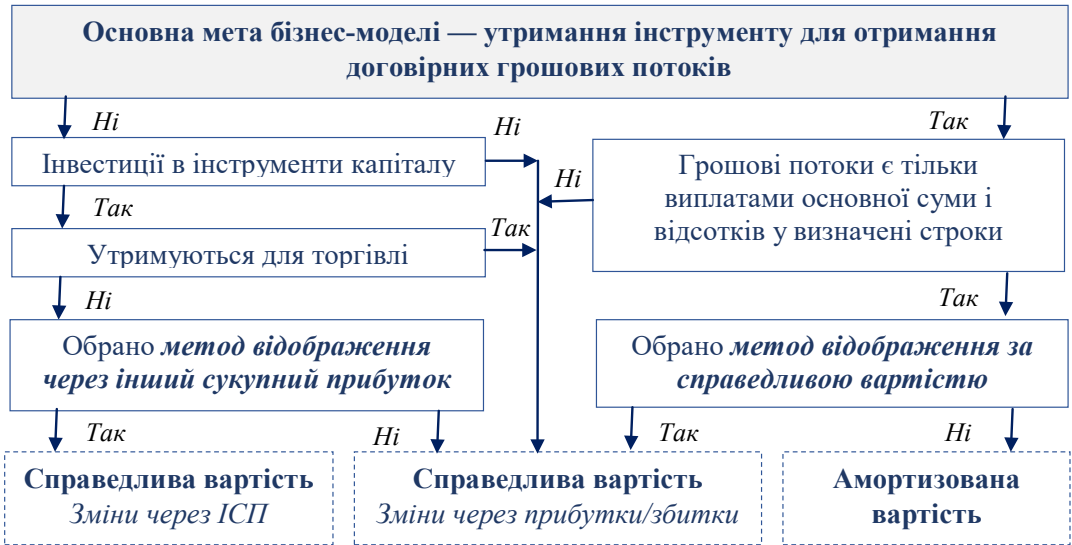


Схема 5.1.2. Алгоритм класифікації та оцінки фінансових активів

Приклад 5.1.2

1. ПАТ «Нова якість» 31.12.2018 р. надала одній зі своїх дочірніх компаній (ПАТ «Абсолют») безвідсоткову поворотну фінансову допомогу (позику) в розмірі 7 млн грн терміном на 3 роки. Середня відсоткова ставка на власні запозичення для ПАТ «Нова якість» на момент укладання становила 21,0 %.

2. ПАТ «Абсолют» купує на біржі акції та облігації інших компаній з метою їх перепродажу за кращою ціною. При цьому в процесі утримання фінансових активів компанія одержує дивіденди та відсоткові доходи. Керівництво компанії постійно здійснює аналіз того, чи одержання договірних грошових потоків або продаж фінансових активів забезпечуватиме максимізацію доходності портфелю та достатній рівень ліквідності.

Визначимо модель обліку фінансових активів ПАТ «Нова якість» та ПАТ «Абсолют» в наведених ситуаціях.

1. Мета бізнес-моделі компанії «Нова якість» полягає в утриманні фінансових активів для одержання договірних грошових потоків. Отже, облік здійснюється за амортизованою собівартістю.

2. Мета бізнес-моделі ПАТ «Абсолют» досягається переважно шляхом продажу фінансових інвестицій. Отримання дивідендів та відсоткових доходів є допоміжним грошовим потоком з метою максимізації рівня прибутковості портфелю. При цьому готовність компанії продати окремі фінансові активи або при досягненні граничного, на думку фахівців компанії, рівня ціни або очікувань зі зниження котирувань сприяє утриманню належного рівня ліквідності.

Отже, модель обліку має бути за справедливою вартістю з переоцінкою через прибутки/збитки. Витрати на операції з придбання фінансових активів, як і пов'язані з реалізацією, за такої моделі обліку є витратами періоду.

Первісна оцінка фінансових активів залежить від моделі їх подальшого обліку (схема 5.1.3). Зверніть увагу на два важливих моменти:

- 1) торгова дебіторська заборгованість є своєрідним винятком та первісно оцінюється за ціною операції згідно з МСФЗ 15;
- 2) якщо фінансовий актив оцінюється за справедливою вартістю через прибуток/збиток, витрати на операцію не враховуються.

Амортизована собівартість	Справедлива вартість через прибутки/збитки	Справедлива вартість через ІСП
		
<i>справедлива вартість</i>	<i>Справедлива вартість</i>	<i>справедлива вартість</i>
<i>+/-</i>		<i>+/-</i>
<i>витрати на операцію</i>		<i>витрати на операцію</i>
		
<i>Витрати на операцію</i>		
<i>Включають</i>		<i>Не включають</i>
✓ гонорари та комісійні, сплачені агентам (в тому числі працівники, що є агентами з продажу), радникам, брокерам та дилерам;		✓ премії та знижки за борговим інструментом;
✓ збори регулювальних органів і фондових бірж;		✓ фінансові витрати;
✓ податки і збори на передачу		✓ внутрішньо адміністративні чи холдингові витрати

Схема 5.1.3. Первісна оцінка фінансових активів

Щодо *справедливої вартості*, то оптимальною основою для її визначення традиційно вважають цінові котирування на активному ринку. При цьому справедлива вартість фінансових інструментів залежить від низки факторів, найважливішими з яких є такі:

- вартість грошей у часі;
- кредитний ризик;
- котирування іноземних валют;
- ціни на біржові товари;
- котирування дольових цінних паперів.

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.

Проте маємо зазначити, що основною відмінністю МСФЗ 9 від МСБО 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. Фактично це означає, що резерв під кредитні збитки створюється 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*.

Важливим є те, що МСФЗ 9 дозволяє використовувати *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 (*приклад 5.1.4*).

Припинення визнання фінансових активів відбувається за чітко визначених умов (*схема 5.1.4*), при чому таке припинення може бути *повним* або *частковим*.

Фінансовий актив	Фінансове зобов'язання
✓ <i>строк дії</i> контрактних прав на отримання грошових потоків від ФА закінчується ✓ відбувається передача ФА	Коли ФЗ <i>погашається</i>, тобто: ✓ ФЗ виконано або ✓ ФЗ анульовано або ✓ закінчився термін дії

Схема 5.1.4. Припинення визнання фінансових інструментів

Зверніть також увагу, що у разі *передачі фінансового активу* вона має *відповідати таким критеріям* для припинення визнання:

- 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*, окрім надання кінцевим одержувачам в 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 (*таблиця 5.1.2*).

Таблиця 5.1.2 Оцінка ризиків та винагород від фінансового активу

Ситуація	Продовження/припинення визнання фінансового активу
<i>В основному всі ризики та винагороди передаються</i>	Визнання фінансового активу слід припинити і визнати окремо як активи або зобов'язання будь-які нові права та зобов'язання
<i>В основному ризики та винагороди збережено</i>	Підприємство продовжує визнавати фінансовий актив
<i>Ризики та винагороди не передано, але і не збережено</i>	Слід визначити, чи зберігається контроль за фінансовим активом: – 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 при передачі; – якщо контроль збережено, фінансовий актив визнається тією мірою, якою він бере подальшу участь у фінансовому активі

Приклад 5.1.3

ПАТ «Абсолют» наприкінці грудня 2018 року придбало 50 ОВДП номіналом \$ 800, курс 27,5 грн/дол., але з дисконтом 6 %. Купонна відсоткова ставка — 7 %. Термін погашення емітентом — вересень 2019 року.

Компанія планувала продати ОВДП іншому суб'єкту господарювання за гривневий еквівалент. Однак на початку липня 2019 р. через відсутність покупця було ухвалене обґрунтоване рішення утримувати облігації до погашення.

25 вересня облігації були погашені: виплачено номінал облігацій — \$ 800 та відсотки за три квартали. Курс на дату погашення становив 25 грн/дол.

Ринкова вартість активу становила: на 31 грудня та 31 березня — 28 тис. грн (курс 27,0 грн/дол.), на 30 червня – 32 тис. грн (курс 26,0 грн/дол.).

Визначимо обліковий підхід до зазначених операцій.

1. Первісна вартість ОВДП та балансова вартість на 31.12.2018 р.

$50 \text{ штук} \cdot 800 \text{ дол.} \cdot 0,94 = 37,6 \text{ тис. дол.}$

Еквівалент:

$37,6 \text{ тис. дол.} \cdot 27,5 \text{ грн/дол.} = 1034 \text{ тис. грн.}$

Початково бізнес-модель передбачала утримання облігацій з метою їх продажу, отже, такі фінансові активи були обліковані за справедливою вартістю через прибутки та збитки за біржовими котируваннями (у гривнях). Відповідно до п. 4.1.5 МСФЗ 9, «*суб'єкт господарювання може при первісному визнанні нескасовно призначити фінансовий актив як такий, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку, якщо таке призначення усуває або значно зменшує невідповідність оцінки чи визнання*». Отже, у компанії є всі підстави обліковувати ОВДП за справедливою вартістю ринкових котирувань без рекласифікацій (без відображення курсових різниць у звітності за I квартал та півріччя).

Балансова вартість на 31 грудня 2018 р.: $50 \text{ шт.} \cdot 28 \text{ тис. грн} = 1400 \text{ тис. грн}$, визнаний дохід від переоцінки облігацій — 366 тис. грн.

Відповідно до пп.4.4.1 МСФЗ 9, «*якщо і лише якщо суб'єкт господарювання змінює свою модель бізнесу для управління фінансовим активом, він перекласифікує всі фінансові активи, яких торкнулась ця зміна, відповідно до параграфів 4.1.1–4.1.4*».

Отже, ПАТ «Абсолют» не повинно було робити перекласифікацію у 2019 році.

2. Отримання коштів під час погашення облігації 25.09.2019 р.

Номінал облігацій: $50 \text{ шт.} \cdot \$ 800 = \$ 40 \text{ тис. дол.}$

або еквівалент: $\$ 40 \text{ тис.} \cdot 25 = 1\,000 \text{ тис. грн.}$

Відсотковий дохід: $50 \text{ шт.} \cdot \$ 800 \text{ дол.} \cdot 7 \% \cdot 9/12 = \$ 2,1 \text{ тис.}$

Еквівалент: $2,1 \cdot 25 = 52,5 \text{ тис. грн.}$

Разом: $40 + 2,1 = \$ 42,1 \text{ тис.}$

Еквівалент: $1\,000 + 52,5 = 1\,052,5 \text{ тис. грн.}$

Збиток, визнаний у 2019 році: $1\,052,5 - 1\,400 = -347,5 \text{ тис. грн.}$

Щодо фінансових зобов'язань, то зверніть увагу на такий факт: обмін 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 (у тому числі 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*.

Розкриття інформації

При визначенні обсягу розкриття інформації про фінансові інструменти у примітках підприємству слід керуватися вимогами МСФЗ 7.

За традицією слід стисло презентувати 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.

У контексті **фінансових активів, що 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**, необхідно 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 при погашенні зобов'язання;
- будь-які переміщення кумулятивного прибутку/збитку в межах власного капіталу протягом періоду, в тому числі причину такого переміщення;
- якщо визнання фінансового зобов'язання припинено протягом періоду, — 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;
- справедливую вартість фінансових активів на кінець звітного періоду (якщо є надійна можливість її визначити);
- справедливую 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.

Особливості розкриття інформації про фінансові інструменти, що оцінюються за **справедливою вартістю через інший сукупний прибуток**, наведено в розділі 5.2.

Якщо фінансові активи підприємства використовують як **заставу**, то слід розкрити балансову вартість таких фінансових активів, а також ключові умови застави.

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. При цьому розкриття справедливої вартості не вимагається, коли балансова вартість має обґрунтовану наближеність до справедливої вартості. Такі винятки МСФЗ 7 дозволяє застосовувати, наприклад, до короткострокової торговельної дебіторської та кредиторської заборгованості.

Зазначимо також, що у випадку застосування **інструменту хеджування** в розрізі кожного окремого типу слід розкривати таку інформацію:

- опис типу хеджування;
- опис фінансових інструментів, призначених інструментами хеджування, та їхню справедливую вартість на кінець звітного періоду;
- характер ризиків, що підлягають хеджуванню.

Розкриття інформації про фінансові інструменти за вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 5.1.4* на базі звітності ПАТ «Фармак» за 2018 рік (у постатейних розкриттях детально зосереджено увагу на дебіторській та кредиторській заборгованостях, оскільки приклади щодо інших фінансових інструментів наведено в наступних розділах).

Приклад 5.1.4

Публічне акціонерне товариство «Фармак»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4. Основні принципи облікової політики

<...>

Фінансові інструменти

Фінансові активи і фінансові зобов'язання визнаються у консолідованому звіті про фінансовий стан Групи, коли вона стає стороною контрактних взаємовідносин щодо певного інструмента.

Фінансові активи та фінансові зобов'язання Групи представлені грошовими коштами та їхніми еквівалентами, торговою та іншою дебіторською заборгованістю, іншими необоротними активами (довгострокова дебіторська заборгованість), кредитами та позиками, зобов'язаннями з оренди, торговою кредиторською заборгованістю. Облікова політика щодо первісного визнання та подальшої оцінки фінансових інструментів розкривається у відповідних розділах облікової політики, викладених далі у цій Примітці.

Фінансові активи та фінансові зобов'язання первісно оцінюються за справедливою вартістю. Витрати на здійснення операції, які безпосередньо стосуються придбання або випуску фінансових активів та фінансових зобов'язань (окрім фінансових активів та фінансових зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю, із відображенням результату переоцінки у складі прибутку або збитку), додаються до або вираховуються зі справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань, відповідно, на момент первісного визнання. Витрати на здійснення операції, які безпосередньо стосуються придбання фінансових активів або фінансових зобов'язань, які оцінюються за справедливою вартістю, із відображенням результату переоцінки у складі прибутку або збитку, визнаються одразу у складі прибутку або збитку.

Фінансові активи

Усі визнані фінансові активи оцінюються у подальшому або за амортизованою вартістю, або справедливою вартістю залежно від класифікації фінансових інструментів.

Класифікація фінансових активів

Боргові інструменти, які відповідають умовам як таких, що оцінюються у подальшому за амортизованою вартістю (ця категорія є найбільш характерною для Групи):

- фінансові активи утримуються у рамках бізнес-моделі, метою якої є утримувати фінансові активи для збирання потоків грошових коштів; та
- договірні умови за фінансовими активами викликають на визначені дати потоки грошових коштів, які є виплатами тільки основної суми та відсотків за непогашеною основною сумою боргу.

За умовчанням усі інші фінансові активи оцінюються у подальшому за справедливою вартістю, із відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку.

Фінансові активи, які обліковуються за амортизованою вартістю, в подальшому оцінюються із використанням методу ефективної відсоткової ставки і підлягають зменшенню корисності.

Метод ефективної відсоткової ставки є методом розрахунку амортизованої вартості боргового інструмента та розподілу доходів з відсотків протягом відповідного періоду.

Амортизована вартість фінансового активу є сумою, за якою фінансовий актив оцінюється на момент первісного визнання, за вирахуванням виплат основної суми, плюс накопичена амортизація із використанням методу ефективної відсоткової ставки щодо будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою на момент погашення, скоригованою на оцінку впливу будь-якого резерву на покриття збитків. Валова балансова вартість фінансового активу є амортизованою вартістю фінансового активу до коригування із використанням будь-якого резерву на покриття збитків.

Політика списання

Група списує фінансовий актив, коли існує інформація, яка вказує на те, що дебітор зазнав серйозних фінансових труднощів, і не існує реалістичної перспективи щодо його відшкодування, наприклад, коли дебітора визнали як такого, що підлягає ліквідації або він розпочав процедури банкрутства, або у випадку з торговою та іншою дебіторською заборгованістю, суми заборгованості прострочені більше ніж на три роки, залежно від того, яка дата настане раніше. Списані фінансові активи можуть продовжувати вважатися такими, що підлягають стягненню згідно з процедурами відшкодування Групи, з урахуванням юридичних консультацій, коли це необхідно. Будь-яке виконане відшкодування визнається у складі прибутку або збитку.

Припинення визнання фінансових активів

Група припиняє визнавати фінансовий актив лише в тих випадках, коли спливає строк дії договірних прав на грошові потоки від такого фінансового активу або коли вона передає фінансовий актив і всі істотні ризики та вигоди, пов'язані з володінням цим активом, третій особі.

Під час передавання фінансового активу Група оцінює, в якому обсязі за нею залишаються ризики та вигоди від володіння фінансовим активом. При цьому:

Якщо Група в основному передає всі ризики та вигоди від володіння фінансовим активом, то припиняє визнання фінансового активу та окремо визнає як активи або зобов'язання всі права та обов'язки, створені або збережені при передаванні.

Якщо Група в основному зберігає за собою всі ризики та вигоди від володіння фінансовим активом, то суб'єкт господарювання продовжує визнавати фінансовий актив.

Якщо Група в основному не передає і не зберігає за собою всіх ризиків та вигід від володіння фінансовим активом, то: (а) якщо контроль над фінансовим активом за Групою не залишився, вона припиняє визнання фінансового активу та окремо визнає як активи або зобов'язання всі права та обов'язки, створені або збережені при передаванні; (б) якщо контроль залишився за Групою, вона продовжує визнавати фінансовий актив в обсязі своєї подальшої участі у фінансовому активі. Якщо Група продовжує визнавати актив в обсязі своєї подальшої участі, вона визнає також відповідне зобов'язання.

При припиненні визнання фінансового активу в цілому різниця між балансовою вартістю (визначеною на дату припинення визнання) та одержаною компенсацією (включаючи всі одержані нові активи мінус усі прийняті нові зобов'язання) визнається в прибутку чи збитку.

Фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу

Боргові інструменти та інструменти власного капіталу класифікуються або як фінансові зобов'язання, або як власний капітал залежно від сутності договірних відносин та визначень фінансового зобов'язання та інструмента власного капіталу.

Фінансові зобов'язання

Група здійснює класифікацію своїх фінансових зобов'язань як таких, що в подальшому оцінюються за амортизованою собівартістю.

Фінансові зобов'язання первісно оцінюються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на здійснення операції. Фінансові зобов'язання у подальшому оцінюються за амортизованою вартістю з використанням методу ефективної відсоткової ставки.

Припинення визнання фінансових зобов'язань

Група виключає фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) зі свого звіту про фінансовий стан тоді й лише тоді, коли воно погашається: тобто тоді, коли зобов'язання, передбачене договором, виконано або анульовано, або коли спливає термін його виконання. Різниця між балансовою вартістю фінансового зобов'язання (або частини фінансового зобов'язання), яке було погашене або передане іншій стороні, та виплаченою компенсацією, включаючи будь-які передані негрошові активи або прийняті зобов'язання, визнається в прибутку або збитку.

<...>

11. Торгова та інша дебіторська заборгованість

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років торгова та інша дебіторська заборгованість була представлена таким чином:

	2018	2017
Торгова дебіторська заборгованість	1 453 836	1 185 461
Інша дебіторська заборгованість	77 585	25 250
	1 531 421	1 210 711
Резерв на покриття збитків від знецінення дебіторської заборгованості	(44 077)	(49 925)
Усього торгової та іншої дебіторської заборгованості	1 487 344	1 160 786

Станом на 31 грудня 2018 року торгова та інша дебіторська заборгованість включала залишки до отримання від пов'язаних сторін у сумі 76,979 тисячі гривень (2017 р. — 14,752 тисяч гривень) (Примітка 28).

На торгову дебіторську заборгованість жодних відсотків не нараховується. Кредитний період за операціями продажу товарів зазвичай становив 30—120 днів у 2018 році (2017 р. — 30—120 днів).

Група на постійній основі оцінює резерв під збитки за торговою та іншою дебіторською заборгованістю в сумі, що дорівнює очікуваним кредитним збиткам за весь термін. Очікувані кредитні збитки за торговою та іншою дебіторською заборгованістю оцінюються з використанням матриці оціночних резервів, посиляючись на минулий досвід виникнення дефолту і аналіз поточного фінансового становища дебітора, скоригованої на фактори, специфічні для дебітора, загальні економічні умови галузі, в якій дебітори здійснюють свою діяльність, оцінку поточного, так і прогнозованого розвитку умов станом на звітну дату.

Група на постійній основі проводить індивідуальну оцінку для окремих значних дебіторів з характеристиками кредитного ризику, які не узгоджуються з іншими.

Група визнала резерв на збиток у розмірі 100 % на всю торгову та іншу дебіторську заборгованість, термін погашення якої був прострочений більше ніж на 120 днів, оскільки історичний досвід вказує, що така заборгованість, як правило, не відшкодовується.

Група списує торгову та іншу дебіторську заборгованість за наявності інформації, яка вказує, що боржник має серйозні фінансові труднощі, і ймовірність відшкодування відсутня, наприклад, в разі коли боржник перебуває в стадії ліквідації або банкрутства, або в разі торгової дебіторської заборгованості, якщо суми прострочені більше ніж на три роки (залежно від того, яка подія настає раніше). Відносно списаної торгової та іншої дебіторської заборгованості не проводиться процедур примусового стягнення.

У наведеній нижче таблиці вказано профіль ризиків торгової дебіторської заборгованості на основі матриці оціночних резервів Групи. Минулий досвід Групи, пов'язаний з виникненням кредитних збитків, свідчить про різні характеристики виникнення збитків для різних клієнтських сегментів розділених на основі країни реалізації. Відповідно резерв під збитки на основі статусу прострочених платежів розмежовується залежно від країни реалізації. Значних змін в макроекономічних показниках країн, в яких перебувають основні клієнти Групи, і які могли б суттєво вплинути на ризики виникнення кредитних збитків у звітному періоді не відбулося.

12. Торгова та інша кредиторська заборгованість

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років торгова та інша кредиторська заборгованість була представлена таким чином:

	2018	2017
Торгова кредиторська заборгованість за:		
Сировину та товари	317,172	371,663
Послуги	92,672	116,938
Основні засоби та нематеріальні активи	50,451	42,190
	460,295	530,791
Інша кредиторська заборгованість за:		
Заборгованість перед працівниками	216,660	168,998
Нараховані зобов'язання	32,580	27,016
Факторинг	5,983	16,573
Поточна частина пенсійних зобов'язань зі встановленими виплатами (Примітка 17)	18,810	15,080
Аванси отримані	16,402	4,550
Інша кредиторська заборгованість	9,675	8,072
	300,110	240,289
Усього	760,405	771,080

На торгову кредиторську заборгованість відсотки не нараховуються, і вона зазвичай погашається протягом 30-денного періоду.

Станом на 31 грудня 2018 року до складу торгової кредиторської заборгованості Групи за сировину та послуги були включені залишки за операціями з пов'язаними сторонами у сумі 134,538 тисячі гривень (2017 р. — 115,081 тисячі гривень) (Примітка 28).

Станом на 31 грудня 2018 року до складу заборгованості Групи перед працівниками були включені залишки за операціями з провідним управлінським персоналом Групи у сумі 20,997 тисяч гривень (2017 р. — 12,461 тисячі гривень) (Примітка 28).

Станом на 31 грудня 2018 року до складу нарахованих зобов'язань були включені суми роялті до сплати пов'язаним сторонам (провідному управлінському персоналу) в розмірі 6,486 тисячі гривень (2017 р. — 6,681 тисячі гривень) (Примітка 28).

Джерело: <https://farmak.ua/>

	Торгова дебіторська заборгованість					Разом
	Не прострочена	<30	31-60	61-90	>90	
Україна						
Коефіцієнт очікуваних кредитних збитків	0,05%	0,10%	0,76%	5,13%	15,26%	
Очікувана загальна вартість у випадку дефолту	796,540	193,707	36,848	63,796	—	1 088 891
Очікувані кредитні збитки за весь термін <...>*	398	194	265	3,273	—	4 130
Разом очікувані кредитні збитки за весь термін						5,804

*Аналогічну інформацію подано за іншими країнами.

Відповідно до проведеного аналізу балансу торгової та іншої дебіторської заборгованості від продажу в інших країнах в загальній сумі 296,078 тисяч гривень на основі матриці оціночних резервів, Група не очікує суттєвих кредитних збитків.

Рух очікуваних збитків за весь термін, визнаних у відношенні торгової та іншої дебіторської заборгованості відповідно до спрощеного підходу, викладеного за МСФЗ 9, за 2018 та 2017 роки був представлений таким чином:

	Оцінені у сукупності	Оцінені індивідуально	Разом
На 31 грудня 2017 року*			
Збитки від знецінення, визнані стосовно дебіторської заборгованості	5,804	27,525	33,329
Суми, списані протягом року як безнадійна заборгованість	—	(28,683)	(28,683)
Прибутки/Збитки від курсових різниць	—	(8,516)	(8,516)
Відшкодована дебіторська заборгованість	—	(1,978)	(1,978)
На 31 грудня 2018 року	5,804	38,273	44,077

*Розкривається також аналогічна інформація за 2017 рік.

Застосування моделі очікуваних кредитних збитків згідно з МСФЗ 9 за рахунок дострокового визнання кредитних збитків не призвело до формування істотного додаткового резерву на покриття очікуваних кредитних збитків станом на 31 грудня 2017 року, тому порівняльна інформація не була представлена.

5.2. Фінансові інвестиції підприємства

Діяльність більшості суб'єктів господарювання так чи інакше пов'язана зі здійсненням інвестиційних заходів. Вкладення коштів у дольові фінансові інструменти інших суб'єктів надає інвестору корпоративні права на об'єкт інвестування. Фінансові інвестиції можна розглядати як 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. З огляду на це інвестиції в інструменти капіталу чільне місце посідають і в міжнародних стандартах фінансової звітності.

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.

Відображення інструментів капіталу в обліку та звітності інвестора, головним чином, визначає природа інвестиції та оцінка можливого впливу на об'єкт інвестування (схема 5.2.1).

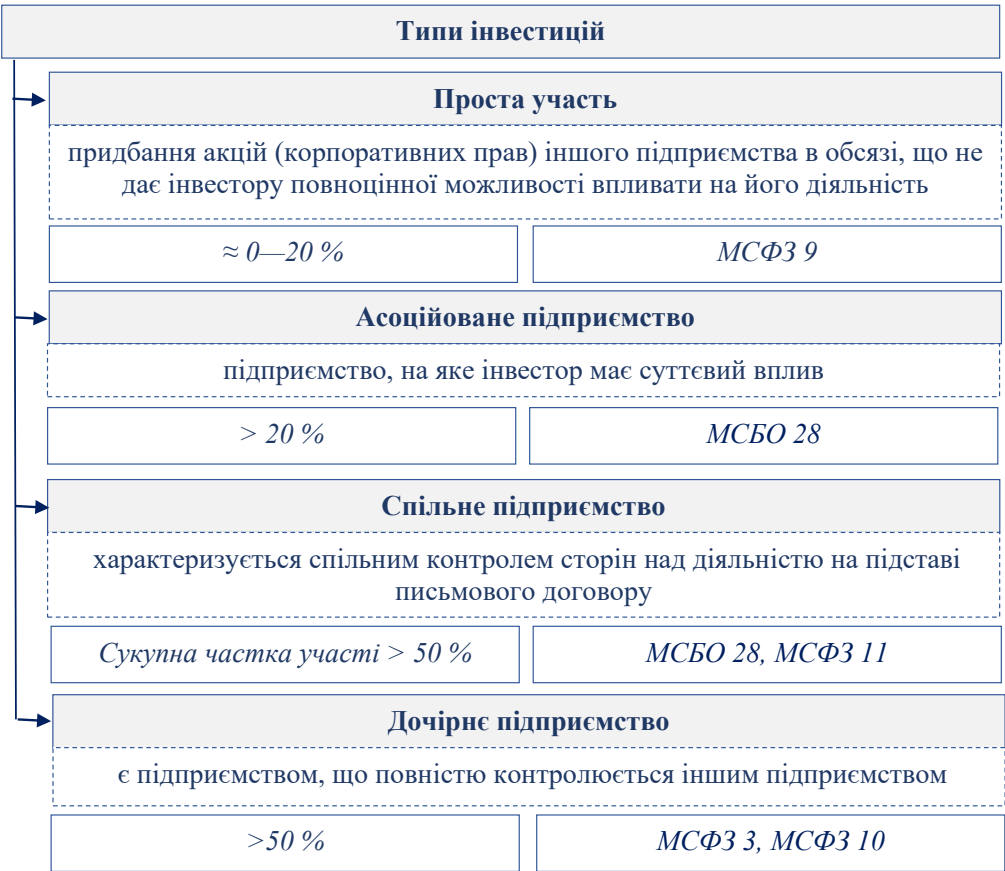


Схема 5.2.1. Типи фінансових інвестицій в інструменти власного капіталу

Отже, якщо підприємство-інвестор має незначну частку прав голосу та не має ані контролю, ані суттєвого впливу на об'єкт інвестування, то воно обліковує свої інвестиції за справедливою вартістю згідно з МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Проте наявність 20 % і більше корпоративних прав має принципово інші наслідки для обліку і звітності.

Особливості використання облікових оцінок

Відповідно до вимог МСБО 27, при складанні окремої фінансової звітності підприємству слід *обліковувати інвестиції* у дочірні, спільні та асоційовані підприємства з використанням таких методів:

- а) за собівартістю;
- б) відповідно до МСФЗ 9;
- в) за методом участі в капіталі згідно з вимогами МСБО 28.

Решту інвестицій в інші суб'єкти господарювання обліковують відповідно до МСФЗ 9. Приміром, відповідно до зазначеного стандарту, в разі первісного визнання фінансових інвестицій в інструменти капіталу іншого підприємства, інвестор оцінює їх за *справедливою вартістю*.

Проте маємо зазначити, що в умовах обмеженості інформації та складності визначення справедливої вартості можливими є певні послаблення вимог. Приміром, у виняткових випадках МСФЗ 9 дозволяє здійснити *оцінку за собівартістю*. Основна умова — собівартість має відображати найкращу оцінку справедливої вартості на дату придбання. І тоді собівартість певний час, по суті, відповідає справедливій вартості. У п. Б 5.2.4 МСФЗ 9 наведено перелік ситуацій, за яких зазначена умова не виконується і на які слід зважати в разі ухвалення відповідного рішення. Наголошуємо також на важливому аспекті: собівартість *ніколи не буде найкращою оцінкою* справедливої вартості, якщо підприємство має справу з інвестиціями в інструменти власного капіталу, що мають котирування.

Щодо подальшої оцінки, то з огляду на загальні вимоги МСФЗ 9 стосовно 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 (схема 5.2.2).

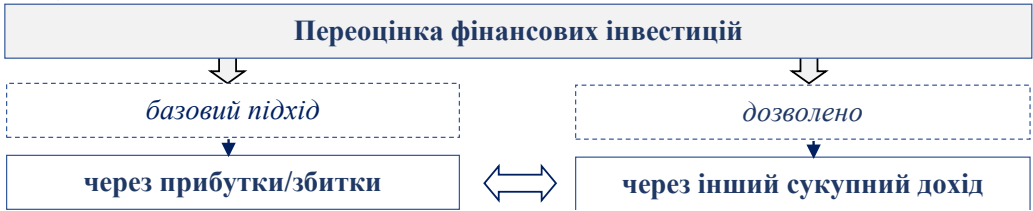


Схема 5.2.2. Особливості подальшої оцінки інвестицій в інструменти капіталу

Так, справді 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** при дотриманні 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.

Приклад 5.2.1

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 справедливую вартість інвестицій оцінюють в 17 млн грн.

Визначимо вплив зазначеної операції на звітність будівельної компанії.

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.

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.

У подальшому інвестор обліковує свої інвестиції за справедливою вартістю, але залежно від обраної бізнес-моделі або через прибутки/збитки, або через інший сукупний прибуток.

Кризові явища на ПАТ «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:

$$25 - 17 = 8 \text{ млн грн.}$$

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 (IFRS) 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання» (схема 5.2.3).

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).

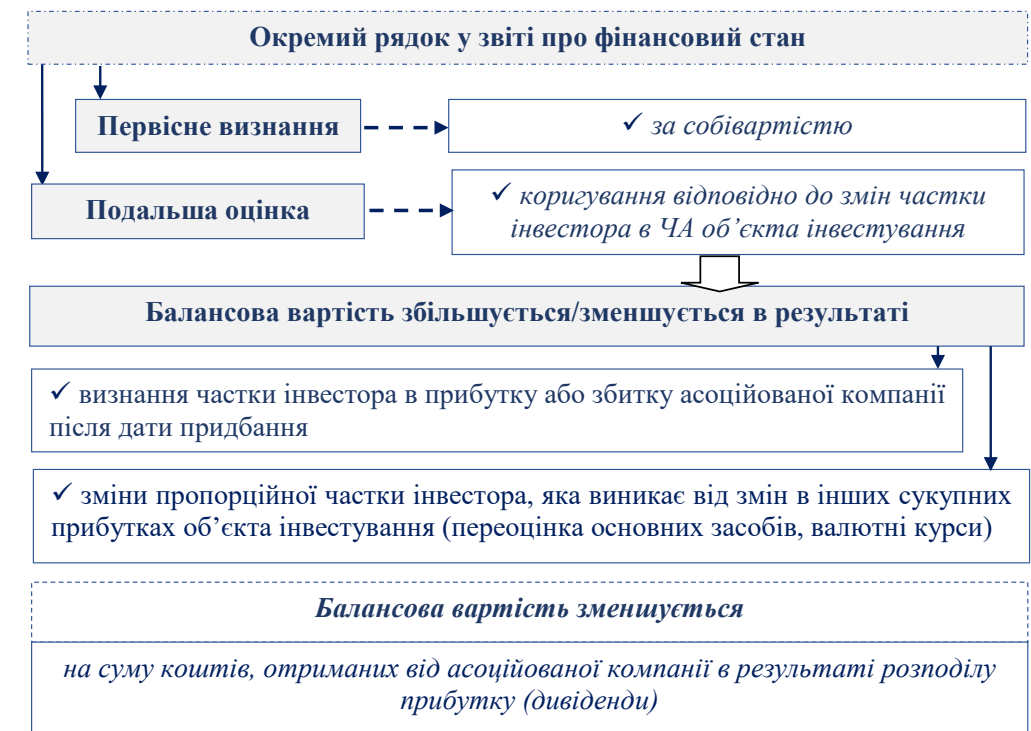


Схема 5.2.3. Алгоритм обліку за методом участі в капіталі

Звертаємо вашу увагу на такі **особливості застосування методу участі в капіталі**:

- інвестицію в асоційоване підприємство обліковують із застосуванням методу участі в капіталі починаючи 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;
- фінансову звітність підприємства слід складати із застосуванням **єдиних облікових політик** щодо подібних операцій та подій за схожих обставин;
- звітність асоційованих та спільних підприємств не консолідується на постатейній основі, оскільки підприємство, що придбало блокувальний пакет акцій, їх не контролює, 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;
- **частка 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).

Приклад 5.2.2

ПрАТ «Нові технології» 02.01.2019 р. 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 р. на виплату дивідендів. У 2019 р. було проведено переоцінку виробничих основних засобів ПАТ «Новобуд», в результаті якої визнано позитивну різницю в 750 тис. грн. Крім цього, 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 р. товари ще перебувають на балансі компанії ПрАТ «Нові технології».

Визначимо вплив зазначеної операції на звітність ПрАТ «Нові технології».

Інвестиція для ПрАТ «Нові технології» має характер асоційованого підприємства, оскільки отримано суттєвий вплив.

Прибуток від інвестиції за 2018 р.: $2\,000 \cdot 30\% = 600$ тис. грн.

Результат переоцінки основних засобів: $750 \cdot 30\% = 225$ тис. грн.

Частка ПрАТ «Нові технології» в нереалізованому прибутку: $(200 - 160) \cdot 30\% = 12$ тис. грн.

Дивіденди до виплати ПрАТ «Нові технології»: $(2\,000 \cdot 50\%) \cdot 30\% = 300$ тис. грн.

Таблиця 5.2.1

Відображення операцій у бухгалтерському обліку

№ з/п	Зміст операції	Бухгалтерські проведення		Сума, тис. грн
		Дебет	Кредит	
1	Придбання корпоративних прав			
	Сплачено кошти	685	311	50 000
	Отримано корпоративні права	141	685	50 000
2	Визнання частки прибутку від інвестиції в ПАТ «Новобуд»	141	721	600
3	Відображено результати переоцінки основних засобів	141	411	225
4	Виключення нереалізованого прибутку	441	281	12
5	Відображено зменшення балансової вартості фінансових інвестицій на дату нарахування дивідендів	373	141	300

Таким чином, балансова вартість інвестиції на 31.12.2019 р. становитиме:
 $50\,000 + 600 + 225 - 300 = 50\,525$ тис. грн.

Підприємство, яке має 50 % і більше корпоративних прав, здебільшого може мати контроль над об'єктом інвестування, яке стає його дочірнім підприємством за наявності ознак, передбачених МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність». Отже, окрім власної індивідуальної фінансової звітності, інвестор повинен скласти консолідовану фінансову звітність (детальніше див. у розділі 9.3).

Розкриття інформації

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 про те, які інвестиції в інструменти капіталу були визначені як такі, що 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, розкриваючи окремо ті, що пов'язані з інвестиціями, визнання яких було припинено протягом звітного періоду, та ті, що пов'язані з інвестиціями, утримуваними на кінець звітного періоду;
- будь-які переміщення кумулятивного прибутку або збитку в межах власного капіталу протягом періоду, в тому числі 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 дещо ширшого розкриття. При цьому слід керуватися вимогами МСФЗ 12. У стандарті окреслено **два основні напрями розкриття інформації**:

1. Характер, масштаби та фінансовий **вплив часток участі** у спільних угодах та асоційованих підприємствах (у розрізі кожної суттєвої частки 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).

2. *Природа та напрями зміни ризиків*, пов’язаних з частками участі:

- зобов’язання щодо спільних підприємств;
- умовні зобов’язання, що пов’язані з частками участі.

Зазначимо також, що інвестиції в асоційовані підприємства, які відображають в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, слід класифікувати як *непоточні активи*. Інформація про частку інвестора в прибутку або збитку таких асоційованих підприємств та балансова вартість таких інвестицій розкривається окремо. Інформацію про частку інвестора в будь-якій припиненій діяльності таких асоційованих підприємств також слід розкривати окремо.

Ілюстрацію подання зведеної фінансової інформації про об’єкт інвестування наведено у *прикладі 5.2.3* на базі консолідованої фінансової звітності АТ «Українська залізниця».

Приклад 5.2.3

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

10. Інвестиції в асоційовані підприємства

29 січня 2016 року Фонд державного майна України передав 47,67% корпоративних прав ПрАТ «Укртранслізинг» АТ «Укрзалізниця» як внесок до статутного капіталу в рамках Реорганізації. Починаючи з цієї дати частка Групи в ПрАТ «Укртранслізинг» обліковується в консолідованій фінансовій звітності за методом участі в капіталі інших підприємств.

ПрАТ «Укртранслізинг» разом з трьома дочірніми підприємствами утворюють групу Укртранслізинг. Група займається наданням послуг з фінансової оренди, операційного лізингу залізничного рухомого складу, транспортно-експедиційного обслуговування та виробництвом залізничних стрілок і вузлів. Ані ПрАТ «Укртранслізинг», ані його дочірні підприємства не мають біржових котирувань. Частина активів групи Укртранслізинг розташована або іншим чином пов’язана з Автономною Республікою Крим та певною територією Донецької та Луганської областей, яка тимчасово не контролюється органами державної влади України (Примітка 2).

Узагальнена інформація про групу Укртранслізинг представлена нижче:

	2018	2017
Оборотні активи	195 941	205 130
Необоротні активи	177 852	222 134
Короткострокові зобов’язання	(19 440)	(22 170)
Довгострокові зобов’язання	(13 166)	(7 033)
Власний капітал	341 187	398 061
Балансова вартість інвестицій	86 765	101 968

	За період від дати передачі корпоративних прав до 31 грудня	
	31 грудня 2018 року	31 грудня 2017 року
Дохід від реалізації	61 612	68 323
Прибуток/(збиток) до оподаткування	(54 755)	2 130
Витрати з податку на прибуток	(2 083)	(2 085)
Прибуток/збиток за період від діяльності, що триває	(56 838)	45

Усього сукупний прибуток/збиток за період від діяльності, що триває	(56 838)	45
Частка Групи у сукупному прибутку/збитку за період	(15 203)	14

Протягом 2018 року були розподілені дивіденди Групі від інших асоційованих підприємств у розмірі 13 тис. грн.

Прибуток асоційованого підприємства розподіляється тільки після отримання схвалення з боку Групи. Станом на звітну дату Група не має наміру давати таке схвалення.

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 року в асоційованих підприємств були відсутні контрактні зобов’язання щодо здійснення капітальних вкладень в майбутньому.

<...>

Протягом 2018 року Група не отримувала дивідендів від асоційованого підприємства (2017 р. — 7 988 тис. грн).

Джерело: <https://www.uz.gov.ua/>

Зверніть увагу, що вимоги до розкриття інформації містить і МСБО 27. Відповідно до цього стандарту, *окрема фінансова звітність 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.

Розкриття інформації про фінансові інвестиції згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 5.2.4* на базі окремої звітності ПАТ «Крюківський вагонобудівний завод» за 2018 рік.

Приклад 5.2.4

Публічне акціонерне товариство «Крюківський вагонобудівний завод»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4. Основні принципи облікової політики

<...>

Фінансові інвестиції в дочірні підприємства

Інвестиції в дочірні підприємства враховуються за собівартістю за винятком резерву під знецінення, що відображається у витратах у тому періоді, в якому він виникає.

Фінансові інвестиції в асоційовані компанії

Асоційована компанія — це компанія, стосовно якої Підприємство має значний вплив. Значний вплив — це повноваження на участь у прийнятті рішень щодо фінансової та операційної політики об’єкта інвестицій, але не контроль або спільний контроль відносно такої політики.

Фактори, що враховують при визначенні наявності значного впливу або спільного контролю, аналогічні факторам, що враховують при визначенні наявності контролю над дочірніми компаніями.

Інвестиції Підприємства в асоційовану компанію враховуються за методом участі в капіталі.

Відповідно до методу участі в капіталі інвестиція в асоційовану компанію спочатку визнається за собівартістю, і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки Підприємства в прибутку або збитку об’єкта інвестування після дати

придбання. Гудвіл, що відноситься до асоційованої компанії, включається у балансову вартість інвестицій і не амортизується, а також не піддається окремій перевірці на предмет знецінення.

Звіт про фінансові результати відображає частку Підприємства у фінансових результатах діяльності асоційованої компанії. Зміни іншого сукупного доходу таких об'єктів інвестицій подаються у складі іншого сукупного доходу Підприємства. Крім того, якщо мала місце зміна, безпосередньо визнана в капіталі асоційованої компанії, Підприємство визнає свою частку такої зміни і розкриває цей факт, коли це застосовне, у звіті про власний капітал. Нереалізовані прибутки і збитки, що виникають по операціях Підприємства з асоційованою компанією, виключені в тому ступені, в якому Підприємство має частку участі в асоційованій компанії.

Частка Підприємства в прибутку або збитку асоційованої компанії представлена безпосередньо в звіті про фінансові результати за рамками операційної прибутку. Вона є прибутком або збитком після обліку оподаткування і неконтрольної частки участі в дочірніх компаніях асоційованої компанії. Фінансова звітність асоційованої компанії складається за той самий звітний період, що й фінансова звітність Підприємства. У разі потреби в неї вносяться коригування з метою приведення облікової політики у відповідність до облікової політики Підприємства.

Після застосування методу участі в капіталі Підприємство застосовує вимоги МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», щоб визначити, чи треба визнавати будь-який додатковий збиток від зменшення корисності. На кожну звітну дату Підприємство встановлює наявність об'єктивних свідчень знецінення інвестицій в асоційовану компанію. У разі наявності таких свідчень Підприємство розраховує суму знецінення як різницю між відшкодованою вартістю асоційованої компанії та її/його балансовою вартістю, і визнає цю суму в звіті про фінансові результати за статтею «Частка в прибутку асоційованої компанії».

У разі втрати значного впливу над асоційованою компанією підприємство оцінює і визнає інвестиції, що залишилися, за справедливою вартістю. Різниця між балансовою вартістю асоційованої компанії на момент втрати значного впливу і справедливою вартістю інвестицій, що залишилися, і надходженнями від вибуття визнається у складі прибутку або збитку.

<...>

21. Фінансові інвестиції

Довгострокова частина

	2018	2017
Інвестиції в дочірні підприємства	28 684	28 684
Інвестиції в асоційовану компанію	1 931	3 516
Інші фінансові інвестиції	4 831	4 864
Усього довгострокова частина	35 446	37 064
Усього	35 446	37 064

Зменшення суми фінансових інвестицій пов'язане з поверненням (реалізацією) Підприємством акцій ПАТ «Дніпровагонмаш».

Інші фінансові інвестиції класифікуються як доступні для продажу й включають:

- інвестиції в дольові цінні папери компаній у сумі 4 831 тис. грн, акції яких не включені в списки біржових котирувань.

15 вересня 2015 року Підприємство придбало 24,85 % частки в ТОВ «ПРФД» та враховує фінансову інвестицію в асоційовану компанію за методом участі в капіталі на 31 грудня 2018 року в сумі 1 931 тис. грн (на 31 грудня 2017 року — 3 516 тис. грн).

Джерело: <http://www.kvsz.com/>

5.3. Гроші та їх еквіваленти

Спроможність підприємства забезпечити безперервну діяльність значною мірою залежить від його фінансової стійкості, ліквідності та платоспроможності. Тому надзвичайно важливими є абсолютно ліквідні активи суб'єктів господарювання — грошові кошти та їх еквіваленти. Здатність генерувати грошові кошти та правильно організувати грошовий обіг є надзвичайно важливими практичними функціями, які, своєю чергою, потребують достовірного відображення грошових коштів та їх еквівалентів у фінансовій звітності.

Сутність та визнання

Гроші та їх еквіваленти за своїм характером є фінансовими інструментами, зокрема фінансовими активами, які регулюються вимогами МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» та МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти». Проте ключові визначення щодо грошей та їх еквівалентів містить МСБО (IAS) 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Відповідно до МСБО 7 грошові кошти складаються з готівки в касі, коштів на рахунках у банках і депозитів до запитання. Щодо еквівалентів грошових коштів, то під ними МСБО 7 розуміє короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості (схема 5.3.1).

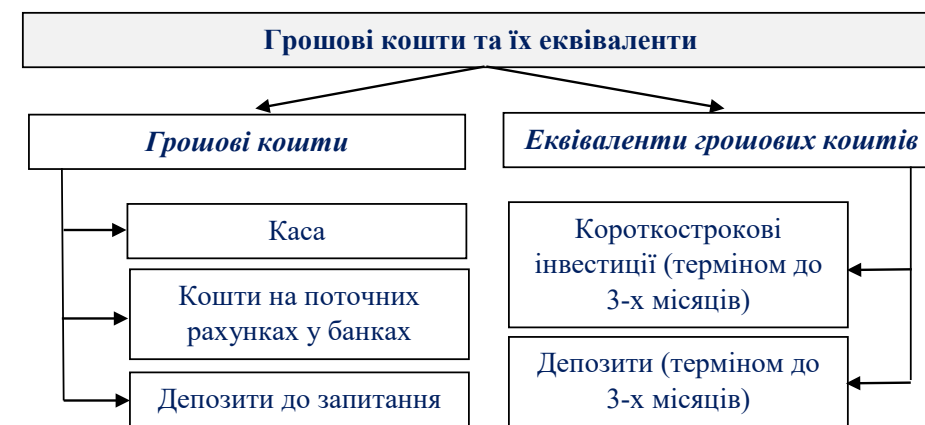


Схема 5.3.1. Грошові кошти та їх еквіваленти

Еквіваленти грошових коштів призначені для погашення короткострокових зобов'язань, а не для інвестицій чи якихось інших цілей. Критеріями класифікації інвестиції як еквівалента грошових коштів є такі:

- здатність вільно конвертуватися у заздалегідь відому суму грошових коштів;
- незначний ризик зміни вартості;
- короткий строк погашення (не більше трьох місяців).

До грошових коштів та їх еквівалентів належать:

- гроші в касі;
- гроші в дорозі (інкасовані грошові кошти, ще не перераховані на розрахунковий рахунок банку);
- грошові кошти на поточних рахунках підприємства (у національній та іноземній валютах), доступні для користування;

депозити до запитання та короткострокові депозити;

- векселя до пред'явлення або короткострокові векселя (до 3-х місяців);
- короткострокові облігації (до 3-х місяців).

МСБО 7 акцентує увагу на тому, що інвестиції в інструменти власного капіталу не входять до складу еквівалентів грошових коштів, якщо вони не є за сутністю еквівалентами грошових коштів, наприклад, у випадку привілейованих акцій, придбаних протягом короткого періоду їх погашення і з визначеною датою викупу. До того ж, якщо інвестиція початково має тривалий період погашення, вона не може бути прирівняна до грошових коштів та їх еквівалентів і тоді, коли період погашення стане дорівнювати три місяці.

Банківські овердрафти є компонентом грошових коштів та їх еквівалентів за умови, що вони підлягають погашенню за вимогою і є невід’ємною частиною управління грошовими коштами суб’єкта господарювання. При цьому характерними є часті коливання залишків коштів на банківських рахунках — від перевищення надходжень до перевищення витрат. В інших випадках овердрафт підлягає відображенню у складі заборгованості за кредитами та позиками отриманими.

Рішення інвестувати надлишок грошових коштів в еквіваленти грошових коштів є складовою процесу управління грошовими коштами.

Особливості оцінки

Відповідно до вимог МСФЗ 9, суб’єкт господарювання під час первісного визнання оцінює фінансовий актив за його справедливою вартістю плюс або мінус витрати на операцію. Після первісного визнання фінансовий актив оцінюється за справедливою чи амортизованою вартістю. Грошові кошти та їх еквіваленти зазвичай обліковуються за амортизованою вартістю із використанням ефективної ставки відсотка.

При цьому під ефективною ставкою відсотка МСФЗ 9 розуміє ставку, яка забезпечує точне дисконтування оцінюваних майбутніх грошових потоків або надходжень за очікуваний строк дії фінансового активу або фінансового зобов’язання до валової балансової вартості фінансового активу.

Грошові кошти, для яких існує обмеження щодо використання, виключаються зі складу грошових коштів та їх еквівалентів. МСБО 7 наводить такий приклад: залишки грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних дочірнім підприємством, яке здійснює свою діяльність у країні, де застосовується контроль за обміном валют або інші правові обмеження, коли залишки недоступні для спільного використання материнським підприємством або іншими дочірніми підприємствами.

Приклад 5.3.1

ТОВ «Синтез» у своїй фінансовій звітності за 2017 р. має визнати грошові кошти, пов’язані з наведеними нижче операціями як обмежені у використанні та зазначити цей факт у Примітках:

- ТОВ «Синтез» отримало банківський кредит. На вимогу банку підприємство відкрило рахунок, щоб накопичувати суми, які в майбутньому будуть спрямовані на погашення основного боргу і відсотків за кредитом (гроші, перераховані на цей рахунок, визнають обмеженими у використанні, оскільки підприємство може спрямувати їх тільки на погашення кредиту);
- грошові кошти на одному з рахунків ТОВ «Синтез», які заблоковано у зв’язку із судовим розглядом;
- грошові кошти, зарезервовані для оплати спеціальних компенсацій працівникам відповідно до договору, укладеного зі страховою компанією;
- суми, передані в заставу для забезпечення за отриманими довгостроковими позиками (обмеження грошових коштів буде знято після погашення цих позик);
- частина грошових коштів на рахунку в межах певного ліміту, якщо передбачено обов’язковий залишок коштів на рахунку відповідно до договору з банком.

Наприклад, АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» наводить кошти, обмежені у використанні, окремим рядком, а також дає коментарі щодо того, в чому полягають обмеження (приклад 5.3.2).

Приклад 5.3.2

<...>

Поточні фінансові інвестиції й гроші та їх еквіваленти представлені таким чином:

У тисячах гривень	31 грудня 2017 р.	31 грудня 2016 р.
Грошові кошти	18 485 661	17 660 966
Грошові кошти з обмеженим використанням	-	679 771
Усього	18 485 661	18 340 737

Поточні фінансові інвестиції. Станом на 31 грудня 2016 року поточні фінансові інвестиції включали грошові кошти з обмеженим використанням та становили 679 771 тисяч гривень. У 2017 році на підставі наказу суду ці грошові кошти у повному обсязі були перераховані банком на погашення заборгованості кредитора.

<...>

Джерело: <http://www.naftogaz.com/>

Розкриття інформації

Підприємство розкриває суму грошових коштів та їх еквівалентів окремим рядком у Звіті про фінансовий стан. При цьому у Примітках до фінансової звітності необхідно конкретизувати таку інформацію:

- застосовну підприємством політику щодо грошових коштів, критерії визнання грошових еквівалентів, а також компонентний склад грошових коштів та їх еквівалентів;
- суму значних залишків грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних суб’єктом господарювання і недоступних для використання підприємством або групою (якщо готується консолідована звітність);
- залишки грошових коштів та їх еквівалентів, представлених в іноземній валюті;
- додаткові розкриття, що є доречними для кращого розуміння фінансового стану і ліквідності суб’єкта господарювання (наприклад, сума невикористаних запозичених коштів із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів);
- узгодженість суми грошових коштів у Звіті про фінансовий стан та Звіті про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів надає інформацію про грошові потоки підприємства у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності, а також дозволяє узгоджувати вхідні та вихідні залишки грошових коштів. Детальну характеристику Звіту про рух грошових коштів наведено у розділі 2.5.

Розкриття інформації про грошові кошти та їх еквіваленти згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 5.3.3 на базі звітності АТ «Райффайзен Банк Аваль» за 2017 рік.

Приклад 5.3.3

Акціонерне товариство «Райффайзен банк аваль»
Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

4. Основні положення облікової політики

Грошові кошти та їх еквіваленти

Грошові кошти та їх еквіваленти являють собою активи, які можна конвертувати у визначені суми готівки за першою вимогою і яким притаманний незначний ризик зміни вартості. Грошові кошти та їх еквіваленти включають готівкові кошти, поточні рахунки в Національному банку України та інших кредитних установах та кошти овернайт в інших кредитних установах.

<...>

Оцінка впливу МСФЗ 9

МСФЗ 9 вплине на класифікацію та оцінку фінансових активів, що утримувались станом на 1 січня 2018 року Банку, наступним чином:

— грошові кошти та їх еквіваленти, заборгованість кредитних установ, кредити клієнтам та інші фінансові активи, які класифікуються як кредити та дебіторська заборгованість, що оцінюються за амортизованою собівартістю згідно з МСБО 39 також в цілому будуть оцінюватись за амортизованою собівартістю згідно з МСФЗ 9. Банком було проведено тести на відповідність контрактних грошових потоків (SPPI-test) або еталонне тестування (Benchmark test).

<...>

7. Грошові кошти та її еквіваленти

Грошові кошти та їх еквіваленти включають:

	2017	2016
Готівкові кошти	5 458 069	3 722 585
Поточний рахунок в Національному банку України	2 321 614	1 592 063
Поточні рахунки в інших кредитних установах	756 361	3 544 856
Кошти овернайт в інших кредитних установах	1 761 687	1 434 151
	10 297 731	10 293 655
Мінус - Резерв під зменшення корисності	(503)	(900)
Грошові кошти та їх еквіваленти	10 297 228	10 292 755

Станом на 31 грудня 2017 року Банк мав концентрацію залишків коштів на поточних рахунках та коштів овернайт в інших кредитних установах у розмірі 2 491 943 тис. грн від п'яти найбільших банків, чотири з яких мають кредитний рейтинг «інвестиційний клас», визначений рейтинговими агентствами «Moody's» та «Standard and Poor's» (2016р. — 4 856 463 тис. грн від п'яти найбільших банків, які мають кредитний рейтинг «інвестиційний клас»).

Динаміка змін у резервах під зменшення корисності на сукупній основі за поточними рахунками в інших кредитних установах, була такою:

	2017	2016
На 1 січня	900	551
(Зменшено)/нараховано за рік	(449)	211
Курсові різниці	52	138
На 31 грудня	503	900

Джерело: <https://www.aval.ua/>

5.4. Кредити та позики

Фінансовим базисом будь-якого підприємства є власний капітал. Проте досить часто виникають ситуації, за яких вкрай необхідним є залучення додаткових ресурсів. Кредити та позики є фінансовими інструментами, що дають можливість отримати додаткові кошти у доволі короткий термін, розширити обсяг діяльності та забезпечити більш ефективне використання власних ресурсів. Саме тому надзвичайно важливим є достовірне визнання, облік та розкриття інформації про фінансові зобов'язання за кредитами та позиками у фінансовій звітності.

Сутність та класифікація

Позика — це передавання грошових коштів чи інших цінностей матеріального характеру однією стороною економічних відносин іншій за договором на певний строк та з визначеними умовами. Найбільш поширеною формою позики є кредит, який є угодою на надання позикових коштів кредитором позичальнику на умовах повернення та зазвичай платності.

Основні різновиди кредитів та позик, які є важливими у контексті бухгалтерського обліку та складання звітності щодо кредитних зобов'язань, наведено в таблиці 5.4.1.

Таблиця 5.4.1
Класифікація кредитних зобов'язань

Ознака	Види кредитів і позик
За строками використання	Короткострокові (термін погашення не перевищує 12 місяців). Довгострокові (термін погашення перевищує 12 місяців). <i>Примітка:</i> та частина довгострокового кредиту або позики, термін погашення якої не перевищує 12 місяців, підлягає переведенню до складу короткострокових кредитів та позик
За забезпеченням	Забезпечені заставою (майном, майновими правами, цінними паперами) Гарантовані (банками, майном третьої особи). З іншим забезпеченням (порука, свідоцтво страхової компанії). Незабезпечені (бланкові)
За порядком повернення	З разовим повернення усієї суми боргу після закінчення терміну кредитного договору. З поступовим погашенням кредиту рівними строковими виплатами. За особливими умовами, визначеними у кредитному договорі

Визнання та первісна оцінка

У розумінні міжнародних стандартів фінансової звітності кредит є фінансовим інструментом, а отже, регулюється вимогами МСФЗ 7 та МСФЗ 9. При цьому для позичальника за своєю сутністю кредит є фінансовим зобов'язанням.

Первісне визнання та оцінка отриманих кредитів та позик здійснюється за справедливою вартістю. Важливим є той факт, що вартість коригується з урахуванням прямих витрат за угодою (тих, які не були би понесені у разі відсутності цієї угоди). Справедлива вартість позики відрізняється від суми зазначеної в договорі, за таких умов:

1) позика є безвідсотковою: справедлива вартість оцінюється як поточна вартість всіх майбутніх грошових виплат, дисконтованих за середньою відсотковою ставкою на такі позики;

2) позика є платною, однак застосовується неринкова ставка відсотка (наприклад, 15 %, а середня ринкова — 23 %): справедливою вартістю є дисконтована вартість за вирахуванням договірних відсотків і комісій.

Сутність дисконтування полягає у приведенні майбутньої вартості грошових коштів до їх теперішньої вартості. Ключова ідея дисконтування базується на тому, що цінність певної суми грошей сьогодні є вищою, ніж її цінність у майбутньому. Формули для розрахунку справедливої вартості кредитного зобов’язання подано в таблиці 5.4.2.

Таблиця 5.4.2
Застосування дисконтування при розрахунку справедливої вартості

Сфера застосування	Формула
У разі одноразового платежу наприкінці терміну	$PV = FV : (1 + i)^n$, де PV — поточна вартість, FV — майбутня вартість через n років, i — ставка дисконтування
У разі здійснення платежів на регулярній основі	$PV = FV \times K_d$, де K_d — коефіцієнт дисконтування (береться з таблиць дисконтування)
У разі незмінних анuitетних платежів з використанням можливостей MS Excel	$PV = \text{ПС(ставка;кпер;плт;бс;тип)}$, де ставка — це відсоткова ставка за період; кпер — кількість періодів платежів; плт — сума, що сплачується в кожний період (є незмінною); бс — майбутня вартість або залишок коштів після останньої виплати (0 або передбачений залишок); тип — виплата відбувається наприкінці періоду (0) або на початку (1)

Подальша оцінка

Кредити та позики належать до фінансових зобов’язань, які оцінюються за амортизованою собівартістю з використанням ефективної ставки відсотка.

Формулу амортизованої собівартості наведено на схемі 5.4.1.



Схема 5.4.1. Алгоритм розрахунку амортизованої собівартості

Таким чином, застосування ефективної ставки відсотка передбачає обчислення амортизованої собівартості кредитного зобов’язання і розподіл відсоткових витрат протягом періоду кредитування.

Ефективна ставка відсотка — це ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі протягом очікуваного терміну кредиту до балансової вартості цього кредиту (позики). У випадку неринкових умов кредитування необхідним є застосування професійного судження для обґрунтування ефективної ставки відсотка.

Відображення кредитного зобов’язання у звіті про фінансовий стан припиняється за умови його погашення, виконання, анулювання або закінчення терміну дії.

Приклад 5.4.1

ТОВ «Синтез» 28.12.2018 р. уклало договір на отримання від ТОВ «Фортуна» безвідсоткової позики на суму 1,5 млн грн. Кошти отримано 30.12.2018 р. За умовами договору, ТОВ «Синтез» має погасити позику протягом 3 років рівними частинами щорічно (виплати 30 грудня кожного наступного року). Ринкова ставка відсотку на аналогічні позики — 25 %.

Необхідно:

- Розрахувати первісну вартість фінансового зобов’язання на момент отримання позики.
- Показати, як буде відображена отримана позика у фінансовій звітності за 2019, 2020 та 2021 роки.
- Для визначення справедливої вартості позики на момент її отримання необхідно продисконтувати всі майбутні виплати (щорічно виплачується 500 тис. грн):
 $500 \times 1,95200^* = 976$ (тис. грн).
**Коефіцієнт поточної вартості анuitету.*
При цьому буде визнано фінансовий дохід від дисконтування позики у сумі:
 $500 - 976 = 524$ (тис. грн).
- Балансова вартість отриманої позики та витрати на відсотки за 2019—2021 рр. становитимуть:

Рік	Балансова вартість позики на початок періоду	Виплати основної суми боргу	Відсотки	Балансова вартість позики на кінець періоду
1	2	3	4=2*25%	5=2-3+4
2019	976	500	244	720
2020	720	500	180	400
2021	400	500	100	0
	↓	↓	↓	↓
	Звіт про фінансовий стан	Звіт про рух грошових коштів	Звіт про прибутки і збитки	Звіт про фінансовий стан
	Усього	1 500	524	х

Витрати на позики

Відповідно до МСБО 23, витрати на позики — це витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб’єктом господарювання у зв’язку із запозиченням коштів. Вони можуть включати:

- витрати на сплату відсотків, обчислені за допомогою методу ефективної ставки відсотка;
 - фінансові витрати, пов’язані з фінансовою орендою;
 - курсові різниці, що виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті.
- У певних випадках витрати на позики можуть бути капіталізовані (схема 5.4.2).



Схема 5.4.2. Умови капіталізації витрат на позики

Приклад 5.4.2

1. Підприємство буде приміщення нового цеху за рахунок банківського кредиту розміром 1 млн грн.

Це кваліфікований актив, витрати за позикою капіталізуються;

2. Підприємство вкладає позикові кошти в розмірі 1,5 млн грн у придбання земельної ділянки. Через рік керівництво планує або реалізувати ділянку, або побудувати на її території склад. До того моменту ніяких дій для підготовки активу до використання або продажу не здійснюється.

Це не кваліфікований актив, капіталізація витрат на позику неможлива.

Підприємство має починати капіталізацію витрат на позики як частину собівартості кваліфікованого активу на дату початку капіталізації, тобто коли:

- понесено витрати, пов'язані з активом (ті витрати, результатом яких є сплата грошових коштів, передача інших активів або прийняття зобов'язань під певний відсоток);
- понесено витрати на позики;
- ведеться діяльність, необхідна для підготовки активу до його використання за призначенням або продажу (фізичне створення активу, а також технічна та адміністративна робота, виконувана до його створення, наприклад, отримання дозволу на будівництво).

Можливими є випадки, коли підприємство зобов'язане призупинити капіталізацію витрат на позики. Це відбувається, коли наявні факти призупинення активної розробки кваліфікованого активу. Проте існує два винятки, коли капіталізація не припиняється:

- 1) протягом періоду здійснення технічної та адміністративної роботи;
- 2) у разі тимчасової затримки частини процесу, необхідної для підготовки активу, до його передбаченого використання або реалізації.

Протягом періоду, коли капіталізація витрат на позики призупинена, витрати визнаються витратами періоду.

Повне припинення капіталізації витрат на позики є характерним для того моменту, коли завершено практично всю діяльність з підготовки активу до використання за призначенням або до продажу. При цьому за умови завершення фізичного будівництва, щоденна адміністративна робота все ще може тривати. Якщо залишилися лише незначні деталі, приміром, оформлення об'єкта відповідно до вимог покупця чи користувача, це свідчить про завершення діяльності щодо активу.

Якщо для створення кваліфікованого активу було використано конкретну позику, і ці кошти не були залучені на інші цілі, то всі витрати за цією позикою необхідно капіталізувати у собівартість активу. Якщо запозичені кошти тимчасово було інвестовано, і був отриманий інвестиційний прибуток, то сума такого прибутку вираховується із фактичних витрат на позику при їх капіталізації.

Утім, часто виникають ситуації, коли фінансування є централізованим, або позикові кошти використовуються на різні цілі. У цьому випадку капіталізовані витрати визначають за допомогою норми капіталізації.

Норма капіталізації — це середньозважена відсоткова ставка за всіма позиками (крім цільових), що залишилися непогашеними протягом звітного періоду. Таким чином, сума витрат за позиками, що підлягають капіталізації, розраховують як добуток:

Кошти, витрачені на створення кваліфікованого активу × Норма капіталізації

До того ж вартість витрат, що капіталізуються, не повинна перевищувати загальну вартість витрат за всіма позиками за період.

Приклад 5.4.3

ТОВ «Синтез» здійснює будівництво мосту. Для реалізації проекту будівництва 02.01.2019 р. отримано банківський кредит обсягом 3 млн грн під 19 % річних терміном на 3 роки. Перші виплати постачальникам матеріалів виконано 01.02.2019 р. Безпосередньо будівництво розпочато 01.03.2019 р. Будівництво було призупинено з 10.04.2019 по 25.04.2019 р. (часткове призупинення у зв'язку зі щорічним паводком), а також з 01.07.2019 р. по 31.07.2019 р. (вимушена зупинка будівництва через затримку у постачанні матеріалів). Станом на 31.12.2019 р. фізичне будівництво активу завершено, але адміністративна робота щодо підготовки його до здачі в користування все ще ведеться. Кредитний ресурс використано в повному обсязі.

Примітка. Вільні позикові кошти протягом перших 2 місяців були тимчасово інвестовані, в результаті отримано прибуток розміром 20 тис. грн.

Необхідно розрахувати вартість витрат на позики, що підлягають капіталізації у собівартості активу станом на 31.12.2019 р.

1. Визначимо період капіталізації витрат на позику:

- з 02.01.2019 р. по 28.02.2019 р. капіталізація не здійснюється;
- з 01.03.2019 р. підприємство починає капіталізувати витрати, оскільки саме на цю дату виконуються 3 вихідні умови (отримано позику, здійснено витрати за активом, розпочато роботи з будівництва);
- з 10.04.2019 р. по 22.04.2019 р. капіталізація не припиняється, оскільки повинь є щорічною, отже, про неї знали і передбачили високий рівень води у період спорудження мосту, затримка була тимчасовою і частковою;

- з 01.07.2019 р. по 31.07.2019 р. капіталізацію призупинено, оскільки відбулася вимушена непередбачена зупинка будівництва.
- 31.12.2019 р. капіталізацію повністю зупинено, оскільки фізичне будівництво мосту завершено.

Таким чином, капіталізація здійснювалася з 01.03.2019 р. по 30.06.2019 р. та з 01.08.2019 р. по 31.12.2019 р., тобто протягом 9 місяців.

2. Визначимо суму витрат на позику, що підлягають капіталізації станом на 31.12.2019 р.

Загальні витрати на позику за 2019 р.: $3\,000 \times 19\% = 570$ тис. грн.

Капіталізована частина: $570 : 12 \times 9 - 20 = 407,5$ тис. грн.

(Зменшено на інвестиційний прибуток розміром 20 тис. грн)

Витрати періоду: $570 - 407,5 = 162,5$ тис. грн.

Розкриття інформації

Підприємству слід розкривати весь спектр інформації про кредити та позики, який дозволить користувачам фінансової звітності оцінити вплив цього фінансового інструмента на фінансовий стан та результати діяльності.

У Звіті про фінансовий стан мають бути відображені:

- амортизована вартість кредитів та позик — у розділах «Довгострокові зобов’язання» та «Поточні зобов’язання» залежно від термінів погашення (з включенням поточної частини довгострокових кредитів до складу поточних зобов’язань);
- нараховані на звітну дату, проте ще не сплачені відсотки за кредитами та позиками — у розділі «Поточні зобов’язання».

У Звіті про сукупний дохід мають бути висвітлені фінансові витрати, безпосередньо пов’язані з кредитами та позиками (як окрема стаття витрат).

У Примітках до фінансової звітності треба розкривати:

- стислий виклад облікових політик, що є доречними для розуміння фінансової звітності в частині кредитів та позик, основи застосованих оцінок;
- кількісну інформацію щодо зобов’язань за строками погашення із зазначенням періодів, що залишилися до погашення (за умови, що це є суттєвим для розуміння часу майбутніх виплат за позиками);
- ефективну ставку відсотка на дату визнання кредиту у складі фінансових зобов’язань, що оцінюються за амортизованою собівартістю;
- справедливую вартість кредитних зобов’язань, якщо вона відрізняється від балансової (за умови, що її можна достовірно оцінити);
- інформацію про надані забезпечення і гарантії, їх характер, а також вартість майна, переданого в заставу;
- інформацію щодо капіталізованих витрат на позики, а саме:

— облікову політику в частині таких витрат;

— суму витрат за позиками, що капіталізовані протягом звітного періоду;

— норму капіталізації, що використана для визнання дозволеної для капіталізації суми витрат на позики;

- зобов’язання, за якими є свідчення невиконання або порушення, а саме:

— докладну інформацію про будь-які невиконання та порушення протягом звітного періоду (щодо основної суми, відсотків або строків погашення);

— балансову вартість позик, за якими відбулися порушення;

— чи було виправлено порушення або чи переглянуто умови кредитного зобов’язання до моменту затвердження фінансової звітності до випуску;

- інформацію, що пов’язана з управлінням фінансовими ризиками (відображення кредитних зобов’язань у розрізі валют, у розрізі перегляду відсоткових ставок тощо);
- іншу інформацію, що є доречною для більш повного розуміння характеру фінансових зобов’язань та їх впливу на фінансову звітність.

Розкриття інформації про кредити та позики за вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 5.4.4* на базі звітності АТ «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України» за 2017 рік.

Приклад 5.4.4

Акціонерне товариство «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»
Примітки до фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

13. Позики

Позики Компанії були представлені таким чином:

У тисячах гривень	31.12.2017	31.12.2016
Довгострокові		
Банківські позики	14 117 317	22 971 585
Усього довгострокова частина	14 117 317	22 971 585
Короткострокові		
Банківські позики	25 009 792	24 889 042
Поточна заборгованість за довгостроковими позиками та облігаціями	17 101 897	19 388 256
Нараховані відсотки	474 809	622 988
Усього короткострокова частина	42 586 498	44 900 286
Усього	56 703 815	67 871 871

У 2017 році Компанія уклала додаткові угоди з банками, що передбачають зниження відсоткових ставок, зміну графіків погашення заборгованостей із перенесенням остаточних термінів їх погашення до 2018—2020 років, а також зміну виду кредиту на відновлювальну кредитну лінію по одному з договорів. Компанія проаналізувала вплив зазначених змін на фінансові зобов’язання та дійшла висновку, що вони не є значними змінами умов фінансових зобов’язань.

У грудні 2017 року Компанія здійснила планове погашення гарантованих державою облігацій на 4 800 000 тисяч гривень, випущених у 2013 році. Протягом строку обігу облігацій Компанія вчасно та в повному обсязі виконувала свої зобов’язання за ними.

Ефективні відсоткові ставки і валюта позик представлені таким чином:

У тисячах гривень	31 грудня 2017 року		31 грудня 2016 року	
	Балансова вартість	% річних	Балансова вартість	% річних
Долари США	25 559 046	6,4	41 746 656	7,7
Гривні	20 551 422	17,6	26 125 215	18,9
Євро	10 593 347	1,9	-	-
Усього	56 703 815		67 871 871	

Застави. Станом на 31 грудня 2017 та 2016 років усі залишки за позиками Компанії були забезпечені такими активами:

У тисячах гривень	31.12.2017	31.12.2016
Надходження від майбутніх продажів	34 574 649	136 966 120
Запаси (Примітка 8)	37 061 723	42 545 343

Гарантії. Станом на 31 грудня 2017 року зобов’язання за позиками Компанії в сумі 20 981 549 тисяч гривень були гарантовані державою (31 грудня 2016 року — 28 524 443 тисячі гривень).

Узгодження зобов’язань, що пов’язані з фінансовою діяльністю

У тисячах гривень	Рух коштів у результаті фінансової діяльності		Негрошові операції	Витрати за відсотками (Примітка 21)	31 грудня 2017 року
	1 січня 2017 року				
Банківські позики	63 071 871	(37 327 066)	24 352 888	6 606 122	56 703 815
Облігації	4 800 000	(5 278 672)	-	478 672	-
Усього	67 871 871	(42 605 738)	24 352 888	7 084 794	56 703 815

Негрошові операції включають сплату банками-кредиторами постачальникам за придбаний природний газ, а також курсові різниці по кредитах у валюті.

<...>

21. Фінансові витрати

Фінансові витрати за роки, що закінчилися 31 грудня, представлені таким чином:

У тисячах гривень	2017	2016
Відсотки за банківськими позиками та облігаціями	7084 794	8 083 575
Витрати на комісії банків	268 981	23 451
Амортизація дисконту за зобов’язаннями за виплатами працівникам (Примітка 14)	5 762	10 198
Збиток при первісному визнанні фінансових активів за амортизованою вартістю	-	59 865
Інші фінансові витрати	4 597	4 548
Усього	7 364 134	8 181 637

<...>

27. Основа підготовки та основні принципи облікової політики

<...>

Позики. Позики включають банківські позики та облігації.

Позики первісно визнаються за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат, понесених на здійснення операцій. Позики у подальшому відображаються за амортизованою вартістю із використанням методу ефективної відсоткової ставки. Банківські овердрафти включаються до складу позик у звіті про фінансовий стан.

<...>

Фінансові доходи та витрати. Фінансові доходи та витрати включають витрати на виплату відсотків за позиками, збитки від дострокового погашення кредитів, доходи з відсотків за інвестованими коштами, доходи або збитки від створення фінансових інструментів, використання відсотків за пенсійними зобов’язаннями та резервами, а також прибутки і збитки від курсових різниць.

Витрати на позики, які стосуються активів, для будівництва яких потрібен суттєвий період часу, капіталізуються як частина первісної вартості активу. Усі інші витрати на відсотки та інші витрати, понесені у зв’язку із позиками, відносяться на витрати із використанням методу ефективної відсоткової ставки.

Джерело: <http://www.naftogaz.com/>

5.5. Оренда в обліку та звітності орендодавця

За певних обставин на балансі підприємства можуть перебувати активи, які не використовуються у поточній діяльності. В такому разі доволі обґрунтованим є рішення щодо передачі таких об’єктів іншим суб’єктам господарювання на тимчасовій основі та на умовах платності. Важливо розуміти, як відображати передані активи у звітності підприємства-власника за різних можливих типів оренди. Міжнародні стандарти містять ґрунтовні пояснення щодо цього.

Класифікація оренди для орендодавця

На відміну від обліку оренди в орендаря (див. розділ 4.7), для орендодавця МСФЗ 16 не наводить принципово нових правил. Звісно, певні уточнення є, проте основним, як і раніше, залишається *поділ оренди* для обліково-звітних потреб *на операційну та фінансову* (схема 5.5.1).



Схема 5.5.1. Класифікація оренди

Обов’язково пам’ятайте, що при розподілі оренди на операційну та фінансову головне аналізувати *зміст операції*, а не форму договору. Для класифікації оренди як фінансової не обов’язково мати всі ствердні відповіді на запитання, наведені на схемі 5.5.1.

Підприємство індивідуально обирає кілька найбільш важливих. Наприклад, ПрАТ «Київстар» виокремило для себе два основні показники (*приклад 5.5.1*).

Приклад 5.5.1

Приватне акціонерне товариство «Київстар»

Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

5. Основні положення облікової політики

<...>

Оренда

Оренду класифікують як фінансову в тому випадку, коли за умовами оренди всі значні ризики та вигоди від власності передають орендареві. Усі інші типи оренди класифікують як операційну оренду. Оцінка оренди залежить від сутності операцій. Водночас існують такі умови, що дозволяють Групі класифікувати оренду як фінансову: якщо строк оренди перевищує 75 % від очікуваного строку корисного використання, або якщо теперішня вартість мінімальних орендних платежів перевищує 90 % від справедливої вартості орендованого активу.

Джерело: <https://kyivstar.ua/>

При цьому класифікацію слід здійснити *на початку оренди*, а повторний аналіз стане актуальним у разі модифікації орендного договору.

Приклад 5.5.2

ПАТ «Формаліст» 02.01.2019 р. передало в оренду ТОВ «Нові технології» два об’єкти основних засобів:

1) неспеціалізоване обладнання (пакувальна машина): термін оренди 2 роки, при економічному терміні служби у 20 років; подовження чи дострокового припинення оренди не очікується; щомісячний платіж становить 2 тис. грн без ПДВ; первісна вартість обладнання — 120 тис. грн; застосовується прямолінійний метод нарахування амортизації; залишкова вартість на дату передачі — 90 тис. грн.

2) вантажний автомобіль «Volvo»: термін оренди 5 років; первісна вартість вантажівки становила 975 тис. грн (придбана на початку 2016 року), а залишкова на 31.12.2018 р. — 637,5 тис. грн; справедлива вартість на момент передачі в оренду — 660 780 грн; орендна плата — 16 тис. грн на місяць без ПДВ. Після закінчення зазначеного терміну ТОВ «Нові технології» має право придбати вантажівку за ліквідаційною вартістю, яка становить 75 тис. грн. На орендаря покладаються всі ризики, пов’язані з експлуатацією вантажівки.

Визначимо тип оренди для кожного з активів.

1. Оренда пакувальної машини є операційною, оскільки:

- договір не передбачає передачу права власності на актив на користь ТОВ «Нові технології»;
- термін оренди становить лише 10 % від терміну корисної експлуатації активу;
- очевидно, що теперішня вартість орендних платежів не дорівнює справедливій вартості активу (за умови, що залишкова вартість не відрізняється суттєво від справедливої);
- обладнання не є спеціалізованим.

Отже, загальна оцінка свідчить, що жодних ознак фінансової оренди не спостерігається, не відбувається передача ТОВ «Нові технології» майже всіх ризиків і вигід, пов’язаних з обладнанням.

2. Оренда вантажівки є фінансовою, оскільки:

- договір передбачає передачу права власності на актив наприкінці терміну оренди;
- термін оренди становить більше 50 % терміну корисної експлуатації активу;
- на орендаря покладено всі ризики, пов’язані з експлуатацією вантажівки.

Щодо тих моментів, які було уточнено у МСФЗ 16 порівняно з МСБО 17, то наголошуємо на таких *ключових аспектах*:

- використовується нове визначення оренди та більш чіткі критерії для ідентифікації договору оренди (див. *розділ 4.7*);
- конкретизовано облікові підходи до модифікації оренди;
- наведено уточнення щодо продажу зі зворотною орендою (чіткий аналіз того, чи є передача активу продажем і дії орендодавця у відповідь на результати такого аналізу) та операцій суборенди (проміжний орендодавець відображає два різних договори — основний договір та договір суборенди, для другого дозволено використовувати ставку дисконтування основного договору);
- розширено вимоги до розкриття інформації.

Визнання та подальший облік операційної оренди

Визнання договору операційної оренди для орендодавця у контексті впливу на фінансову звітність за МСФЗ 16 є аналогічним до раніше застосовуваного МСБО 17 (*таблиця 5.5.1*).

Таблиця 5.5.1

Відображення активу переданого в операційну оренду

Фінансова звітність	Об’єкти для відображення
<i>Звіт про фінансовий стан</i>	Базовий актив залишається у складі основних засобів (з відповідним нарахуванням амортизації та тестуванням на предмет зменшення корисності), або його переведено до складу інвестиційної нерухомості (тут пріоритетним є облік за справедливою вартістю, але допускається і амортизована собівартість із тестуванням на зменшення корисності). Витрати, пов’язані із укладанням договору оренди, можуть бути визнані в активах
<i>Звіт про прибутки і збитки</i>	У складі доходів: орендний дохід на прямолінійній основі протягом терміну оренди. У складі витрат періоду: всі витрати, пов’язані з отриманням доходу від активу, зокрема і на амортизацію. У доходах або витратах: чиста сума всіх доходів та витрат від зміни справедливої вартості інвестиційної нерухомості

Оскільки в разі операційної оренди актив залишається на балансі орендодавця, то і *політика амортизаційних нарахувань* має відповідати звичайній практиці щодо аналогічних активів, що їх орендодавець використовує самостійно (відповідно до МСБО 16 чи МСБО 38 залежно від типу активу). До того ж *початкові витрати* на укладання договору оренди підлягають включенню до балансової вартості базового активу та амортизації протягом терміну дії оренди.

Щодо визнання доходів від операційної оренди, то важливо уточнити, що вони визнаються з плином часу у міру використання активу орендарем. При цьому МСФЗ 16 дозволяє визнавати такі доходи з використанням *лінійного або іншого систематичного методу* (*схема 5.5.2*).

Крім того, звертайте увагу, що орендодавець *не може визнавати прибуток від продажу* при укладанні договору операційної оренди, оскільки операційна оренда за своїм характером не є еквівалентом продажу.

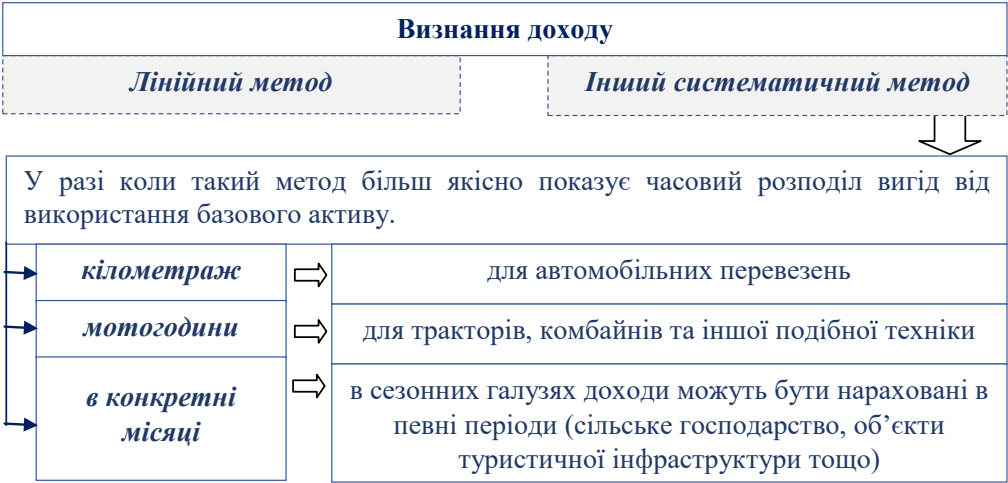


Схема 5.5.2. Визнання орендних доходів

Якщо процесі під час орендних відносин виникає потреба *модифікації договору оренди*, то орендодавцю слід класифікувати такі дії *як новий договір* з дати набуття чинності модифікації. При цьому здійснені раніше орендні платежі треба враховувати як частину орендних платежів за новим договором оренди.

Приклад 5.5.3

Визначимо порядок обліку та відображення у звітності ПАТ «Формаліст» станом на 31.12.2019 р. пакувальної машини з урахуванням даних, наведених у *прикладі 5.5.2* (компанія здійснює облік основних засобів з використанням моделі собівартості):

- 1) річна сума амортизації для відображення у складі витрат:
120: 20 = 6 тис. грн або 0,5 тис. грн на місяць;
- 2) доходи від оренди становитимуть:
2 × 12 = 24 тис. грн.

При цьому, якщо розрахунки здійснюватимуть на умовах передоплати, то у зобов'язаннях ПАТ «Формаліст» на 02.01.2019 р. буде відображено 2 тис. грн авансу за січень 2019 р.

Бухгалтерські проведення за січень 2019 р. наведено у *таблиці 5.5.2* (за інші місяці аналогічно).

Таблиця 5.5.2

Відображення операцій з пакувальною машиною в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Отримано кошти за оренду пакувальної машини січень 2019 р.	311	681	2 000
2	Нараховано знос за січень	94	131	500
3	Нараховано доходи від оренди за січень 2019 р.	377	713	2 000
4	Зараховано аванси отримані	681	377	2 000

Отже, пакувальна машина у фінансовій звітності буде подана так, як показано в *таблиці 5.5.3*. Зверніть увагу, якби в оренду було передано будівлі чи споруди, то вони підлягали б переведенню до складу інвестиційної нерухомості (Дт 100 Кт 103).

Таблиця 5.5.3

Актив, переданий в операційну оренду, у фінансовій звітності на 31.12.2019 р.

Стаття	Сума, грн
<i>Звіт про фінансовий стан</i>	
Основні засоби (ПВ)	120 000
Амортизація	(36 000)
<i>Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід</i>	
Інші витрати операційної діяльності (витрати на амортизацію)	6 000
Інші операційні доходи (дохід, пов'язаний з орендою)	24 000

Визнання та подальший облік фінансової оренди

Визнання договору фінансової оренди для орендодавця, на відміну від операційної оренди, передбачає обов'язкове списання базового активу з балансу (*таблиця 5.5.4*).

Таблиця 5.5.4

Відображення активу переданого у фінансову оренду

Фінансова звітність	Об'єкти для відображення
<i>Звіт про фінансовий стан</i>	Визнання базового активу припиняється. Визнається дебіторська заборгованість з фінансової оренди
<i>Звіт про прибутки і збитки</i>	Визнається у складі інших доходів або витрат фінансовий результат (різниця між справедливою вартістю та балансовою вартістю) від вибуття необоротних активів. Визнаються фінансові доходи щодо дебіторської заборгованості з використанням методу ефективної ставки відсотка

Таким чином, на дату початку фінансової оренди орендодавець подає такі активи у формі дебіторської заборгованості у сумі *чистої інвестиції в оренду*. Для первісної оцінки останньої (*схема 5.5.3*) слід використовувати договірну відсоткову ставку або звичайну відсоткову ставку за іншими договорами оренди непов'язаним особам (за відсутності таких договорів — від інших активів).

Зверніть увагу, що до первісної оцінки чистої інвестиції треба додати *первісні прямі витрати*. У подальшому такі витрати зменшують суму доходу, що визнається протягом дії орендного договору. Це правило не поширюється на орендодавців-виробників та орендодавців-дилерів.

Надалі орендодавцю слід визнавати *фінансовий дохід* протягом періоду оренди з використанням систематичного підходу. При цьому обліковують незмінну періодичну норму прибутковості за чистими інвестиціями орендодавця в оренду. Орендні платежі за період зменшують валову інвестицію в оренду (зменшується основна сума боргу, а також нарахований фінансовий дохід). При цьому чисті інвестиції в оренду необхідно оцінювати на предмет *зменшення корисності* з використанням МСФЗ 9. За цим стандартом оцінюються оренду і на предмет припинення визнання. Регулярній перевірці підлягає і оцінка негарантованої ліквідаційної вартості. За умови зменшення такої вартості орендодавцю слід переглянути схему розподілу доходу на термін оренди та одразу ж визнати зміни у сумах, що були нараховані раніше.

Орендні платежі, включені в чисті інвестиції з оренди
=
Фіксовані орендні платежі за мінусом стимулювальних платежів чи знижок
+
Змінні орендні платежі (залежать від індексу чи ставки)
+
Ліквідаційна вартість, що гарантується орендодавцю
+
Ціна виконання опціону (якщо є достатня впевненість у його виконанні)
+
Штрафи за дострокове припинення оренди

Схема 5.5.3. Первісна оцінка дебіторської заборгованості з фінансової оренди

Особливу увагу МСФЗ 16 приділяє оренді за участю *орендодавців-виробників та орендодавців-дилерів*. Зазвичай такі суб'єкти реалізують свою складну продукцію на виплат на умовах фінансового лізингу. Фактично при передачі майна у фінансову оренду орендодавець отримує прибутки/збитки, що є еквівалентними прибуткам/збиткам від прямого продажу активу за звичайними цінами (з урахуванням оптових та торгових знижок). З огляду на це, на дату початку оренди слід визнавати три елементи у звіті про прибутки/збитки (*таблиця 5.5.5*).

Таблиця 5.5.5
Статті для відображення у звітності орендодавців-виробників та дилерів

Об'єкти для відображення	Оцінка
Виручка	За справедливою вартістю базового активу або теперішньою вартістю орендних платежів — залежно від того, який показник є меншим. Визнається коли або в міру того, як орендодавець виконує зобов'язання до виконання шляхом передачі обіцяного активу орендарю
Собівартість продажів	Залишкова або балансова вартість базового активу за мінусом продисконтованої негарантованої ліквідаційної вартості
Прибутки/збитки від продажу	Різниця між виручкою та собівартістю. Визнається незалежно від фізичної передачі активу на дату початку оренди

Очевидним є той факт, що заради залучення додаткових клієнтів орендодавці можуть використовувати штучно *знижені відсоткові ставки*. Через це на дату початку оренди є ризик визнання занадто великої частини доходу від операції. Отже, орендодавцю слід обмежити прибуток сумою, яка була б визнана за умови використання ринкової ставки.

Якщо в орендодавця виникає потреба в модифікації оренди, то важливо проаналізувати її характер з метою визначення підходу до її відображення (*схема 5.5.4*).

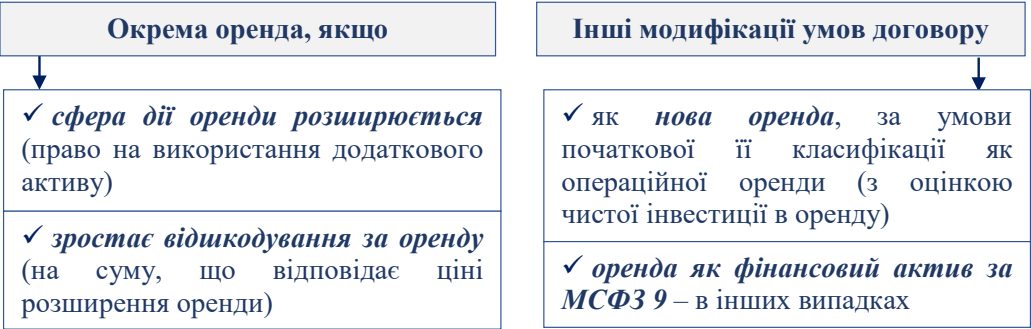


Схема 5.5.4. Модифікація фінансової оренди

Приклад 5.5.4

Визначимо суми активів, доходів і витрат, які підлягають відображенню в обліку ПАТ «Формаліст» у момент укладання договору на передачу вантажівки, а також порядок обліку та відображення у звітності станом на 31.12.2019 р. переданого активу з урахуванням даних, наведених у *прикладі 5.5.2*.

У момент передачі вантажівки ПАТ «Формаліст» визнає в обліку довгострокову дебіторську заборгованість з фінансової оренди (лізингу) в сумі 660,78 тис. грн, що відповідає справедливій вартості об'єкта, а також дохід від реалізації. Залишкова вартість активу (637,5 тис. грн) списується на собівартість реалізації. Застосована відсоткова ставка 18 %.

Вантажівка при цьому переводиться зі складу основних засобів до групи вибуття у періоді, коли ухвалено рішення про її передачу в оренду.

Таблиця 5.5.6
Графік розрахунків щодо фінансової оренди, грн

	Нараховано відсотки	Сплачено	Борг орендаря на кінець періоду
02.01.2019 р.			660 780
Січень	9 912	16 000	654 692
Лютий	9 820	16 000	648 512
Березень	9 728	16 000	642 240
Квітень	9 634	16 000	635 873
Травень	9 538	16 000	629 411
Червень	9 441	16 000	622 853
Липень	9 343	16 000	616 195
Серпень	9 243	16 000	609 438
Вересень	9 142	16 000	602 580
Жовтень	9 039	16 000	595 619
Листопад	8 934	16 000	588 553
Грудень	8 828	16 000	581 381
2019 рік, усього	112 601	192 000	x
Січень	8 721	16 000	574 102
Лютий	8 612	16 000	566 713
Березень	8 501	16 000	559 214
Квітень	8 388	16 000	551 602
Травень	8 274	16 000	543 876
Червень	8 158	16 000	536 035

Липень	8 041	16 000	528 075
Серпень	7 921	16 000	519 996
Вересень	7 800	16 000	511 796
Жовтень	7 677	16 000	503 473
Листопад	7 552	16 000	495 025
Грудень	7 425	16 000	486 451
2020 рік, всього	97 069	192 000	х

Бухгалтерські проведення за 2019 р. наведено в таблиці 5.5.7.

Таблиця 5.5.7 Відображення операцій з вантажівкою в обліку

№ з/п	Зміст господарської операції	Бухгалтерський облік		Сума, грн
		Дебет	Кредит	
1	Рекласифікація об'єкта до групи вибуття	131	105	337 500
		286	105	637 500
2	Визнано дохід від передачі вантажівки у ФО в січні 2019 р.	181	712	660 780
3	Списано передану вантажівку з балансу	943	286	637 500
4	Виділення поточної частини дебіторської заборгованості на момент передачі у січні 2019 року	379	181	79 399
5	Нараховано фінансові доходи за 2019 р. на суму ДЗ	373	733	112 601
6	Оплачено нараховані відсотки щодо оренди	311	373	112 601
7	Оплачено поточні платежі на погашення боргу щодо оренди	311	379	79 399
8	Виділення поточної частини дебіторської заборгованості упродовж 2019 року (581 381 – 486 451)	379	181	94 930

Таким чином, за 2019 рік буде нараховано 112 601 грн фінансових доходів і погашено 79 399 грн дебіторської заборгованості, яка становить на 31.12.2019 р. 581 381 грн.

Із загальної суми заборгованості 486 451 грн становить довгострокова частина, а 94 930 грн очікується до погашення протягом 12 місяців після звітної дати.

Отже, вантажівка буде подана у фінансовій звітності таким чином (таблиця 5.5.8).

Таблиця 5.5.8 Вплив активу, переданого в оренду, на показники фінансової звітності станом на 31.12.2019 р.

Стаття	Сума, грн
Звіт про фінансовий стан	
Довгострокова дебіторська заборгованість	486 451
Поточна частина довгострокової дебіторської заборгованості	94 930
Грошові кошти	192 000
Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід	
Інші доходи від операційної діяльності (660 780 – 637 500)	23 280
Інші доходи від фінансових операцій	112 601

Розкриття інформації

Під час розкриття інформації про активи, передані в оренду, підприємству знову ж таки слід зважати на класифікацію оренди на операційну та фінансову (таблиця 5.5.9).

Таблиця 5.5.9 Розкриття інформації про активи в оренді

Вид оренди	Розкриття
Операційна	Вимоги аналогічні до розкриття інформації про основні засоби відповідно до МСБО 16 (див. детальніше у розділі 4.1). При цьому слід зважати на таке: – у межах кожного класу основних засобів акцентувати увагу на розподілі активів на ті, що передано в операційну оренду, та ті, що їх використовують для власних потреб; відповідно, інформація про зазначені активи наводиться окремо; ✓ важливим є розкриття особливостей орендних платежів за термінами (недисконтовані орендні платежі — щонайменше за перших 5 років оренди, а також загальну суму за залишковий період оренди); ✓ при розкритті інформації про доходи від оренди слід окремо відображати дохід, пов'язаний зі змінними орендними платежами. Якщо об'єкт оренди первісно пов'язаний з МСБО 38, МСБО 40, МСБО 41, то застосовуються вимоги зазначених стандартів
Фінансова	1. Умовно орендодавцю необхідно порівняти недисконтовані орендні платежі з інвестицією в оренду , для цього треба: ✓ пояснити суттєві зміни балансової вартості чистої інвестиції в оренду (в якісній та кількісній формах); ✓ надати аналіз термінів погашення дебіторської заборгованості за орендними платежами (за аналогією з вимогами до операційної оренди). 2. Описати вплив на фінансові результати через: ✓ розкриття прибутку/збитку від реалізації; ✓ розкриття фінансових доходів від оренди; ✓ розкриття доходів, що виникають від змінних орендних платежів
Додаткова інформація (щодо всіх видів оренди)	Характер орендної діяльності. Особливості управління ризиками, що пов'язані зі збереженням прав на активи, передані в оренду (слід розкрити і засоби зменшення зазначених ризиків, якщо вони використовуються – зворотне придбання, змінні платежі, гарантії ліквідаційної вартості)

Розкриття інформації про орендні відносини з боку орендаря згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 5.5.5 на базі звітності ДПАТ «Національна акціонерна компанія «Украгролізинг» за 2018 рік.

Приклад 5.5.5

Державне публічне акціонерне товариство «Національна акціонерна компанія «Украгролізинг»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

2.4. Основні положення облікової політики

<...>

15. Облік орендних операцій

15.1. Фінансова оренда (лізинг)

Фінансова оренда (лізинг) — це оренда, за якою передаються в основному всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися.

Термін фінансової оренди становить не менше одного календарного року.

У разі прийняття рішення про укладення договору фінансової оренди (лізингу) між орендодавцем (Компанією) та орендарем (лізингоодержувачем) укладається договір опціону, в якому визначена вартість предмета оренди (лізингу), право власності на який передається від орендодавця (Компанії) до орендаря (лізингоодержувача) після закінчення терміну фінансової оренди та за умови повного виконання сторонами умов договору фінансової оренди (лізингу), та премія опціону.

Компанія визнає премію опціону як дохід одночасно з її отриманням на банківський рахунок.

Право власності на предмет оренди (лізингу) передається на підставі договору купівлі-продажу.

При обліку фінансової оренди Компанія (орендодавець) на дату передачі предмета лізингу визнає актив у вигляді довгострокової дебіторської заборгованості, з відображенням відповідної поточної частини довгострокової заборгованості за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду (параграф 36 МСБО 17).

Припустима ставка відсотка при фінансовій оренді — це ставка дисконту, яка на початку строку лізингу веде до того, що сукупна теперішня вартість мінімальних орендних платежів має дорівнювати справедливій вартості переданого в фінансову оренду (лізинг) активу.

На початку строку оренди Компанія визначає теперішню вартість мінімальних орендних платежів, яка має дорівнювати сумі справедливої вартості переданого в фінансову оренду (лізинг) активу.

У подальшому Компанія у Балансі (Звіті про фінансовий стан) за відповідний рік відображає довгострокову дебіторську заборгованість у сумі, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду.

Одночасно на дату передачі об'єкта лізингу лізингоодержувачу Компанією визнається дохід від продажу.

Орендний (лізинговий) платіж, що підлягає отриманню, розглядається Компанією як погашення основної суми боргу і фінансовий дохід для надання відшкодування та комісії за його інвестиції та послуги.

Облік з боку орендодавця здійснюється таким чином:

- 1) визначається справедлива вартість об'єкта, що передається у фінансову оренду;
- 2) обчислюється результат від передачі об'єкта (різниця між справедливою і балансовою вартістю об'єкта);
- 3) об'єкт вибуває з обліку орендодавця;
- 4) відображається виникнення дебіторської заборгованості за об'єкт фінансової оренди (лізингу) в сумі, що дорівнює справедливій вартості об'єкта, що передається в оренду (лізинг);
- 5) орендодавець нараховує комісійні доходи по фінансовій оренді відповідно до графіку лізингових платежів;
- 6) при отриманні платежів орендодавець відображає погашення заборгованості за нарахованими відсотками (комісіями) і погашення дебіторської заборгованості в частині відшкодування вартості предмета оренди (лізингу).

15.2. Операційна оренда

У випадку надання в операційну оренду майна Компанії суми орендних платежів відображаються як інший операційний дохід у сумі нарахування за поточний період.

Орендні платежі операційної оренди відображаються в звіті про фінансові результати пропорційно упродовж періоду оренди.

Нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, здійснюється прямолінійним методом та відповідно до МСБО 16 та МСБО 38.

<...>

25. Дебіторська заборгованість

25.1 Довгострокова дебіторська заборгованість

Довгострокова дебіторська заборгованість, головним чином, складається із заборгованості за майно, передане у фінансову оренду (лізинг), і являє собою розрахунки з лізингоодержувачами з відшкодування вартості цього майна. Довгострокова дебіторська заборгованість представлена у фінансовій звітності за справедливою вартістю (за вирахуванням резерву сумнівних боргів).

Номінальна вартість довгострокової дебіторської заборгованості 224 116 тис. грн, резерв сумнівних боргів — 92 147 тис. грн, справедлива вартість довгострокової дебіторської заборгованості на 31 грудня 2018 року становить 131 969 тис. грн.

25.2 Поточна дебіторська заборгованість

Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги являє собою заборгованість покупців за продаж їм попередньо вилученої Компанією сільгосптехніки у лізингоодержувачів-боржників. Станом на 31.12.2018 р. така дебіторська заборгованість становить 647 тис. грн.

Інша дебіторська заборгованість включає в основному поточну заборгованість за розрахунками з відшкодування вартості техніки, переданої у фінансову оренду (лізинг). До іншої дебіторської заборгованості включено суми ПДВ, нарахованого за отриманими авансами, та ПДВ на запаси та обладнання, який може бути відшкодований протягом наступних податкових періодів.

<...>

23. Інвестиційна нерухомість

Компанія володіє нерухомістю, яка використовується тільки для отримання прибутку шляхом передачі її в оренду. Станом на 31.12.2018 р. залишкова вартість інвестиційної нерухомості становить 70 тис. грн.

<...>

33. Доходи

Доходи за період, що закінчився 31 грудня 2018 року та 31 грудня 2017 року, представлені таким чином:

	31 грудня 2018 р.	31 грудня 2017 р.
Чистий дохід від реалізації	124 863	90 463
Інші операційні доходи	9 837	20 366
Інші фінансові доходи	41 643	48 978
Усього доходів	176 343	159 807

Оскільки надання послуг з фінансової оренди активів є основною діяльністю Компанії, керівництво Компанії звертає увагу, що у фінансовій звітності доходи від передачі сільгосптехніки у фінансову оренду відображені у складі доходів від реалізації.

Крім того, у складі доходів від реалізації виображені доходи від надання в оренду інвестиційної нерухомості.

<...>

39. Управління фінансовими ризиками

<...>

Виникнення кредитного ризику пов'язане з передачею Компанією сільгосптехніки та обладнання на умовах фінансового лізингу, а також з іншими операціями з контрагентами, які призводять до виникнення фінансових активів.

З метою зменшення кредитного ризику Компанія здійснює регулярний моніторинг непогашеної дебіторської заборгованості клієнтів. Необхідність визнання знецінення дебіторської заборгованості аналізується на кожну звітну дату за окремими дебіторами. Постійно проводиться претензійно-позовна робота.

Компанія має майно, передане їй у заставу як забезпечення виконання умов договорів фінансового лізингу сільськогосподарської техніки та обладнання. Компанія оцінює концентрацію ризику відносно дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги як середню.

Джерело: <https://www.ukragroleasing.com.ua/>

5.6. Оцінка фінансових ризиків та управління ними

Функціонування підприємств у ринковому середовищі неодмінно супроводжується ризиками, що пов'язані з невизначеністю обставин, а також ймовірнісним характером настання певних подій. Важливого значення міжнародні стандарти фінансової звітності надають ідентифікації та розкриттю інформацію про фінансові ризики, що неодмінно виникають у разі використання підприємствами широкого спектру фінансових інструментів. Для користувачів фінансової звітності вкрай важливо розуміти характер та рівень фінансових ризиків, властивих підприємству, а також комплекс дій, які реалізуються задля ефективного управління та мінімізації впливу таких ризиків.

Сутність та класифікація ризиків

Зазвичай **фінансові ризики** пов'язують із ситуаціями, в яких існує ймовірність виникнення фінансових втрат в умовах невизначеності при здійсненні фінансової діяльності (менший за очікування рівень доходу, втрата частини капіталу тощо). Основні характеристики та вимоги щодо розкриття інформації про фінансові ризики містяться у МСФЗ (IFRS) 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Зазначений стандарт оперує трьома основними видами ризиків, однак можна виділити і безліч підтипів (схема 5.6.1).

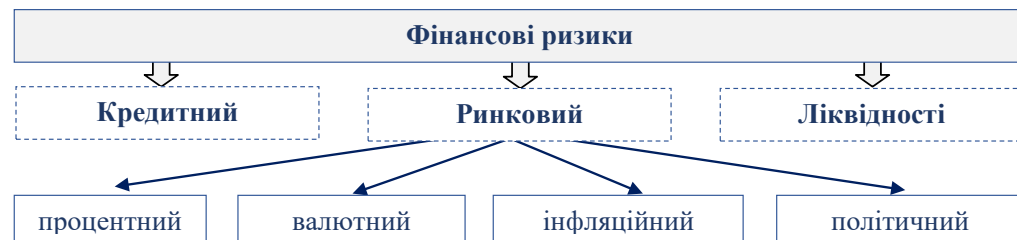


Схема 5.6.1. Класифікація фінансових ризиків

Для того щоб сформувати у користувачів комплексне уявлення про наведені типи ризиків, підприємству важливо поєднувати **кількісне розкриття** з поданням широкого спектру **якісної інформації** в розрізі кожного типу ризиків на кінець звітного періоду (схема 5.6.2). Лише за таких умов можливою є повноцінна оцінка впливу фінансових ризиків на діяльність підприємства. МСФЗ 7 дозволяє надавати таку інформацію або безпосередньо у фінансовій звітності, або використовувати перехресні посилання на окремі коментарі управлінського персоналу або навіть на окремий звіт з оцінки ризиків.

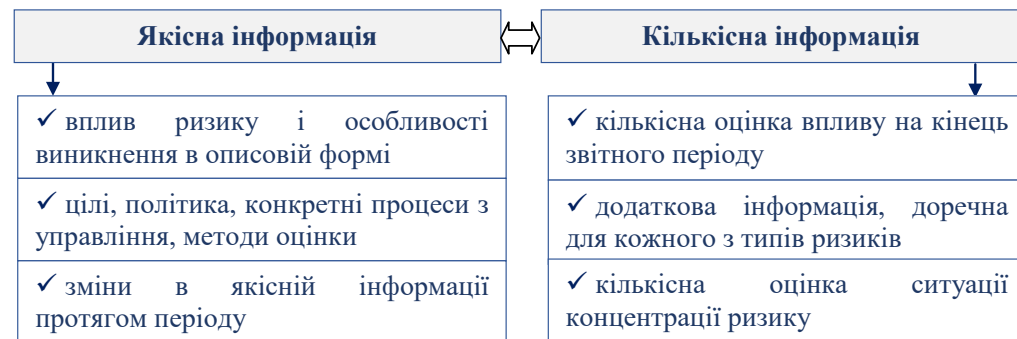


Схема 5.6.2. Характер інформації про фінансові ризики

Зазначимо, що в контексті опису кількісної інформації про фінансові ризики слід звертати увагу на зазначену на **схемі 5.6.2 концентрацію ризику**. Виникнення такої ситуації (часто її ідентифікують навіть як окремий вид ризику — ризик концентрації) пов'язане з існуванням у підприємства фінансових інструментів, що мають подібні характеристики і зазнають ідентичного впливу від змін зовнішніх факторів. Найбільш типовим прикладом для вітчизняних підприємств є концентрація дебіторської заборгованості в одного контрагента або в одному географічному регіоні, що спричиняє певні ризики у разі потенційних проблем такого контрагента з платоспроможністю (приклад 5.6.1). Підприємству слід описати наявні концентрації і спосіб їх ідентифікації, а також розкрити величину рівня ризику в контексті тих фінансових інструментів, яким властива зазначена концентрація.

Приклад 5.6.1

Публічне акціонерне товариство «Центренерго»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

28. Цілі та політика управління фінансовими ризиками

<...>

Ризик концентрації

Для Товариства властивий ризик концентрації щодо торгової дебіторської заборгованості за електроенергію, оскільки 93 % від усієї торгової та іншої дебіторської заборгованості станом на 31 грудня 2018 року (2017 р. — 97 %) становила торгова дебіторська заборгованість від одного покупця.

Ризик концентрації є досить високим у зв'язку з реалізацією всієї електроенергії Державному підприємству «Енергоринок». 99 % від усього чистого доходу від реалізації становив дохід від реалізації Державному підприємству «Енергоринок» (2017 р. — 99 %).

Джерело: <http://www.centrenerg.com/>

Основне завдання підприємства при виникненні ризиків — **їх мінімізація**. Досягається це шляхом діагностики, під час якої ризики ідентифікуються, та розробки заходів з управління ними. Зазначимо також, що проблема існування фінансових ризиків актуальна для всіх підприємств. Проте особливу увагу процесу управління ними треба приділяти у кредитних та фінансових установах (комерційні банки, страхові компанії, пенсійні фонди).

Щодо розкриття інформації, то для підприємства передусім важливо окреслити фінансові інструменти, яких стосуються потенційні ризики (приклад 5.6.2).

Приклад 5.6.2

Акціонерне товариство «Укргазвидобування»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

25. Управління фінансовими ризиками

<...>

Основними ризиками, пов'язаними з фінансовими інструментами Товариства, є валютний, кредитний ризик, ризик концентрації та ризик ліквідності. Товариство переглядає та узгоджує політику щодо управління кожним з цих ризиків, як зазначено нижче.

Основні категорії фінансових інструментів представлені таким чином:

	Примітка	31 грудня 2018 року	31 грудня 2017 року
Довгострокова дебіторська заборгованість		3 966	6 608
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	8	16 906 647	33 854 331
Інша поточна дебіторська заборгованість		52 912	56 401
Гроші та їх еквіваленти	10	213 272	338 579
Інші оборотні активи	11	353 509	–
Усього фінансових активів		17 530 306	34 255 919
Інші довгострокові зобов'язання		193 460	–
Короткострокові кредити банків	14	4 368 966	1 661 842
Поточна кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги		1 023 243	482 001
Інші поточні зобов'язання	16	3 258 913	1 017 172
Усього фінансових зобов'язань		8 844 582	3 161 015

Джерело: <http://ugv.com.ua/>

Далі вже слід зосередити увагу на ідентифікації конкретних ризиків, їх оцінці та інструментах управління.

Кредитний ризик: оцінка та розкриття інформації

Кредитний ризик передбачає ймовірність виникнення фінансового збитку в одного підприємства (умовно сторона 1 договору щодо фінансового інструмента) внаслідок того, що інше підприємство (сторона 2) з якихось причин не зможе виконати свої зобов'язання. Зверніть увагу, що кредитний ризик відрізняється від ризику несвоєчасних розрахунків перед банком.

Джерелом виникнення кредитного ризику є фінансові активи, зокрема це кошти в банку, цінні папери, дебіторська заборгованість контрагентів, позики, видані іншим суб'єктам тощо.

У контексті аналізу кредитного ризику неможливо оминати і введену в практичне застосування відповідно до МСФЗ 9 концепцію **очікуваних кредитних збитків**, що мають відображати об'єктивну і зважену на імовірності різних сценаріїв оцінку можливих втрат внаслідок володіння фінансовим активом. Під такі збитки підприємству слід формувати резерв.

Зазначимо, що найбільш актуальним резерв під очікувані кредитні збитки є для дебіторської заборгованості за розрахунками з контрагентами. В цілому підприємство має **визнавати** зазначений **резерв** за такими **обліковими об'єктами**:

- ✓ фінансові активи, що оцінюються за амортизованою собівартістю;
- ✓ фінансові активи, що оцінюються за справедливою вартістю через інші сукупні прибутки;
- ✓ дебіторська заборгованість за орендою;
- ✓ дебіторська заборгованість за договірним активом;
- ✓ зобов'язання із кредитування;
- ✓ договори фінансової гарантії.

При виборі способу **оцінки очікуваних кредитних збитків** підприємство має враховувати:

- суму, що є об'єктивною та зваженою на ймовірність (визначається шляхом оцінки певного діапазону можливих результатів);
- вартість грошей у часі;
- інформацію про минулі події, поточні умови та прогнози щодо економічних умов у майбутньому. Зазначена інформація має бути підтверджена та бути обґрунтовано необхідною. При цьому обов'язковою умовою є одержання інформації з урахуванням принципу витрати–вигоди (без надмірних витрат або зусиль).

Маємо зазначити, що під час аналізу очікуваного рівня кредитних збитків важливо зважати і на будь-які потоки, очікувані **від реалізації застави** після завершення строку дії договору.

Зверніть увагу, що підприємство оцінює очікувані кредитні збитки за період, протягом якого воно є вразливим до **кредитного ризику**, а очікувані кредитні збитки не можуть бути зменшені за рахунок вжиття заходів щодо управління кредитним ризиком.

Станом на кожен звітну дату підприємство має оцінити, чи зазнав **кредитний ризик** значного **зростання** з моменту первісного визнання. При простроченні договірних платежів більше ніж на 30 днів приймається спростовне припущення про те, що кредитний ризик за фінансовим активом зазнав значного зростання.

На практиці можливою є **ситуація дефолту**, ризик якого теж важливо оцінити. При цьому використовується розроблене підприємством з метою внутрішнього управління кредитним ризиком визначення дефолту для відповідного фінансового інструмента, а також, якщо це є доцільним, розглядаються якісні показники (наприклад, фінансові умови). Проте можна застосовувати і спростовне припущення про те, що **дефолт настає** не пізніше, ніж фінансовий актив стане простроченим на 90 днів, якщо підприємство не має обґрунтовано необхідної та підтвердженої інформації, що доводить доцільність застосування критерію з більшою тривалістю прострочення (ситуація з більшим строком наведена далі в **прикладі 5.6.3**).

Найбільш поширені інструменти для управління кредитним ризиком наведено в **таблиці 5.6.1**.

Таблиця 5.6.1

Інструменти управління кредитним ризиком

Інструмент	Сутність
Знижки	Гнучка цінова політика може бути ефективним стимулом у розрахунках з клієнтами та індикатором якості фінансового менеджменту
Факторинг	Факторингова компанія видає поручительство за дебіторів до 9% від суми продажів на термін відстрочки платежу, і якщо дебітор не може вчасно здійснити оплату, платить за нього
Страховання	Об'єктом страхування є майнові інтереси страхувальника щодо невиконання (неналежного виконання) договірних зобов'язань боржником страхувальника

Дуже багато уваги кредитному ризику традиційно приділяють банки. Вони використовують доволі широкий інструментарій управління зазначеним видом ризику. Для прикладу наводимо ключові елементи політики управління кредитним ризиком АТ КБ «ПриватБанк» (**таблиця 5.6.2**).

Таблиця 5.6.2

Етапи та інструменти управління кредитним ризиком АТ КБ «ПриватБанк»

Етапи управління потенційною проблемною заборгованістю та проблемною заборгованістю	Інструменти управління потенційною проблемною заборгованістю та проблемною заборгованістю
I. Етап Pre-Collection складається з комплексу заходів, спрямованих на виявлення потенційно проблемної та проблемної заборгованості та попереджає вихід клієнта з графіку платежів.	1. Відправлення недзвінкових комунікацій. Формується на щоденній основі згідно з вивантаженням за певними критеріями.

II. Етап Soft Collection складається з комплексу заходів, спрямованих на повернення прострочених платежів із затримкою 1—90 днів, зокрема, шляхом комунікацій із клієнтами дистанційно (телефон, SMS, IVR, листи тощо).	2. Процес SkipTracing призначений для пошуку контактної інформації про клієнтів з додаткових зовнішніх джерел на основі моделі крос-пошуку контактів.
III. Етап Hard Collection складається з комплексу заходів, спрямованих на повернення прострочених платежів із затримкою 90—180 днів шляхом добровільного врегулювання заборгованості.	3. Система автоматичного списання коштів Debt Collect.
IV. Етап Legal Collection. Підготовка процесу юридичного стягнення починається одночасно з етапом Hard Collection. Юридичне стягнення себе складається з комплексу заходів з примусового стягнення заборгованості. шляхом претензійно-позовної роботи	4. Реструктуризація. Основною метою цього процесу є відновлення платоспроможності позичальника за проблемними кредитами.
	5. Списання заборгованості з балансу Банку.
	6. Аутсорсинг.
	7. Факторинг.
	8. Робота із заставним майном

За кожним класом фінансового активу підприємство має *розкрити* таку *інформацію* щодо кредитного ризику:

- суму максимального рівня кредитного ризику на кінець звітного періоду (без урахування посилень кредиту);
- опис посилень кредиту (в тому числі застави), утримуваних як забезпечення кредиту, з розкриттям їх фінансового впливу, характеру і балансової вартості, а також політику щодо потенційного продажу неліквідних активів;
- аналіз кредитної якості фінансових активів (за винятком прострочених та знецінених);
- аналіз фінансових активів за строками погашення, які є простроченими;
- аналіз фінансових активів, що є знеціненими (з ідентифікацією причин знецінення).

Розкриття інформації про кредитний ризик згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі* 5.6.3 на базі звітності ПАТ «Фармак» за 2018 рік.

Приклад 5.6.3

Публічне акціонерне товариство «Фармак»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4. Основні принципи облікової політики

<...>

Зменшення корисності фінансових активів

Група визнає резерв на покриття очікуваних кредитних збитків для всіх боргових інструментів, які не утримуються як такі, що оцінюються за справедливою вартістю, із відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку. Очікувані кредитні збитки оцінюються як різниця між усіма потоками грошових коштів, належними для отримання Групою згідно з договорами, та всіма потоками грошових коштів, які Група передбачає отримати, дисконтовані за первісною ефективною відсотковою ставкою. Сума очікуваних кредитних збитків оновлюється на кожну звітну дату для відображення змін у кредитному ризику з моменту первісного визнання відповідного фінансового інструмента.

Для торгової та іншої дебіторської заборгованості та активів за договорами Група застосовує спрощений підхід до розрахунку очікуваних кредитних збитків. Відповідно Група не відстежує зміни у кредитному ризику, але замість цього визнає резерв на покриття збитків на основі очікуваних кредитних збитків на весь строк дії фінансових інструментів на кожну звітну дату. Група визначила матрицю резервів, яка базується на історичному досвіді понесення кредитних збитків, скоригованому із використанням прогнозних факторів, характерних для конкретних дебіторів та економічного середовища.

Для всіх інших фінансових інструментів Група визнає очікувані кредитні збитки на весь строк дії фінансових інструментів, коли відбулося істотне збільшення кредитного ризику з моменту первісного визнання. Проте якщо кредитний ризик від фінансового інструмента не збільшився істотно з моменту первісного визнання, Група оцінює збиток на покриття збитків від цього фінансового інструмента в сумі, яка дорівнює очікуваним кредитним збиткам протягом 12 місяців.

Істотне збільшення кредитного ризику

Під час оцінки того, чи збільшився кредитний ризик за фінансовим інструментом істотно з моменту первісного визнання, Група порівнює ризик настання дефолту за фінансовим інструментом на звітну дату із ризиком настання дефолту за фінансовим інструментом на дату первісного визнання. Під час здійснення такої оцінки Група бере до уваги як кількісну, так і якісну інформацію, яка є обґрунтованою та корисною, включно з історичним досвідом та прогнозною інформацією, яка доступна без докладання надлишкових витрат чи зусиль. Прогнозна інформація, яка береться до уваги, включає майбутні прогнози щодо галузей, в яких провадять свою діяльність дебітори Групи, отримані зі звітів економічних експертів, фінансових аналітиків, державних органів, а також під час аналізу різноманітних зовнішніх джерел фактичної та прогновної економічної інформації, яка стосується основної операційної діяльності Групи.

Незалежно від результату зазначеної вище оцінки Група передбачає, що кредитний ризик за фінансовим активом збільшився істотно з моменту первісного визнання, коли виплати за договором прострочені більше ніж на 30 днів, якщо тільки у Групи немає обґрунтованої та корисної інформації, яка вказує на протилежне.

Фінансові інструменти з низьким рівнем кредитного ризику

Попри викладене вище, Група припускає, що кредитний ризик за фінансовим інструментом не збільшився істотно з моменту первісного визнання, якщо фінансовий інструмент визначається як такий, що має низький рівень кредитного ризику на звітну дату. Фінансовий інструмент визначається як такий, що має низький кредитний ризик, якщо:

- 1) фінансовий інструмент має низький рівень настання дефолту;
- 2) дебітор має велику здатність виконати свої зобов'язання за потоками грошових коштів за договорами у короткостроковій перспективі;
- 3) негативні зміни в економічних та господарських умовах у довгостроковій перспективі можуть, але не обов'язково, зменшити здатність позичальника виконати свої зобов'язання за потоками грошових коштів за договорами.

Визначення дефолту

Група визначає, що дефолт настав, коли актив прострочений більше ніж на 120 днів, якщо тільки у Групи немає обґрунтованої та корисної інформації для демонстрації того, що застосування критерію із більшою затримкою часу настання дефолту є більше адекватним.

Фінансові активи, які зазнали зменшення корисності у результаті дії кредитного ризику

Фінансовий актив вважається таким, що зазнав зменшення корисності у результаті дії кредитного ризику, коли відбулися одна або більше подій, які мають негативний вплив на очікувані майбутні потоки грошових коштів від фінансового активу. Докази зменшення корисності у результаті дії кредитного ризику включають дані, які піддаються спостереженню, про такі події:

- а) значні фінансові труднощі емітента або позичальника;
- б) порушення умов договору, наприклад, дефолт або прострочення виплат;
- в) кредитор(и) позичальника, з економічних або договірних причин, які стосуються фінансових труднощів позичальника, надає(ють) позичальнику уступку(и), яку(і) інакше кредитор(и) навіть і не розглядав(ли) би(б);
- г) вірогідність того, що позичальник зазнає банкрутства або проводитиме іншу фінансову реорганізацію; або
- г) зникнення активного ринку для цього фінансового активу в результаті дії фінансових труднощів.

<...>

30. Цілі та політика управління фінансовими ризиками

<...>

Кредитний ризик

Кредитний ризик являє собою ризик того, що Група понесе фінансові збитки у випадку, якщо контрагенти не виконають свої зобов'язання за фінансовим інструментом або клієнтським договором. Фінансові інструменти, які потенційно наражають Групу на істотну концентрацію кредитного ризику, переважно включають грошові кошти та їх еквіваленти, а також торгіву та іншу дебіторську заборгованість. Станом на 31 грудня 2018 року максимальна сума кредитного ризику Групи становила 1,662,708 тисяч гривень (2017 р.— 1,235,205 тисяч гривень).

Група переважно розміщує свої грошові кошти та їх еквіваленти у великих банках з надійною репутацією, які розташовані в Україні. Керівництво Групи здійснює постійний моніторинг фінансового стану установ, де розміщені грошові кошти та їх еквіваленти. Кредитний ризик Групи пов'язаний з невиконанням банками своїх зобов'язань та обмежується сумою грошових коштів та їх еквівалентів, розміщених на банківських рахунках.

Група здійснює торговельні операції тільки з перевіреними і кредитоспроможними клієнтами на внутрішньому та зовнішньому ринках. Політика Групи полягає в тому, що можливість надання кредиту клієнтам, які бажають співпрацювати на кредитних умовах, у кожному конкретному випадку аналізується і підлягає формальному затвердженню. Окрім того, з 2012 року Група запровадила додаткову процедуру моніторингу фінансової інформації про клієнтів на щоквартальній основі. Інші ризики відстежуються і аналізуються у кожному конкретному випадку, і керівництво Групи вважає, що кредитний ризик адекватно відображений у резервах на покриття збитків від зменшення корисності активів.

Виручка після вирахування дисконтів та торгових знижок із шістьма основними клієнтами у 2018 році становила 4,136,069 тисячі гривень (2017 р. — 3,389,253 тисячі гривень), причому залишки за розрахунками із зазначеними клієнтами станом на 31 грудня 2018 року становили 999,005 тисяч гривень (2017 р. — 611,557 тисячі гривень).

Група не має значної концентрації кредитного ризику перед будь-яким одним контрагентом. Концентрація кредитного ризику щодо будь-якого контрагента не перевищувала 24 % від валової суми монетарних активів протягом року.

Окрім того, Група зазнає кредитного ризику стосовно фінансових гарантій, виданих Групою. Максимальна сума ризику стосовно таких гарантій представлена максимальною сумою, яку Група може бути змушена заплатити, якщо гарантією скористаються.

Джерело: <https://farmak.ua/>

Ідентифікація ризику ліквідності

Ризик ліквідності пов'язаний із труднощами у погашенні підприємством фінансових зобов'язань, які потребують передачі грошових коштів чи інших фінансових активів.

Зазначимо, що ліквідність є необхідною і обов'язковою **умовою платоспроможності** підприємства. При цьому **ступінь ліквідності** підприємства співвідноситься із періодом часу, протягом якого його активи можуть бути перетворені на грошові кошти: що меншим є період трансформації активів у гроші, то вищим буде ступінь ліквідності, а ризик ліквідності відповідно буде меншим. До того ж важливо, щоб переведення активу в готівку не супроводжувала істотна втрата його вартості. Очевидно, що **найбільш ліквідними** активами є гроші як у формі монет та паперової готівки, так і у формі банківських депозитів за вимогою.

Зазначимо, що **при розрахунку ризику ліквідності** (на відміну від кредитного ризику) враховують як фінансові активи, так і фінансові зобов'язання.

Зазвичай **показники ліквідності розподіляють на 3 рівні**:

- **абсолютний** (співвідношення грошових коштів та їх еквівалентів з поточними зобов'язаннями);
- **терміновий** (до грошових коштів у чисельнику додається дебіторська заборгованість);
- **поточний** (співвідношення всіх оборотних активів до поточних зобов'язань).

Зазначимо, що на базі аналізу Звіту про фінансовий стан користувачі мають можливість самостійно зробити висновки про стан ліквідності підприємства. Приміром, аналіз ліквідності балансу полягає у порівнянні статей активу (згруповані за ознакою ліквідності з розташуванням у порядку її зниження) зі статтями пасиву (згруповані за ознакою строковості з розміщенням в порядку збільшення термінів погашення зобов'язань). Для формування висновків щодо ліквідності балансу групи активів і пасивів порівнюють між собою.

Приклад 5.6.4

Проведемо базовий аналіз ліквідності з використанням фінансової звітності АТ «Укргазвидобування» за 2018 р.

Щоб проаналізувати ліквідність АТ «Укргазвидобування», згрупуємо активи за рівнем зниження їх ліквідності, а пасиви — за рівнем строковості погашення зобов'язань і порівняємо їх (таблиця 5.6.3).

Таблиця 5.6.3

Аналіз ліквідності Балансу АТ «Укргазвидобування» у 2018 р.*

Ранжування активів балансу	На початок звітного періоду, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн	Ранжування пасивів балансу	На початок звітного періоду, тис. грн	На кінець звітного періоду, тис. грн	Платіжний надлишок (+), нестача (–)		Рівень покриття зобов'язань	
						на поч. зв. періоду, тис. грн	на кін. зв. періоду, тис. грн	на поч. зв. періоду, %	на кін. зв. періоду, %
A ₁	338579	213272	П ₁	7565994	12264172	-7227415	-12050900	4,5	1,7
A ₂	37337475	17365803	П ₂	1661842	4368966	35675633	12996837	2246,8	397,5
A ₃	1959245	4539127	П ₃	14234978	13309672	-12275733	-8770545	13,8	34,1
A ₄	107201147	118633523	П ₄	123373632	110808915	-16172485	7824608	86,9	107,1
Баланс	146836446	140751725	Баланс	146836446	140751725	-	-	-	-

*A₁ — високоліквідні активи (грошові кошти і поточні фінансові інвестиції);

A₂ — швидколіквідні активи (дебіторська заборгованість);

A₃ — повільноліквідні активи (запаси, поточні біологічні активи, інші оборотні активи, витрати майбутніх періодів);

A₄ — важколіквідні активи (необоротні активи);

П₁ — найтерміновіші пасиви (поточна кредиторська заборгованість);

П₂ — короткострокові пасиви (короткострокові кредити банків);

П₃ — довгострокові пасиви (довгострокові зобов'язання і забезпечення);

П₄ — постійні пасиви (зобов'язання перед власниками, формування власного капіталу).

З таблиці 5.6.3 видно, що баланс АТ «Укргазвидобування» за звітний період не є абсолютно ліквідним, бо не виконуються всі умови абсолютної ліквідності:

31.12.2017 р.: A₁ ≥ P₁; A₂ ≥ P₂; A₃ ≥ P₃; A₄ ≤ P₄.

31.12.2018 р.: A₁ ≥ P₁; A₂ ≥ P₂; A₃ ≥ P₃; A₄ ≤ P₄.

Зазначимо, що нестача високоліквідних активів була частково скомпенсована надлишком активів групи A₂, рівень покриття яких є високим. Проте така компенсація є лише вартісною, а в реальній платіжній ситуації менш ліквідні активи не завжди зможуть повноцінно замінити більш ліквідні.

Проаналізуємо ще фінансові коефіцієнти ліквідності (таблиця 5.6.4).

Таблиця 5.6.4 Відносні показники ліквідності та платоспроможності АТ «Укргазвидобування» у 2018 р.

№ з/п	Показник	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду	Абсолютне відхилення (+, –)
1	Найліквідніші активи (А ₁), тис. грн	338 579	213 272	–125 307
2	Активи, що швидко реалізуються (А ₂), тис. грн	37 337 475	17 365 803	–19 971 672
3	Активи, що реалізуються повільно (А ₃), тис. грн	1 959 245	4 539 127	2 579 882
4	Термінові (негайні) пасиви (П ₁), тис. грн	7 565 994	12 264 172	4 698 178
5	Короткострокові пасиви (П ₂), тис. грн	1 661 842	4 368 966	2 707 124
6	Коефіцієнт абсолютної ліквідності (ряд. 1 : (ряд. 4 + ряд. 5))	0,0367	0,0128	–0,0239
7	Коефіцієнт термінової (критичної) ліквідності ((ряд. 1 + ряд. 2) : (ряд. 4 + ряд. 5))	4,0829	1,0569	–3,0260
8	Коефіцієнт поточної ліквідності ((ряд. 1 + ряд. 2 + ряд. 3) : (ряд. 4 + ряд. 5))	4,2952	1,3298	–2,9654

На кінець 2018 р. значення, близького до нормативного, досягає лише показник поточної ліквідності, що свідчить про здатність підприємства вчасно погашати свої короткострокові зобов’язання за допомогою оборотних активів. Показник абсолютної ліквідності є досить низьким. Це свідчить про те, що досить невелика частина поточної заборгованості може бути погашена найближчим часом до моменту складання балансу. Негативною є тенденція до зменшення коефіцієнтів ліквідності.

Підприємство має виважено підходити до *управління ризиком ліквідності*. З одного боку, низька абсолютна ліквідність може призвести до проблем з поточними виплатами та зашкодити діловій репутації підприємства. З іншого, надмірна ліквідність породжує проблему «ліквідність–прибутковість», адже найбільш ліквідні активи не генерують доходів. Основні *принципи*, які слід брати до уваги у процесі управління ризиком ліквідності, наведено в таблиці 5.6.5.

Таблиця 5.6.5 Принципи управління ризиком ліквідності

Принцип	Сутність
<i>Пріоритет ліквідності</i>	При виборі близьких за прибутковістю напрямків інвестування підприємству слід обирати більш ліквідні
<i>Аналіз стану ліквідності</i>	Постійний аналіз потреб підприємства в ліквідних засобах є необхідним з метою уникнення як їх надлишку, так і дефіциту
<i>Перевірка готовності</i>	Передбачає планування та прогнозування дій у разі виникнення непередбачуваних та кризових ситуацій
<i>Робота з партнерами</i>	Гнучкі стосунки з основними клієнтами та постачальниками допомагають у разі потреби терміново мобілізувати необхідні ресурси

Підприємству слід *розкрити* таку *інформацію* щодо ризику ліквідності:

- опис прийнятої політики щодо управління;
- строки, що залишилися для погашення похідних і окремо непохідних фінансових зобов’язань.

Зазначимо, що, вибираючи *інтервали для аналізу* зобов’язань, підприємств має послуговуватися принципом суттєвості у розумінні часу потоків грошових коштів. Як рекомендацію МСФЗ 7 наводить такі часові інтервали: < 1 місяця; від 1 до 3 місяців; від 3 місяці до 1 року; від 1 до 5 років.

Розкриття інформації про ризик ліквідності згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 5.6.5* на базі звітності ПрАТ «Укргідроенерго» за 2018 рік.

Приклад 5.6.5

Приватне акціонерне товариство «Укргідроенерго»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

35. Управління ризиками

<...>

Ризик ліквідності

Ризик ліквідності — ризик того, що Товариство не зможе погасити свої зобов’язання в разі їх виникнення. Товариство здійснює ретельний моніторинг та управління своєю позицією ліквідності. Товариство встановило процес детального бюджетування та прогнозу грошових коштів для того, щоб забезпечувати наявність достатніх грошових коштів для виконання своїх платіжних зобов’язань. Підхід керівництва до вирішення проблем ліквідності полягає у тому, щоб покращити свою операційну діяльність, а також залучати кредити та позики із чітко визначеними періодами погашення, які були б вигідними для нього та задовольняли потреби Товариства в оборотному капіталі. При цьому коефіцієнт ліквідності є одною із кovenant, які контролюються міжнародними фінансовими організаціями.

(в тисячах гривень)	31 грудня 2017 р.	31 грудня 2018 р.
Запозичені кошти	4 522 948	4 337 503
Грошові кошти та їх еквіваленти	(704 487)	(1 065 972)
Поточні фінансові інвестиції	(350 000)	(749 588)
Чисті запозичені кошти	3 468 461	2 521 943
Власний капітал	20 739 191	23 795 835
Співвідношення чистих запозичених коштів до власного капіталу	16,72 %	10,60 %

Сума запозичень Товариства станом на 31 грудня 2018 року становить:

(в тисячах гривень)	Усього	За вимогою	1—3 місяці	3 місяці — 1 рік	1 рік — 5 років	Більше 5 років
Кредити та позики	(4 085 276*)	—	(276 371)	(271 729)	(2 270 701)	(1 266 475)
Інші позикові кошти	(1 265 612**)	—	(71 698)	(204 869)	(826 145)	(162 900)
Кредиторська заборгованість за основні засоби	(534 324)	—	(449 557)	(5 665)	(79 102)	(0)
Торгова кредиторська заборгованість	(156 536)	—	(156 536)	—	—	—
Інші короткострокові зобов’язання	(384 529)	—	(328 958)	(55 571)	—	—
Усього	(6 426 277)	—	(1 283 120)	(537 834)	(3 175 948)	(1 429 375)

* Сума кредитів та позик складається із суми позик та кредитів, суми відсотків, які необхідно буде сплатити до кінця погашення кредитів та інших платежів, які виникають при обслуговуванні цих кредитів та позик.

**Сума інших позикових коштів складається із суми позики, суми відсотків, які необхідно буде сплатити до кінця погашення позики та інших платежів, які виникають при обслуговуванні цієї позики.

Аналогічна інформація щодо суми зобов'язань Товариства подається і станом на 31 грудня 2017 року.

Розрахований за даними фінансової звітності Товариства за 2018 рік коефіцієнт загальної ліквідності становить 1,69.

Джерело: <https://uhe.gov.ua/>

Ринковий ризик: види та оцінка

Серед найбільш поширених *типів ринкового ризику* МСФЗ 7 виокремлює три види (схема 5.6.3).

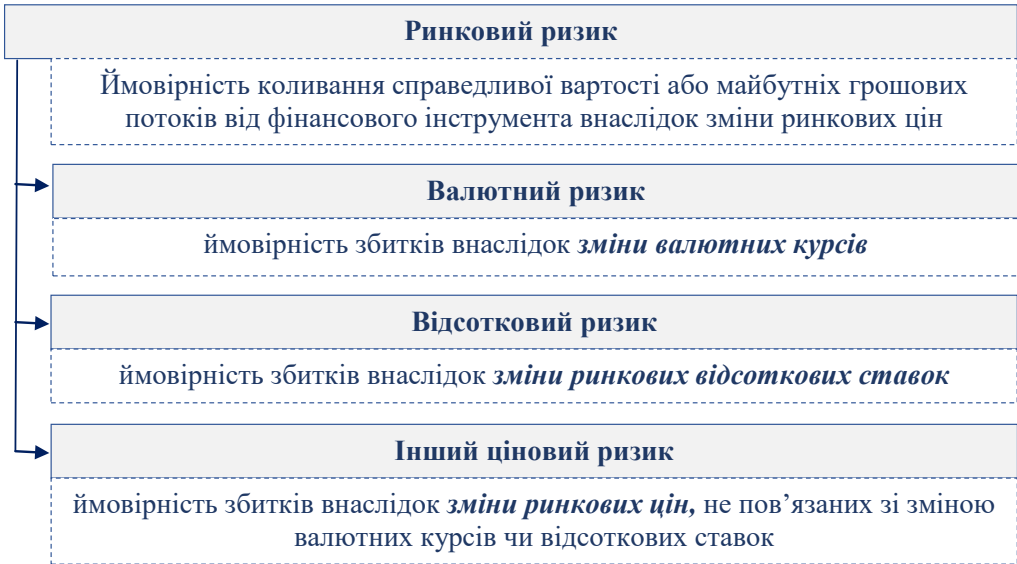


Схема 5.6.3. Класифікація ринкових ризиків

Підприємство може ідентифікувати *ці та/або інші типи ринкового ризику* як такі, що можуть суттєво вплинути на діяльність. На основі ідентифікації ризиків розробляється стратегія і тактика впливу на них.

Найбільш поширеним на практиці є *валютний ризик*, який виникає від коливання валютних курсів при експортно-імпортних операціях та валютних запозиченнях. В умовах знецінення національних валют цей ризик стає суттєвим для імпортерів, особливо при довгострокових угодах. Одним з проявів валютного ризику є падіння попиту на імпортний товар через зниження його цінової привабливості.

Щодо *управління валютним ризиком*, то ідеальним є варіант, коли інвалютні зобов'язання з надлишком перекриваються активами, номінованими у твердій іноземній валюті. Але дуже часто менеджмент свідомо йде на значний валютний ризик, сподіваючись зекономити, скажімо, на відсотках за кредит, собівартості або якості комплектувальних виробів. Як відомо, валютні позики, а надто залучені за кордоном, значно дешевші за гривневі.

Зазначимо, що зміни валютних курсів спричиняють зовнішні, незалежні від підприємства фактори. Через це окреме підприємство не може мати суттєвого впливу на валютно-курсову політику, але обов'язково має проводити *оцінку зазначеного ризику* та застосовувати превентивні заходи. Фактори, які впливають на ризик, можна поділити на дві групи (схема 5.6.4).

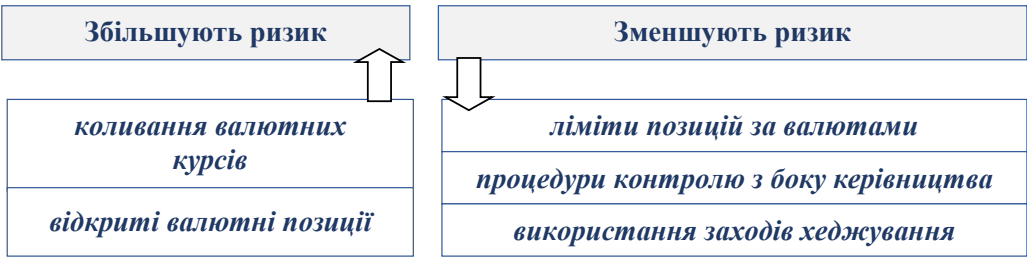


Схема 5.6.4. Фактори впливу на валютний ризик

Підприємству слід *розкрити таку інформацію* щодо ринкових ризиків:

- детальний аналіз чутливості щодо актуальних для підприємства типів ринкового ризику;
- опис методів та припущень, використаних при такому аналізі, а також зміни в них (за наявності);
- за умови використання підприємством методу Value-at-Risk (з описом взаємозалежності між змінними ризику) необхідно розкрити сутність методу, його основні параметри і припущення, а також обмеження.

На практиці може виникнути ситуація, за якої аналіз чутливості виявиться *не репрезентативним* для реального ризику. В такому разі підприємство має зазначити це з окресленням причин наведеної ситуації.

Розкриття інформації про ринкові ризики згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 5.6.6* на базі звітності АТ «Укрпошта» за 2017 рік.

Приклад 5.6.6

Акціонерне товариство «Укрпошта»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

29. Управління фінансовими ризиками

<...>

Ринковий ризик. Компанія наражається на ринкові ризики. Ринкові ризики пов'язані з відкритими позиціями за (а) іноземними валютами та (б) процентними активами і зобов'язаннями, які великою мірою залежать від загальних та специфічних ринкових змін. Керівництво встановлює ліміти сум ризику, що може бути прийнятий Компанією, та щоденно контролює їх дотримання. Проте застосування такого підходу не запобігає виникненню збитків за межами цих лімітів у випадку більш суттєвих ринкових змін.

Показана далі чутливість до ринкових ризиків ґрунтується на зміні одного фактору при незмінності решти факторів. На практиці таке трапляється дуже рідко, і зміни деяких факторів можуть бути взаємопов'язані, наприклад, зміни процентних ставок та зміни курсів обміну.

Валютний ризик. Компанія здійснює свою діяльність переважно в Україні, тому її рівень валютного ризику пов'язаний в основному із позиковими коштами, грошовими коштами та депозитами, деномінованими у доларах США або євро, а також дебіторською та кредиторською заборгованістю, деномінованою в СПЗ. Посилення невизначеності в Україні призвело до волатильності валютного ринку та спричинило різке падіння курсу гривні по відношенню до основних іноземних валют.

У поданій нижче таблиці наведено концентрацію валютного ризику Компанії станом на кінець звітних періодів стосовно до долара США та ЄПЗ:

	31 грудня 2017 р.	31 грудня 2018 р.
Монетарні фінансові активи	1 050 547	1 053 655
Монетарні фінансові зобов’язання	(610 916)	(460 457)
Чиста балансова позиція	439 631	593 198

Зміцнення або послаблення ЄПЗ та долара США на 20 % стосовно гривні призвело б до збільшення або зменшення чистого фінансового результату Компанії на 72 099 тисяч гривень, відповідно на 31 грудня 2016 року — на 97 285 тисяч гривень.

Обґрунтовано можливі зміни курсів обміну інших валют не мали б суттєвого впливу на фінансові результати Компанії.

Ризик процентної ставки. Процентний ризик Компанії виникає у зв’язку з її банківськими позиковими коштами. Компанія не наражається на ризик грошових потоків процентної ставки, оскільки вона не має позикових коштів зі змінною процентною ставкою. Позикові кошти, залучені під фіксовану ставку, наражають Компанію на ризик справедливої вартості процентної ставки. Компанія не здійснює активного управління своїм процентним ризиком, оскільки він вважається незначним.

Інформацію про строки погашення та ефективні процентні ставки позикових коштів наведено у Примітці 15. Процентна ставка за інструментами з плаваючою ставкою переглядається при настанні строку погашення.

Обґрунтовано можливі зміни ринкових процентних ставок не мали б суттєвого впливу на фінансові результати Компанії.

Ціновий ризик. Компанія не наражається на ціновий ризик, який мав би вплив на її фінансову звітність, оскільки вона не має значних інвестицій у цінні папери та фінансові інструменти, які могли б зазнавати впливу цього ризику.

Джерело: <https://ukrposhta.ua/>

Глава 6. Інші зобов’язання та забезпечення

- 6.1. Розрахунки з персоналом
- 6.2. Програми пенсійного забезпечення
- 6.3. Забезпечення, умовні зобов’язання та активи

6.1. Розрахунки з персоналом

Виплати працівникам є одним з основних мотиваційних чинників підвищення продуктивності праці, а також неодмінним елементом реалізації соціальної політики на рівні підприємства. Зазвичай саме компенсація за найману працю є однією з найбільш суттєвих статей у витратах суб’єктів господарювання, а отже, вона має значний вплив на формування фінансового результату. З огляду на це, інформація про весь спектр виплат працівникам є важливою як в обліковому аспекті, так і для управлінсько-аналітичних цілей. Міжнародні стандарти надають ґрунтовні рекомендації щодо можливого складу виплат персоналу, а також підходів до їх обліку та розкриття інформації у фінансовій звітності.

Виплати працівникам: сутність та класифікація



Схема 6.1.1. Класифікація виплат працівникам

Під **виплатами працівникам** міжнародні стандарти фінансової звітності розуміють усі форми компенсації, що їх виплачує підприємство в обмін на послуги, надані працівниками, або при звільненні таких працівників. Виплати персоналу є зобов'язаннями підприємства, зазвичай їх розглядають у контексті приналежності до **чотирьох груп** (схема 6.1.1).

Облік та розкриття інформації про зазначені розрахунки регулює МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам». Стандарт передбачає, що працівники можуть надавати послуги не лише на основі повної зайнятості, а й періодичної, тимчасової, а також на умовах неповного робочого дня. При цьому підприємство може здійснювати виплати як у формі грошових коштів, так і через надання товарів/послуг. Отримувачами таких виплат можуть бути безпосередньо працівники, а за певних умов – їх дружина/чоловік, діти або інші утриманці, а також інші особи.

Принципи визнання та обліку виплат працівникам залежить від їх специфіки, яка далі буде розглянута детальніше.

Визнання короткострокових виплат

На практиці облік та оцінка короткострокових виплат працівникам, при застосування МСФЗ не викликає особливих труднощів. Визнання зобов'язань з таких виплат здійснюється **на недисконтованій основі**, оскільки їх вартість не переглядається. Отже, для оцінки таких зобов'язань не вимагається застосування актуарних припущень і не виникають актуарні прибутки/збитки. Проте зверніть увагу, що короткострокові виплати можуть бути **накопичуваними** та **ненакопичуваними**. Якщо останні є поточними зобов'язаннями, то перші потребують створення забезпечення (схема 6.1.2).



Схема 6.1.2. Визнання короткострокових виплат працівникам

Найбільш поширений приклад накопичувальних виплат — це витрати **на оплату відпусток**. Серед інших — преміальні виплати, в окремих випадках може бути ухвалене рішення про створення преміального забезпечення, в інших — премію нараховують за період надання послуг.

Відповідно до чинного законодавства, створення забезпечення під відпустки працівникам є не правом, а обов'язком підприємств. При цьому забезпечення на оплату

відпусток та усі види нарахувань на зазначене забезпечення слід визнавати щомісяця. Зауважимо, що на відміну від національних П(С)БО, де сформульовано доволі чіткий алгоритм розрахунку забезпечення, **МСФЗ конкретних вказівок** щодо правил його розрахунку **не містять**.

З огляду на це підприємства, що подають фінансову звітність за МСФЗ, можуть або використовувати або так званий вітчизняний алгоритм, або будь-який інший. Головне — дотримуватися вимог п. 36 МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» щодо використання **«найкращої оцінки»** при розрахунку забезпечення. Інакше кажучи, створене забезпечення має максимально відповідати сумі, яку підприємство обґрунтовано сплатило би для погашення зобов'язання або передачі його третій стороні на кінець звітного періоду.

Якщо підприємство обирає варіант розрахунку відповідно до алгоритму, визначеного національними нормативними актами, то **сума забезпечення** на оплату відпусток треба розраховувати за **формулою**:

$$ЗВ = ЗПф \cdot (Вр : ФОПр) \times КН,$$

де **ЗВ** – забезпечення на оплату відпусток;

ЗПф – фактична зарплата за місяць;

Вр – річна планова сума оплати відпусток у майбутньому році;

ФОПр – загальний запланований річний фонд оплати праці;

КН – коефіцієнт нарахувань ЄСВ, який має бути розрахований так:

$$КН = (\text{Планова сума ЄСВ за рік} + \text{Запланований річний фонд оплати праці}) : \text{Запланований річний фонд оплати праці або } КН = 1 + (\text{ставка ЄСВ} \%) : 100 \%$$

З метою перевірки обґрунтованості нарахованих сум забезпечення станом на кінець звітного року важливо проводити **інвентаризацію залишку забезпечення**. Для цього зазвичай використовують інформацію з кадрового обліку. Зокрема йдеться про кількість працівників, їхній оклад, дату прийому на роботу, кількість днів відпустки, на яку може претендувати працівник, середньоденний заробіток, дату останньої відпустки. З огляду на наведену інформацію підприємство і має сформувати фонд заробітної плати, який необхідно зарезервувати під можливі виплати.

Наголошуємо на тому, що сума забезпечення на оплату відпусток персоналу складається із фонду заробітної плати та всіх видів нарахувань на цей фонд. Суму сформованого забезпечення **визнають витратами періоду та коригують** у міру використання працівниками підприємства відпусток.

Приклад 6.1.1

Компанія використовує найману працю 15-ти осіб. Плановий фонд оплати праці на рік становить 1,5 млн грн (відповідно до затвердженого штатного розпису підприємства). Планова сума відпусток на 2019 рік — 102 тис. грн (зазвичай її визначають діленням річного фонду оплати праці на кількість календарних днів у році за мінусом святкових та неробочих днів, визначених ст. 73 КЗпП, та множенням на 24 дні відпустки). Заробітну плату за травень нараховано в сумі 125 тис. грн.

Обчислимо суму забезпечення на виплату відпусток, що буде нараховано в травні 2019 р.

Коефіцієнт резервування становитиме: $Вр : ФОПр = 125 : 1\,500 = 0,083$.

Коефіцієнт нарахувань ЄСВ: $КН = 1 + (22 : 100) = 1,22$.

Сума забезпечення: $РВ = 102\,000 \times 0,083 \times 1,22 = 10\,328,52$ грн.

Бухгалтерське проведення:

Дт 23, 91, 92, 93¹ Кт 471 — 10 328,52 грн.

¹ Залежить від категорій працівників.

Інший можливий варіант *розрахунку забезпечення під відпустки* при застосуванні МСФЗ — зважаючи на фактичну кількість днів відпустки, заробленої кожним працівником, та середню заробітну плату працівника за останні 12 місяців. У будь-якому випадку підприємства, що подають звітність за МСФЗ мають право самостійно обирати алгоритм розрахунку забезпечення під відпустки. Проте застосована методика обов'язково має бути обґрунтована в наказі про облікову політику.

Щодо *премій та програм участі працівників* у розподілі *прибутку*, підприємство має визнавати пов'язані з ними витрати лише за таких умов:

- у підприємства є або теперішнє, або конструктивне зобов'язання здійснити зазначені виплати;
- зобов'язання на такі виплати може бути достовірно оцінено.

Таким чином, якщо підприємство не має жодної альтернативи, крім як здійснити у майбутньому виплати, то визнавати очікувані витрати необхідно.

У прикладі 6.1.2 показано, як ПАТ «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод» створює наступні забезпечення на виплати персоналу.

Приклад 6.1.2

Публічне акціонерне товариство «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

16. Забезпечення

Інформація про забезпечення майбутніх витрат представлена таким чином:

	Забезпечення виплат персоналу	<...>	Забезпечення на виплату відпусток працівникам	Інші забезпечення, пов'язані з оплатою праці	Разом
Залишок на 31 грудня 2016 р.	371 598	<...>	20 519	1 548	633 643
Нараховано за звітний період	195 870	<...>	57 839	-	270 762
Використано протягом року	(49 803)	<...>	(48 354)	-	(127 262)
Сторно забезпечення	—	<...>	—	(29)	(29)
Залишок на 31 грудня 2017 р.	517 665	<...>	30 004	1 519	777 113
Нараховано за звітний період	116 132	<...>	77 652	—	195 093
Використано протягом року	(50 485)	<...>	(68 689)	—	(128 471)
		<...>			
Залишок на 31 грудня 2018 р.	583 312	<...>	39 967	1 519	843 736

Забезпечення виплат персоналу

Станом на 31 грудня 2018 року забезпечення виплат персоналу включали таке:

	31 грудня 2018 р.	31 грудня 2017 р.
Довгострокові забезпечення витрат персоналу	511 829	455 442
Поточні забезпечення витрат персоналу	71 483	62 223
Всього	583 312	517 665

<...>

Поточні зобов'язання з виплат працівникам представлені таким чином:

	2018 р.	2017 р.
Поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці	33 444	28 237
Поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування	8645	8022
Усього	42 089	36 259

Середньооблікова чисельність персоналу

Товариства за категоріями представлена таким чином:

	2018 р.	2017 р.
Робітники	3 875	3 992
Керівники	357	371
Фахівці	561	603
Разом середня кількість працівників	4 793	4 966

Забезпечення на виплату відпусток

Товариство створює забезпечення під короткострокові виплати персоналу на період відпусток.

Інші забезпечення, пов'язані з оплатою праці

Товариство створює забезпечення, пов'язані з оплатою праці, на покриття витрат на виплату премій за підсумками поточного року.

Джерело: <http://ntrp.interpipe.biz/>

Оцінка довгострокових виплат та виплат при звільненні

До *інших довгострокових виплат* можна віднести всі виплати, пов'язані із заробітною платою, але в тому випадку, коли зобов'язання за ними характеризуються більшими термінами погашення, а отже, здійснення таких виплат не планується протягом найближчих 12 місяців.

На відміну від пенсійних програм (див. розділ 6.1), інші довгострокові витрати характеризуються значно меншим ступенем невизначеності, і як наслідок під час їх обліку застосовується *спрощений підхід*. Наприклад, результати переоцінки таких сум не відображають в іншому сукупному прибутку. Проте має бути здійснена актуарна оцінка таких виплат з визнанням актуарних прибутків/збитків. Підприємство мусить визнавати чистий підсумок за іншими довгостроковими виплатами, який складається з вартості послуг, чистого відсотка за чистим зобов'язанням/активом, а також результату переоцінки.

В окрему категорію МСБО 19 виділяє *виплати при звільненні*. На відміну від інших, зобов'язання щодо здійснення цих виплат виникають у зв'язку зі звільненням працівника, а не в результаті надання ним послуг. При цьому звільнення визнається у випадку, коли підприємство має невідмовне зобов'язання звільнити працівника/працівників до досягнення ними пенсійного віку або надавати виплати при звільненні за власним бажанням згідно із законодавством, контрактом чи іншою угодою.

Якщо звільнення працівників за власним бажанням здійснюватиметься за пропозицією підприємства, і при цьому у підприємства виникатиме зобов'язання здійснити відповідні виплати, то *оцінка таких виплат здійснюється* з огляду на кількість працівників, які, як очікується, приймуть пропозицію звільнення.

Одноразові виплати при звільненні є *витратами того періоду*, я якому працівника звільнено. В такому випадку дисконтування не потрібне. Якщо виплати при звільненні не підлягають сплаті в повному обсязі протягом 12 місяців після звітної дати, тобто допомогу має бути нарахована як зобов'язання з умовою поступового погашення протягом певного часу, то така сума дисконтується, а оцінка регулярно переглядається шляхом проведення актуарних розрахунків.

Розкриття інформації

Безпосередньо МСБО 19 не містить конкретних вимог щодо розкриття інформації про короткострокові та інші довгострокові виплати працівникам, а також про виплати звільненим. Проте подавати певну інформацію все-таки треба. Приміром, *підприємство має*:

- навести інформацію щодо виплат провідному управлінському персоналу (відповідно до вимог МСБО 24);
 - розкрити інформацію про витрати на виплати працівникам (відповідно до вимог МСБО 1).
- Розкриття інформації про виплати провідному управлінському персоналу згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 6.1.3* на базі звітності ПАТ «ФАРМАК» за 2018 рік.

Приклад 6.1.3

Публічне акціонерне товариство «ФАРМАК»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

28. Розкриття інформації про пов'язані сторони

<...>

Операції та залишки за операціями з провідним управлінським персоналом Групи

Провідний управлінський персонал Групи включає Виконавчого директора Компанії, членів Ради директорів та членів Наглядової ради. Станом на 31 грудня 2018 року провідний управлінський персонал загалом становив 15 осіб (2017 р. — 14 осіб).

Короткострокові виплати провідному управлінському персоналу за рік, що закінчився 31 грудня 2018 становили 155,424 тисяч гривень (2017 р. — 164,880 тисяч гривень).

Станом на 31 грудня 2018 року залишки за зобов'язаннями Групи перед провідним управлінським персоналом становили 27,466 тисяч гривень (2017 р. — 19,110 тисяч гривень).

Станом на 31 грудня 2018 року деякі члени провідного управлінського персоналу мали право на отримання визначених виплат по закінченню трудової діяльності. Сума таких нарахувань станом на 31 грудня 2018 року в розмірі 121,108 тисяч гривень була включена до зобов'язань за пенсійними та іншими виплатами працівникам (2017 р. — 96,220 тисяч гривень).

Джерело: <https://farmak.ua/>

Розкриття інформації про витрати на виплати працівникам згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 6.1.4* на базі звітності ПАТ «Укрнафта» за 2018 рік.

Приклад 6.1.4

Публічне акціонерне товариство «Укрнафта»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

13. Витрати на заробітну плату, амортизацію, знос та виснаження

<...>

Крім представлення витрат за напрямками, для звірки загальних витрат з витратами, віднесеними на звіт про фінансовий результат та інші сукупні доходи, Компанія також представляє поданий далі аналіз витрат на заробітну плату:

Заробітна плата та податки на заробітну плату

	2018 р.	2017 р.
Усього витрат на заробітну плату	3553 781	2 743 891
Внески до фондів соціального страхування та інші відповідні внески	653 270	542 274
	4 207 051	3 286 165

Зміна у сумах, включених до вартості товарно-матеріальних запасів	(22 360)	(87 250)
Зміна у сумах, включених до вартості основних засобів	(202 954)	(150 427)
	3 981 737	3 048 488

Представлені як:	2018 р.	2017 р.
Собівартість реалізованої продукції (Примітка 9)	2 195 108	1 525 607
Загальні та адміністративні витрати (Примітка 11)	1 112 765	793 241
Витрати на реалізацію та збут (Примітка 10)	630 347	518 648
Інші операційні витрати (Примітка 12)	43 517	210 992
	3 981 737	3 048 488

Джерело: <https://www.ukrnafta.com/>

6.2. Програми пенсійного забезпечення

Серед виплат працівникам по закінченню трудової діяльності основне місце належить програмам пенсійного забезпечення. Усі без винятку підприємства беруть участь у державній пенсійній системі України, що передбачає систематичні внески як відсоток від заробітної плати. Щодо цих зобов'язань все зрозуміло, але є й інша, більш складна для підприємства схема пенсійного забезпечення. Йдеться про пільгові пенсії окремим категоріям працівників за рахунок коштів суб'єктів господарювання. Міжнародні стандарти фінансової звітності передбачають участь підприємств у таких програмах, а отже, підприємства мусять дотримуватися основних правил обліку таких виплат.

Сутність та класифікація програм

Детальну характеристику виплатам після закінчення трудової діяльності подано у МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам», а також у МСБО (IAS) 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення». Під *програмами виплат по закінченню трудової діяльності* зазначені стандарти розуміють офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство здійснює виплати працівникам після закінчення їхньої трудової діяльності.

На практиці виплати за програмами пенсійного забезпечення можуть здійснювати як безпосередньо *держава* (так звані державні пенсії), так *і підприємство*, що використовує найману працю (пенсії за рахунок підприємств, медичне обслуговування після виходу працівника на пенсію тощо). З огляду на це міжнародні стандарти виділяють *два види виплат працівникам* після закінчення трудової діяльності (*схема 6.2.1*).



Схема 6.2.1. Класифікація програм після закінчення трудової діяльності

Програми з визначеними внесками передбачають чітко визначені фіксовані суми виплат підприємств в окремий фонд. У цьому випадку підприємство не матиме жодних наслідків, якщо фонду бракуватиме коштів для здійснення виплат працівникам у майбутньому. Наразі за такою схемою реалізовано виплати в межах пенсійної системи України. Приміром, підприємства щомісяця разом із зобов'язаннями із заробітної плати визнають і зобов'язання у розмірі внесків до пенсійного фонду у вигляді ЄСВ, розрахованого з огляду на суму заробітної плати. Отже, такі нарахування є витратами періоду, в якому працівник надав послугу підприємству. В окремих випадках такі суми можуть бути включені до первісної вартості запасів чи основних засобів. При цьому жодних актуарних прибутків/збитків не виникає. Тож і складнощів в обліковому відображенні теж немає. Проте якщо внески не буде погашено протягом 12 місяців зі звітної дати в повному обсязі, то їх слід дисконтувати. Якщо суб'єкт господарювання немає інших програм, крім програм зі встановленими внесками, розкрити цей факт важливо (приклад 6.2.1).

Приклад 6.2.1

Акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль»
Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.
<...>
4. Основні положення облікової політики
<...>
Зобов'язання з пенсійного забезпечення та інших виплат
Банк не має схем пенсійного забезпечення, крім участі у державній пенсійній системі України, що передбачає розрахунок і сплату поточних внесків роботодавця як відсотка від поточних загальних виплат працівникам. Ці витрати відображаються у звітному періоді, до якого відноситься відповідна заробітна плата.

Джерело: <https://www.aval.ua/>

Щодо *програм із визначеними виплатами*, то з огляду на їх природу складнішим є і облікове відображення. В Україні застосування таких програм зазвичай пов'язане із:

- 1) *соціальними програмами* окремих підприємств, які передбачають пенсії своїм працівникам додатково до державних;
 - 2) *пільговими пенсіями* за рахунок підприємств відповідно до законодавства.
- Перший пункт не досить поширений у вітчизняній практиці, оскільки є добровільним і потребує суттєвих фінансових затрат. Здебільшого йдеться про *пільгові пенсії*, які нараховують підприємства зі шкідливими умовами праці.

Відповідно до вітчизняного законодавства (зокрема п. 2 розділу XV Закону «Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування» від 09.07.2003 р. № 1058-IV.), окремим категоріям працівників, залежно від умов праці, за результатами атестації робочих місць можуть бути *призначені пенсії за рахунок коштів підприємств*. Зазвичай такі пенсії пов'язані з окремими категоріями працівників, визначеними у Списку 1 і Списку 2 постанови КМУ від 24.06.2016 р. № 461. Підприємства з тяжкими умовами праці мають в майбутньому нести витрати на виплату пільгових пенсій працівникам, зайнятим на таких роботах. Виплачувати таку пенсію треба з моменту оформлення працівником такої пенсії і доти, поки працівник не досягне загальноновстановленого пенсійного віку. Зазначимо, що безпосередньо виплати пенсій здійснює Пенсійний фонд, проте відшкодування таких витрат — обов'язок підприємств.

Порядок відшкодування підприємствами *пільгових пенсій* визначений Інструкцією про порядок обчислення і сплати страхувальниками та застрахованими особами внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування до Пенсійного фонду України (затверджена постанова правління Пенсійного фонду України від 19.12.2003 р. № 21-1). Розмір сум, що підлягають відшкодуванню у поточному році, щороку визначають органи Пенсійного фонду і повідомляють їх підприємствам до 20 січня поточного року та протягом місяця з новопризначених (перерахованих) пенсій. З огляду на отриману інформацію підприємства до 25 числа кожного місяця мають перераховувати відповідні суми.

У контексті програм із визначеними виплатами підприємства мають *схильність до:*

- *актуарного ризику* (виплати можуть бути меншими, ніж очікування);
 - *інвестиційного ризику* (інвестованих коштів може бракувати для здійснення очікуваних виплат).
- Зазначені ризики впливають, головним чином, на особливості обліково-звітного відображення таких програм.

Особливості обліку програм із визначеними виплатами

Одразу зазначимо, що облік пільгових пенсій як програм з визначеними виплатами не є простим. По-перше, він потребує використання *актуарних припущень* при оцінюванні зобов'язань та витрат. А, по-друге, зобов'язання потребують *дисконтування*, оскільки погашають їх зазвичай через багато років.

Витрати підприємства за програмами із визначеними виплатами є довгостроковими зобов'язаннями. Під такі зобов'язання слід створювати забезпечення з відображенням їх у звітності за теперішньою вартістю.

У загальному порядку облік програм із визначеними виплатами відповідно до вимог п. 57 МСБО 19 слід здійснювати з використанням *чотирьох основних кроків* (схема 6.2.2).

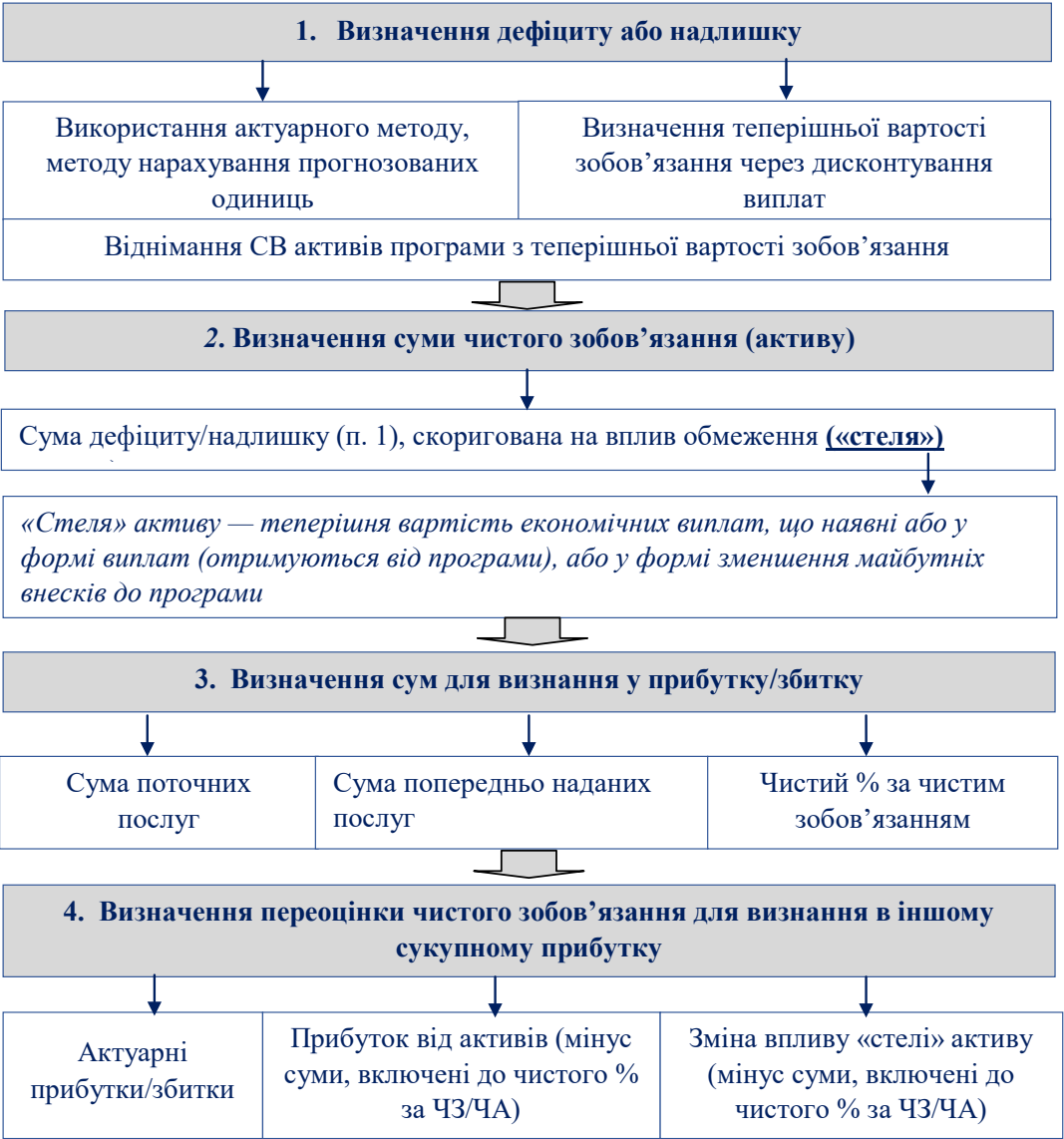


Схема 6.2.2. Алгоритм обліку програм з визначеними виплатами

Нарахування забезпечень за програмами з визначеними виплатами в обліку може відображатися за допомогою бухгалтерського **проведення**:
Дт 23, 91, 92, 93 (рахунок витрат залежно від обставин)
Кт 472 «Додаткове пенсійне забезпечення».

Для того щоб визначити **теперішню вартість зобов'язання**, треба:

- використати метод нарахування прогнозованих одиниць;
- віднести виплати до відповідних періодів надання послуг;
- зробити актуарні припущення.

Відповідно до **методу нарахованих одиниць** кожний період надання послуг треба розглядати як такий, що призводить до права на додаткову одиницю виплати (приклад 6.2.2).

Приклад 6.2.2

На початку 2019 року на підприємстві ухвалено рішення, відповідно до якого при виході на пенсію працівники, що задіяні на підземних роботах, одержуватимуть одноразову винагороду в сумі, яка становить 3 % заробітної плати за останній рік роботи у розрахунку за кожний рік надання послуг підприємству. У 2019 році заробітна плата Іванченко І. П. (разом із

ЄСВ) становила 216 тис. грн. Очікується, що у майбутньому щорічний темп зростання зарплати становитиме 8 %. Запланований вихід працівника на пенсію передбачено наприкінці 2023 року. Ставку дисконтування визначено на рівні 18 %.

Визначимо суму забезпечення, яка має бути створена під зазначені виплати (умовно розглядаємо тільки працівника Іванченко І. П.).

1. Визначимо очікувану зарплату Іванченка І. П. через 4 роки:
 $216000 \cdot (1+0,08)^4 = 293\,866$ грн.
2. З огляду на це щорічні нарахування одноразової винагороди становитимуть:
 $293\,866 \cdot 0,03 = 8\,816$ грн.
3. Загальна очікувана виплата становитиме:
 $8\,816 \times 5 = 44\,080$ грн.
4. Теперішня вартість щорічних нарахувань на кінець кожного року (з урахуванням ставки дисконту 18 %) наведена в таблиці 6.2.1.

Таблиця 6.2.1
Розрахунок теперішньої вартості майбутніх витрат

Рік	Теперішня вартість
2019	$8\,816 \cdot 1/(1+0,18)^4 = 8\,816 \cdot 0,5158 = 4\,547$ грн
2020	$8\,816 \cdot 1/(1+0,18)^3 = 8\,816 \cdot 0,6086 = 5\,366$ грн
2021	$8\,816 \cdot 1/(1+0,18)^2 = 8\,816 \cdot 0,7182 = 6\,332$ грн
2022	$8\,816 \cdot 1/(1+0,18)^1 = 8\,816 \cdot 0,8475 = 7\,471$ грн
2023	$8\,816 \cdot 1 = 8\,816$ грн

5. Визначимо зобов'язання з виплат працівнику, але з урахуванням того, що не відбувалося жодних змін в актуарних припущеннях (таблиця 6.2.2).

Таблиця 6.2.2
Забезпечення під виплати Іванченку І. П. після закінчення трудової діяльності

Показник	Рік				
	2019	2020	2021	2022	2023
Витрати, розподілені на:					
– попередні періоди	0	8 816	17 632	26 448	35 264
– поточний період	8 816	8 816	8 816	8 816	8 816
Разом	8 816	17 632	26 448	35 264	44 080
Забезпечення на початок року*	0	4 547	10 731	18 995	29 885
Дисконт (18 %)	0	818	1 932	3 419	5 379
Вартість поточних послуг	4 547	5 366	6 332	7 471	8 816
Забезпечення на кінець періоду	4 547	10 731	18 995	29 885	44 080
*Забезпечення на початок року визначається як теперішня вартість виплат, що розподілені на попередні роки					

Таблиця 6.2.3
Розрахунок суми забезпечення на початок року

Рік	Теперішня вартість
2020	$8\,816 \cdot 1/(1 + 0,18)^4 = 8\,816 \cdot 0,5158 = 4\,547$ грн
2021	$17\,632 \cdot 1/(1 + 0,18)^3 = 17\,632 \cdot 0,6086 = 10\,731$ грн
2022	$26\,448 \cdot 1/(1 + 0,18)^2 = 26\,448 \cdot 0,7182 = 18\,995$ грн
2023	$35\,264 \cdot 1/(1 + 0,18)^1 = 35\,264 \cdot 0,8475 = 29\,885$ грн

Розглянемо бухгалтерські проведення на кінець 2019 та 2020 р.
31.12.2019 р.: Дт 23 або 91 Кт 472 — 4 547,00 (створення забезпечення);
31.12.2020 р. (донарахування забезпечення до суми 10 731 грн.):
Дт 23 або 91 Кт 472 — 5 366,00;
Дт 951 Кт 472 818,00 — на суму дисконту.

Важливим при розрахунку забезпечення є отримання актуальної інформації про демографічний стан, плинність кадрів тощо. Ці та інші чинники розглядають у МСБО 19 як *актуарні припущення*, тобто найбільш достовірні оцінки змінних, що впливатимуть на остаточні витрати в контексті програм із визначеними виплатами (таблиця 6.2.4).

Таблиця 6.2.4
Найбільш поширені актуарні припущення

Група припущень	Показники
<i>Демографічні</i>	Смертність
	Плинність кадрів, непрацездатність та передчасний вихід на пенсію
	Пропорційна частка учасників програми, що мають утриманців з правом на отримання виплат
	Пропорційна частка учасників програми, що обирають кожний з можливих варіантів виплат
	Кількість заявок на отримання послуг за програмами медичного обслуговування
<i>Фінансові</i> (на базі ринкових прогнозів за період, протягом якого здійснюється розрахунок)	Ставка дисконту (стандарт рекомендує визначати її за допомогою ринкової прибутковості корпоративних облігацій високої якості; для валюти, у якої немає розвинутого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість державних облігацій)
	Рівні виплат (за мінусом будь-яких витрат на виплати) та майбутня заробітна плата
	Очікувані витрати на медичне обслуговування, в тому числі витрати на обробку заявок (у разі наявності таких виплат)
	Податки, пов'язані з послугами до звітної дати

Зміни в актуарних припущеннях є однією з причин збільшення/зменшення теперішньої вартості зобов'язань і як наслідок — виникнення *актуарних прибутків/збитків*. Інакше кажучи, актуарні прибутки/збитки є свідченням відхилення фактичного результату від очікуваного зафіксованого раніше.

Важливим є регулярний перегляд суми чистого зобов'язання/активу, щоб вона достовірно подавалася у фінансовій звітності. Звертаємо увагу, що МСБО 19 не вимагає, але заохочує підприємства користуватися послугами *кваліфікованого актуарія* для оцінки всіх суттєвих зобов'язань. Зазначимо, що цей крок хоч і потребує додаткових фінансових витрат, проте є обґрунтованим. Це пов'язано і з тим фактом, що звіт актуарія є належним

підтвердженням коректності розрахованих сум зобов'язань, і може бути використаний у дискусіях як з аудиторами, так і з податковими органами.

Окремі види пенсійних програми

МСБО 19 передбачає участь підприємств і в деяких інших, свого роду, спільних програмах з іншими суб'єктами (таблиця 6.2.5). Зазвичай такі програми мають властивості програм або з визначеними внесками, або з визначеними виплатами, а отже, обліковуються за аналогією з ними.

Таблиця 6.2.5
Окремі види пенсійних програм

Програма	Особливості
<i>Програми за участю кількох працедавців</i>	Передбачають існування активів для здійснення виплат працівникам, внесених різними підприємствами (спільного контролю немає). Може мати характеристики або програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою. Якщо підприємство має достатньо інформації (вірогідно знає свою пропорційну частину зобов'язань), то облікове відображення здійснюють як і за будь-якою іншою програмою з визначеними виплатами. А якщо такої інформації недостатньо, то облік ведуть так, ніби це програма з визначеним внеском
<i>Програма групового управління</i>	Це сукупність програм одного працедавця, об'єднаних задля інвестиційних цілей, а також для мінімізації адміністративних витрат та витрат на управління інвестиціями. При цьому вимоги різних підприємств розділені заради отримання виплат тільки їхніми працівниками. Актуарні ризики не виникають, інформація є доступною
<i>Державні програми</i>	Обліковують за аналогією з програмами за участю кількох працедавців. Управління зазначеними програмами — прерогатива національних або місцевих державних органів. Залежно від зобов'язань підприємства така програма може за своєю природою бути програмою як з визначеним внеском (найчастіше), так і з визначеною виплатою

Податкові наслідки програм із визначеними виплатами

У п. 139.1 ПКУ передбачено *коригування фінансового результату на суму забезпечень* для відшкодування майбутніх витрат. При цьому зазначено, що винятком є забезпечення під витрати на оплату відпусток працівникам, інші виплати, пов'язані з оплатою праці, а також витрати на сплату ЄСВ. Проте ПКУ не дає визначення «іншим виплатам, пов'язаним з оплатою праці». Своєю чергою, відповідно до МСБО 19, виплати після закінчення трудової діяльності (в тому числі пенсії та разові виплати при виході на пенсію) належать до виплат працівникам.

Листом від 17.11.2017 р. № 2663/6/99-99-15-02-02-15/ПК ДФС вносить більш чіткі роз'яснення. Аналізуючи сутність пільгових пенсій та інших виплат, пов'язаних з оплатою праці відповідно до п. 1.2 Положення про ведення касових операцій у національній валюті в Україні, п. 3.11 Інструкції зі статистики заробітної плати, затвердженою наказом Державного комітету статистики України від 13.01.2004 № 5, а також МСБО 19, ДФС все робить такий висновок:

«Фінансовий результат до оподаткування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств **не підлягає коригуванню** згідно з пп. 139.1.1 та 139.1.2 п. 139.1 ст. 139 Кодексу на суми витрат на формування та коригування забезпечень для відшкодування Пенсійному фонду України витрат на виплати та доставку пільгових пенсій та суми фактичних виплат за рахунок раніше створених забезпечень під такі виплати».

Останні оновлення

Вимоги до визначення витрат підприємства на пенсійні програми на випадок, коли буде внесено **зміни до таких програм** з визначеними виплатами, і як наслідок відбудеться або скорочення програми, або розрахунки будуть здійснювати за цією програмою, уточнено у змінах від 07.02.2018 р.

Звертаємо увагу, що відповідні пояснення опубліковано в документі під назвою «Внесення змін до програм, скорочення або здійснення розрахунків (Зміни до МСБО 19)». Це питання було розглянуто разом із правками до КТФМЗ 14, але наразі опубліковані та набувають чинності лише зміни до МСБО 19.

За новими вимогами, в разі коли відбувається зміна програми, скорочення чи здійснення розрахунків, необхідною є **переоцінка чистих активів (зобов'язань) підприємства** за визначеними виплатами. У зв'язку з цим, **підприємство має** визначити:

- **вартість поточних послуг** стосовно решти періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку, з огляду на актуарні припущення, використані для переоцінки чистого зобов'язання (активу) за визначеною виплатою;
- **чистий відсоток** стосовно решти періоду після зміни програми, скорочення або розрахунку, з використанням **чистого активу (зобов'язання)** за визначеною виплатою, що відображають виплати, які пропонує програма, і активи програми після цієї події; а також **ставки дисконту**, використаної для переоцінки цього чистого зобов'язання (активу).

При цьому спочатку має бути визначена вартість раніше наданих послуг або прибуток чи збиток від розрахунку, без урахування впливу «стелі» активу. Відповідну суму визнають у прибутку або збитку. Після зміни програми, скорочення або розрахунку визначають **вплив «стелі» активу**. Зміну цього впливу, за винятком сум, включених до чистого відсотка, визнають в іншому сукупному прибутку.

Розкриття інформації

Найважливіші напрями розкриття інформації про пенсійні програми охоплюють:

- найбільш суттєві аспекти облікової політики;
- опис програм пенсійного забезпечення, що реалізуються, та вплив будь-яких змін у таких програмах протягом періоду;
- зміни в чистих активах, що наявні для виплат.

МСБО 26 уточнює, що **опис програми** можна наводити або у вигляді складової частини фінансової звітності, або у вигляді окремого звіту з відображенням таких показників: назви працевдавців і груп працівників, охоплених програмою; кількості учасників; типу програми (з визначеним внеском або визначеною виплатою); примітки щодо того, чи учасники програми роблять до неї внески; з описом розміру пенсій, обіцяних учасникам; описом будь-яких умов припинення програми.

При цьому для **програм із визначеним внеском** підприємство має розкривати суму, визнану як витрати. У прикладі 6.2.3 показано, як розкриває таку інформацію АТ КБ «Приватбанк».

Приклад 6.2.3

Акціонерне товариство Комерційний банк «Приватбанк»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

23. Адміністративні та інші операційні витрати

<...>

До складу витрат, пов'язаних з персоналом, включений єдиний соціальний внесок у сумі 935 мільйонів гривень (на 31 грудня 2017 року — 729 мільйонів гривень). Соціальні відрахування здійснюються до Державного пенсійного фонду за планом із встановленими внесками.

Джерело: <https://privatbank.ua/>

Щодо **програм із визначеними виплатами**, то підприємство має визнавати чисте зобов'язання (або актив) у звіті про фінансовий стан, а спектр поданої інформації має бути ширшим і включати таке:

1. Пояснення **характеру програм** з визначеними виплатами та пов'язаних з ними ризиків:

- **особливості виплат**, передбачених програмою;
- опис **нормативно-правового середовища**, в якому функціонує програма (рівень вимог мінімального фінансування вплив нормативно-правового поля на програму, такого як «стеля» активу);
- опис будь-яких **інших обов'язків** підприємства щодо керівництва програмою;
- **опис ризиків**, у тому числі з акцентом на будь-які незвичайні ризики, характерні для цього підприємства або програми, а також будь-які суттєві концентрації ризиків; – опис будь-яких **змін програми**, скорочень та розрахунків.

2. Ідентифікація та пояснення сум у фінансовій звітності, що виникають унаслідок реалізації програм з визначеними виплатами:

- узгодження **залишків на початок та на кінець періоду** за статтями чистих зобов'язань (активів) за визначеною виплатою (окремі узгодження для активів, теперішньої вартості зобов'язання, впливу «стелі» активу), а також буд-яких прав на компенсацію. При цьому кожне узгодження має містити вартість поточної послуги, відсотковий дохід та витрати, переоцінку чистого зобов'язання/активу (з визначенням доходів і витрат, актуарних прибутків і збитків), вартість раніше наданих послуг, вплив змін валютних курсів, внески до програми;
- **деталізація справедливої вартості активів** програми за класами (передбачає відображення різного характеру та різних ризиків з виокремлення активів, що мають ринкові ціни котирування та активів, що таких цін не мають);
- зазначення **справедливої вартості власних фінансових інструментів**, які можуть бути передані та які утримуються як активи програми, а також **справедливої вартості активів програми**, які належним чином зайняті або які використовує підприємство;
- **важливі актуарні припущення**, використані у визначенні теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою (**в абсолютних термінах**, наприклад, як абсолютний відсоток, а не просто як різниця між різними відсотками чи іншими змінними). Якщо інформація розкривається в цілому для групи програм, то це здійснюється у вигляді середньозважених величин або порівняно вузьких діапазонів значень.

3. Опис того, як програми з визначеними виплатами можуть вплинути на *суму, час та невизначеність майбутніх грошових потоків* підприємства:

- **аналіз чутливості** для кожного важливого актуарного припущення з розкриттям методів та припущень, використаних при підготовці аналізу чутливості, а також обмеження таких методів і зміни в них порівняно з попереднім періодом;
- опис будь-яких **стратегій встановлення відповідності** між активами та зобов'язаннями, використаних програмою або підприємством, у тому числі використання ануїтетів та інших методів (таких як свопи трудового стажу) для управління ризиком.
- опис будь-яких **механізмів фінансування та політики фінансування**, що впливають на майбутні внески;
- очікувані **внески до програми** на наступний річний звітний період;
- інформацію про **особливості строків погашення зобов'язання** за визначеною виплатою (середньозважена тривалість зобов'язання за визначеною виплатою, аналіз строків здійснення виплат).

Аби **максимально ефективно описати** всю зазначену вище інформацію, підприємство мусить:

- визначити необхідний рівень деталізації;
- зрозуміти, який акцент робити на кожну з вимог;
- окреслити ступінь агрегації чи дезагрегації;
- проаналізувати необхідність додаткової інформації.

МСБО 19 дозволяє **згорнути актив однієї програми із зобов'язанням іншої** програми, але лише **при виконанні двох умов**:

- підприємство має юридичне право використовувати надлишок однієї програми для погашення заборгованості за іншою;
- є намір погасити заборгованість на нетто-основі або одночасно реалізувати надлишок за однією програмою і погасити заборгованість за іншою.

Розкриття інформації про зобов'язання з пенсійного забезпечення згідно з вимогами МСФЗ наведено у **прикладі 6.2.4** на базі звітності ПрАТ «Дніпроспецсталь» за 2018 рік.

Приклад 6.2.4

Приватне акціонерне товариство «Дніпроспецсталь»

Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4. Облікова політика

<...>

Зобов'язання з пенсійного забезпечення

Група здійснює встановлені згідно з діючими протягом року нормами відрахування до Державного пенсійного фонду України, виходячи з розміру виплачуваної заробітної плати. Ці відрахування відносяться на витрати у періоді нарахування відповідних витрат із заробітної плати. Група не має юридичних або конструктивних зобов'язань зі здійснення додаткових відрахувань за такими пенсійними виплатами. Єдиним зобов'язанням Групи є своєчасне відрахування належних сум до Державного пенсійного фонду України.

Крім цього, Група має дві суттєві пенсійні програми зі встановленими виплатами, що не мають виділених джерел їх забезпечення. Ці програми включають: а) юридичні зобов'язання Групи з виплати одноразової суми при виході на пенсію працівникам, що мають тривалий стаж роботи, і здійснення інших виплат у зв'язку з виходом на пенсію відповідно до колективних договорів, і б) законодавчо встановлене зобов'язання Групи компенсувати Пенсійному фонду України суми додаткових пенсій, виплачуваних деяким категоріям колишніх та поточних працівників Групи.

Витрати на здійснення виплат у рамках зазначених вище програм зі встановленими виплатами розраховуються окремо за кожною програмою з використанням методу нарахування прогнозованих одиниць стосовно працівників, що мають право на такі виплати. Керівництво використовує актуарну методику при розрахунках сум, пов'язаних із зобов'язаннями з пенсійного забезпечення на кожну звітну дату. Фактичні результати можуть відрізнятися від відповідних оцінок на певну дату.

4. Суттєві облікові судження та оціночні значення

<...>

Зобов'язання з пенсійного забезпечення згідно з пенсійною програмою з визначеною виплатою

Група збирає інформацію стосовно своїх працівників і пенсіонерів, що отримують виплати, й використовує метод актуарної оцінки для визначення поточної вартості зобов'язань із виплати винагород по закінченні трудової діяльності та відповідної вартості поточних послуг працівників. При такому розрахунку використовуються демографічні припущення щодо майбутніх характеристик існуючих і колишніх працівників, що мають право на пенсійні виплати (смертність, як працівників, так і пенсіонерів, коефіцієнт плінності кадрів, непрацездатність, достроковий вихід на пенсію тощо), а також фінансові припущення (ставка дисконтування, майбутній рівень зарплат). Група використовує наявну інформацію про стаж його колишніх працівників на інших підприємствах, які є учасниками державної пенсійної програми з визначеною виплатою. Таким чином, Група обліковує виплати колишнім працівникам згідно з вимогами обліку пенсійної програми з визначеною виплатою. Більш детальна інформація подана у Примітці 20.

<...>

20. Довгострокові забезпечення

	2018 р.	2017 р.
Пенсійні зобов'язання з визначеними виплатами	436 458	396 398
Зобов'язання за іншими виплатами працівникам	72 653	63 289
Інші довгострокові забезпечення	568	586
	509 679	460 273

Пенсійні зобов'язання з визначеними виплатами

Група має законодавчо встановлене зобов'язання компенсувати Державному пенсійному фонду України суми додаткових пенсій, виплачуваних деяким категоріям колишніх і діючих працівників Групи. За умовами цього пенсійного плану працівники Групи зі стажем роботи у шкідливих умовах мають право на достроковий вихід на пенсію та на додаткові виплати, які фінансуються Групою та виплачуються Державним пенсійним фондом України. Ці зобов'язання підпадають під визначення пенсійної програми з визначеною виплатою.

Станом на 31 грудня 2018 р. загальна кількість учасників цієї пенсійної програми становила 2 424 осіб (2017 р. — 1 815 осіб), включаючи 1 379 осіб (2017 р. — 1 430 осіб), які отримували виплати.

Рух зобов'язань за пенсійною програмою з визначеною виплатою

	2018 р.	2017 р.
Зобов'язання з виплат станом на 1 січня	396 398	335 335
Вартість поточних послуг	9 942	8 929
Процентні витрати	53 854	50 372
Здійснені виплати	(49 981)	(41 026)
Актуарні збитки/(прибутки) за зобов'язаннями у результаті змін у припущеннях, а саме	26 245	88 456
- коригування зобов'язань за планом на основі досвіду	43 376	43 657
- результат змін в демографічних актуарних припущеннях	705	(443)
- результат змін у фінансових актуарних припущеннях	(17 836)	45 242
Встановлення збільшення вартості минулих послуг	—	(45 668)
Зобов'язання з виплат станом на 31 грудня	436 458	396 398

Витрати за пенсійною програмою з визначеною виплатою

	2018 р.	2017 р.
Вартість поточних послуг	9 942	8 929
Процентні витрати	53 854	50 372
Визнані зміни у вартості минулих послуг	—	(45 668)
Витрати за пенсійною програмою	63 796	13 633

Вартість поточних послуг включена до складу витрат на зарплату та відповідних витрат у складі собівартості реалізованої продукції. Витрати за процентами відображені у статті фінансових витрат.

Станом на 31 грудня 2018 р. найкраща оцінка суми очікуваних виплат Групи за пенсійною програмою на наступний рік становить 48 846 тис. грн (2017 р. — 52 473 тис. грн).

У 2018 році середньозважена тривалість зобов'язань за пенсійною програмою з визначеною виплатою становила 8,2 років (2017 р. — 8 років).

Зобов'язання за іншими виплатами працівникам

Група має договірні зобов'язання з виплати одноразової суми при виході на пенсію працівникам, що мають тривалий стаж роботи, та з певних пенсійних пільг згідно з колективним договором. Ця незабезпечена пенсійна програма охоплює всіх працівників Підприємства станом на 31 грудня 2018 р. кількістю 5 307 осіб (2017 р. — 5 466 осіб). У 2007 році Група впровадила дві інші програми виплат працівникам: виплати до ювілею, які охоплюють усіх працівників Групи, та квартальні виплати певним категоріям працівників, передбачені колективним договором, що охоплюють усіх працівників підприємства, а також 3 447 пенсіонерів станом на 31 грудня 2018 р., що отримують ці пільгові виплати (2017 р. — 3 610 осіб).

Рух зобов'язань з інших виплат

	2018 р.	2017 р.
Зобов'язання з виплат станом на 1 січня	63 289	49 413
Вартість поточних послуг	2 489	1 925
Процентні витрати	8 801	7 527
Здійснені виплати	(5 176)	(4 729)
АктUARні збитки/(прибутки) за зобов'язаннями у результаті змін у припущеннях, а саме	3 250	9 177
- коригування зобов'язань за планом на основі досвіду	7 058	4 921
- результат змін у демографічних актуарних припущеннях	107	(122)
- результат змін у фінансових актуарних припущеннях	(3 915)	4 378
Встановлення збільшення вартості минулих послуг	—	(24)
Зобов'язання з виплат станом на 31 грудня	72 653	63 289

Витрати за іншими виплатами, визнані у звіті про фінансові результати

	2018 р.	2017 р.
Вартість поточних послуг	2 489	1 925
Процентні витрати	8 801	7 527
Вартість минулих послуг	—	(24)
Визнані актуарні (прибутки)/збитки	(20)	2 528
Витрати за пенсійною програмою	11 270	11 956

Вартість поточних послуг включена до складу витрат на зарплату та відповідних витрат у складі собівартості реалізованої продукції. Витрати за процентами відображені у статті фінансових витрат.

Станом на 31 грудня 2018 р. найкраща оцінка суми очікуваних виплат Групи за цією програмою на наступний рік становить 27 266 тис. грн (2017 р. — 20 304 тис. грн).

У 2018 році середньозважена тривалість зобов'язань за виплатами згідно з колективним договором становила 3,5 роки (2017 р. — 4,3 роки) і за іншими виплатами — 5,1 роки (2017 р. — 5,3 роки).

Основні актуарні припущення

Нижче подані основні припущення, використані при визначенні зобов'язань Групи за пенсійною програмою.

	2018 р.	2017 р.
Ставка дисконтування	14,10%	14,50%
Прогноз зростання заробітної плати та пенсійних виплат	5,00%	6,00%
Плинність кадрів	6,00%	6,00%
Ставка інфляції	5,60%	5,70%

Аналіз чутливості до основних припущень станом на 31 грудня:

	Збільшення «+»/зменшення «-» ставки	Ефект на зобов'язання з виплат 2018 р.	Ефект на зобов'язання з виплат 2017 р.
Ставка дисконтування	+1%	(33 500)	(28 593)
Ставка дисконтування	-1%	37 929	32 270
Щорічне зростання заробітної плати	+1%	27 441	21 927
Щорічне зростання заробітної плати	-1%	(24 997)	(19 904)
Інфляції	+1%	7 128	6 252
Інфляції	-1%	(6 975)	(6 068)
Плинність кадрів	+1%	(662)	(598)
Плинність кадрів	-1%	764	690

Джерело: <http://www.dss-ua.com/>

6.3. Забезпечення, умовні зобов'язання та активи

Підприємства під час своєї діяльності мають справу із зобов'язаннями різного характеру. Серед них є ті, величина і строк погашення яких, чітко визначені, це заборгованість перед постачальниками за отримані товари та послуги, перед банком за запозиченими коштами, перед працівниками із заробітної плати тощо. Але є група зобов'язань, визнання яких пов'язане з настанням чи ненастанням певної події. Для таких випадків міжнародні стандарти виокремлюють поняття «забезпечення» та «умовне зобов'язання», і їх необхідно чітко відрізнити від звичайних зобов'язань з метою правильного подання у фінансовій звітності.

Сутність та критерії визнання

Зобов'язання, особливі за своїм характером, регулюють вимоги МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». Цей стандарт не можна застосовувати до забезпечень, умовних зобов'язань та активів, які є результатом контрактів, що підлягають виконанню (виняток — обтяжливі контракти).

Зверніть увагу, що у тих випадках, коли положення щодо регулювання певних забезпечень містять *інші стандарти*, то замість МСБО 37 треба застосовувати відповідний

стандарт (наприклад, МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток», МСФЗ (IFRS) 16 «Оренда», МСФЗ (IFRS) 4 «Страхові контракти», МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 15 (IFRS) «Доходи від договорів з клієнтами»).

Для виконання вимог МСБО 37 при складанні фінансової звітності вкрай важливо розмежовувати його категорії. Передусім треба розуміти основне співвідношення між поняттями **«зобов'язання»** і **«забезпечення»** (схема 6.3.1). забезпечення є лише тією частиною зобов'язань, які пов'язані з фактором невизначеності.

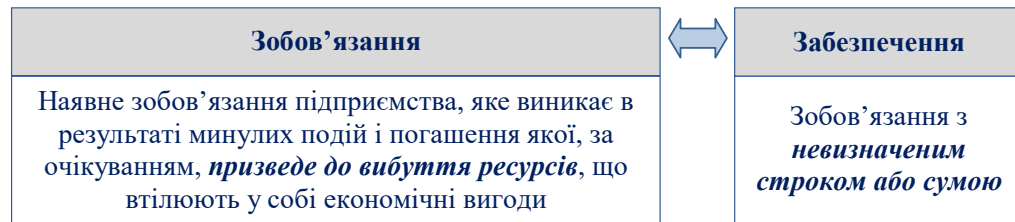


Схема 6.3.1. Характеристика ключових понять

Приміром, забезпечення можна відокремити від такого зобов'язання, як торговельна кредиторська заборгованість. За наявності останньої є конкретні виставлені рахунки, узгоджені з постачальником, і зазвичай жодних питань, пов'язаних з невизначеністю, не виникає. Таким чином, зобов'язання такого типу та забезпечення відображають **у звітності окремо**.

Передумовою виникнення як зобов'язання, так і забезпечення є подія, що зобов'язує. Або, інакше кажучи, подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що підприємство не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

Важливо розуміти відмінність між **юридичним та конструктивним зобов'язаннями** (схема 6.3.2). Найбільш суттєвим є розуміння того, що у випадку конструктивного зобов'язання підприємство самостійно заявляє про його існування. Наприклад, у конкретній поточній заяві підприємство запевняє контрагента у постачанні додаткового товару замість простроченого (якщо такий випадок станеться).

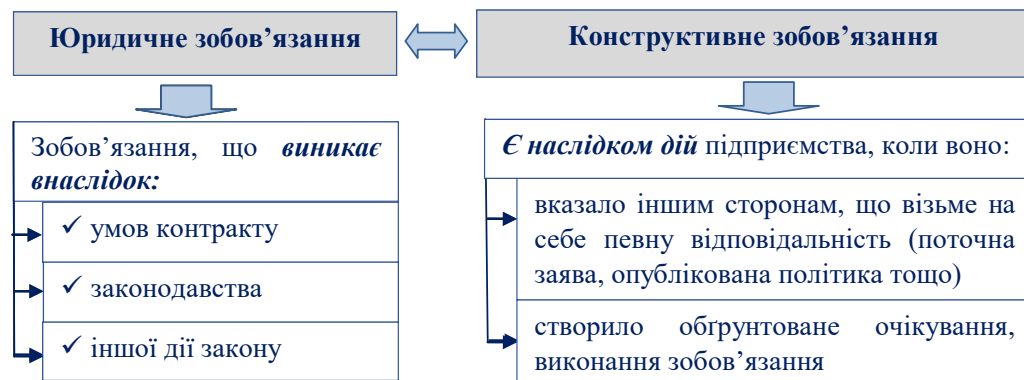


Схема 6.3.2. Юридичне VS конструктивне зобов'язання

Щоб забезпечення можна бути визнати у фінансовій звітності, має бути виконана низка **умов** (схема 6.3.3). До того ж, у жодному разі не можна плутати його з **умовним зобов'язанням**, яке хоч і потребує розкриття інформації у примітках, проте у звіті про фінансовий стан не визнається, оскільки не відповідає критеріям, визначеним для звичайних зобов'язань та забезпечень.

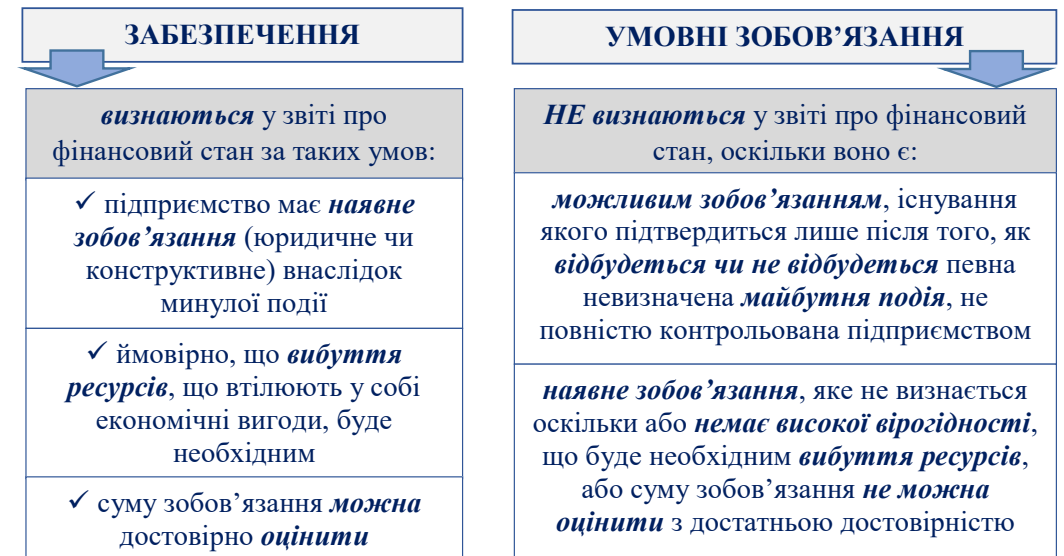


Схема 6.3.3. Різниця між забезпеченнями та умовними зобов'язаннями

Приклад 6.3.1

Будівельна компанія готує фінансову звітність станом на 31.12.2019 р. При складанні звітності необхідно врахувати такі події:

1) компанія у наступному році має ліквідувати серйозний дефект на складському комплексі, побудованому на замовлення клієнта. Очікувані витрати оцінюють у 100 тис. грн. Компанія часто публікує політику якості, де визнає необхідність оперативного усунення будь-яких дефектів з її вини;

2) при проведенні окремих робіт у 2019 р. забруднюється ґрунт. Законодавство вимагає здійснення очисних заходів після завершення відповідних робіт;

3) у грудні 2019 р. компанії пред'явлено позов за порушення вимог антимонопольного законодавства на суму 200 тис. грн. Юристи впевнені, що суд буде виграно і платити не доведеться.

4) керівництво планує здійснити технічне переоснащення в одному зі складів, зайнятих будівельними матеріалами, через 3 роки. Оціночна вартість 300 тис. грн.

Визначимо, які наведені події вимагають визнання забезпечення у звітності.

1) визнається забезпечення на суму 100 тис. грн, оскільки є подія, що зобов'язує (допущені дефекти). Як наслідок виникає конструктивне зобов'язання, пов'язане з минулою подією. Політика компанії створила дійсні очікування у контрагентів з виправлення наявних дефектів;

2) забруднення ґрунту є подією, що зобов'язує. Є наявним юридичне зобов'язання, отже, треба визнати забезпечення;

3) необхідно розкрити інформацію про умовне зобов'язання, оскільки є висока ймовірність того, що виплачувати суму за позовом не доведеться;

4) події, що зобов'язує, немає. Це стосується майбутніх намірів, ані юридичне, ані конструктивне зобов'язання не виникає. Забезпечення не створюється.

Важливо уточнити, що в розумінні МСФЗ 37 **подія є ймовірною**, якщо більш можливо, що подія відбудеться, ніж не відбудеться.

Як показує практика, найбільш популярними є забезпечення та умовні зобов'язання, пов'язані із **судовими справами**. У цьому випадку, якщо ймовірність програшу справи невисока, зобов'язання вважається умовним. Якщо вірогідність перевищує 50 %, то потрібно провести оцінку та визнати у складі зобов'язань певну суму як забезпечення майбутніх витрат.

Оцінка забезпечень

Зазвичай величина забезпечення визначається *за найкращою оцінкою видатків*, необхідних для погашення наявного зобов'язання на кінець періоду. Інакше кажучи, це сума, яку підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання або при передачі його третій стороні на кінець звітного періоду.

Оцінка зазвичай здійснюється на основі *судження управлінського персоналу* підприємства та доповнюється досвідом подібних операцій. В окремих ситуаціях може знадобитися висновок незалежного експерта.

Зверніть увагу, що у ситуаціях, коли вплив вартості грошей у часі є суттєвим, сума забезпечення є *теперішньою вартістю видатків*, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.

Приклад 6.3.2

Будівельній компанії у грудні 2019 р. пред'явлено позов за порушення вимог антимонопольного законодавства (*приклад 6.3.1*). Проте, з огляду на нові обставини, юристи змінюють свою думку: вони вважають, що компанія програє справу і оцінюють витрати, що мають бути понесені за рік у сумі 200 тис. грн. Зобов'язання визнається на дисконтованій основі. Ставка дисконту — 19 %.

Визначимо суму забезпечення на 31.12.2019 р.:

$$200 : (1 + 0,19) = 168 \text{ тис. грн.}$$

Саме ця сума є дисконтованою вартістю 200 тис. грн, що має бути сплачена за рік. Отже, це оцінка забезпечення на 31.12.2019 р.

У випадках, коли оцінюване забезпечення поширюється на велику кількість статей, зобов'язання оцінюється зважуванням усіх можливих результатів за пов'язаними з ними ймовірностями (так званий *метод «очікуваної вартості»*).

Приклад 6.3.3

Компанія реалізує багатофункціональний будівельний інструмент власного виробництва. Покупцям надається гарантія: виробник зобов'язується виправити виробничі дефекти протягом двох років з моменту продажу, а якщо це неможливо — то здійснити гарантійну заміну. З досвіду виходить, що витрати на гарантійний ремонт і гарантійні заміни становлять приблизно 2 % суми продажів за перший рік експлуатації та 3 % суми продажів — за другий рік експлуатації. Сума доходів від реалізації за 2018 р. становила 70 млн грн, за 2019 р. — 75 млн грн.

Визначимо забезпечення, яке необхідно було сформувати за рік, що закінчився 31.12.2019 р.

Оскільки гарантійний термін 2 роки, то на всі продажі 2019 року треба було сформувати забезпечення у розмірі 5 % (2 + 3):

$$75 \times 5 \% = 3,75 \text{ млн грн.}$$

За продажами 2018 року забезпечення мали бути сформовані ще у 2018 році. Гарантійні ремонти мали бути виконані за рахунок забезпечень, що сформовані у відповідних роках, а після їх вичерпання — віднесені на поточні витрати.

Важливо пам'ятати про ще кілька ключових правил, на які треба зважати *в разі оцінки забезпечень*:

- *майбутні події*, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, проте лише тоді, коли є *достатні об'єктивні свідчення* того, що такі *події відбудуться*;
- під час оцінки забезпечення не слід враховувати *прибутки від очікуваного вибуття активів*;

- у звіті про прибутки та збитки витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації. При цьому *компенсацію* слід визнавати тоді і тільки тоді, коли існує цілковита впевненість, що компенсація від третьої сторони буде отримана;
- забезпечення слід *переглядати на кінець кожного звітного періоду* та коригувати для відображення найкращої оцінки. Якщо вибуття ресурсів вже не є вірогідним, то забезпечення треба сторнувати.

До того ж, варто пам'ятати, що використовувати забезпечення можна лише під видатки, для яких воно початково створювалося. Під *майбутні операційні збитки* створювати забезпечення не дозволено. Натомість очікувані збитки можуть свідчити про зменшення корисності активів (див. *розділ 8.1*).

Окремим випадком для створення забезпечення є існування *обтяжливого* для підприємства *контракту*. Під останнім розуміємо контракт, у якому неминучі витрати на виконання зобов'язань за контрактом перевищують економічні вигоди, які очікується отримати за ним. Наявне зобов'язання за такими контрактами слід визнавати та оцінювати як забезпечення.

Поняття умовного активу

У контексті забезпечень та умовних зобов'язань слід чітко усвідомлювати, що існує й інша сторона зобов'язання — *отримувач вигоди*. Це підприємство, яке вбачає отримання вигоди від контрагента. Якщо можливість отримання такої вигоди підтверджена договором чи законом, у відповідного підприємства виникає умовний актив.

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

Найбільш популярним прикладом (як і щодо умовних зобов'язань, лише із дзеркальним відображенням) є позов, який підприємство ініціює через судові процеси і результат якого є невизначеним.

Важливо розуміти, що умовні активи *не визнають у фінансовій звітності*, оскільки це може спричинити визнання доходу, який ніколи не буде отриманим. Натомість інформацію про них розкривають у *примітках*, коли надходження економічних вигід є ймовірним.

Приклад 6.3.4

Компанія пред'явила претензію страховій компанії, яка відмовила в отриманні страхового відшкодування в розмірі 125 тис. грн. На думку юристів компанії, страховий випадок справді був. Позов направлено до суду. Вже були випадки подання аналогічних позовів, які були задовільнені.

У цьому випадку отримання відшкодування є високо ймовірним (з огляду на минулий досвід), отже, зазначену суму (125 тис. грн) розглядають у примітках до фінансової звітності як умовний актив.

Забезпечення на реструктуризацію

Ще одним яскравим прикладом ситуації, за якої може бути необхідним створення забезпечення, є процес реструктуризації. У розумінні МСБО 37, *реструктуризація* — це програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює обсяг діяльності, здійснюваної підприємством, або спосіб здійснення цієї діяльності.

Зазначимо, що створення забезпечення під реструктуризацію має *відповідати загальним критеріям* створення забезпечень, які адаптуються під особливості реструктуризації як окремого процесу (*схема 6.3.4*).

Приклади дій з реструктуризації	Умови виникнення конструктивного зобов'язання
✓ продаж напряму бізнесу ✓ припинення напряму бізнесу ✓ закриття відділень бізнесу в країні (регіоні) ✓ переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) в іншу ✓ зміни в структурі управлінського персоналу ✓ суттєве перепрофілювання діяльності підрозділу ✓ значні реорганізації (мають суттєвий вплив на характер і напрями діяльності)	✓ підприємство має затверджений докладний <i>план</i> реструктуризації із → зазначенням діяльності, якої він стосується та місця її здійснення → вказанням місця знаходження, функцій та кількості працівників, від послуг яких відмовляться → очікуваними видатками та терміном ✓ створено <i>обґрунтоване очікування</i> щодо здійснення реструктуризації → розпочато впровадження плану → або оголошено особливості плану тим, на кого він вплине

Схема 6.3.4. Передумови визнання забезпечень, пов'язаних із реструктуризацією

Важливо наголосити на тому, що *при продажу господарської одиниці* зобов'язання не виникає, якщо підприємство не має зобов'язання щодо такого продажу. Іншими словами, у цьому випадку не існує угоди про продаж, що має обов'язкову силу, а отже, підприємство може змінити своє рішення.

У стандарті наведено конкретні вимоги щодо *витрат*, які можуть бути включені до забезпечення на реструктуризацію (таблиця 6.3.1).

Зверніть увагу, що витрати другої групи, які не включаються до забезпечення, стосуються діяльності підприємства у майбутньому і саме тому не можуть бути зобов'язаннями на реструктуризацію на кінець звітного періоду. Для таких витрат діють ті самі принципи визнання, що і для аналогічних витрат, не пов'язаних із реструктуризацією.

Таблиця 6.3.1
Склад витрат на забезпечення, пов'язаних з реструктуризацією

Включаються до забезпечення	НЕ включаються до забезпечення
Тільки прямі витрати, які виникають внаслідок реструктуризації і одночасно відповідають двом умовам:	Витрати на перепідготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати
✓ обов'язково спричинені реструктуризацією	Маркетинг
✓ не пов'язані з видами діяльності, що продовжуються	Інвестиції в новій системи і мережі збуту

Приклад 6.3.5

Компанія готує фінансову звітність станом на 31.12.2019 р. У листопаді 2018 р. рада директорів ухвалила рішення щодо часткової реструктуризації у зв'язку зі збитковістю одного з

виробничих підрозділів (з виробництва будівельного інструменту). Реструктуризація передбачає впровадження нових технологій та диверсифікацію виробництва.

Детальний план реструктуризації розроблено до жовтня 2019 р. У листопаді 2019 р. оголошено про початок його реалізації. У грудні 2019 р. розпочато продаж активів, які більше не буде використано.

За очікуваннями, компанія під час реструктуризації матиме такі витрати:

- 100 тис. грн — виплата компенсацій у зв'язку із потребою звільнити частину працівників;
- 50 тис. грн. — витрати на перепідготовку іншої найбільш кваліфікованої частини працівників для роботи з новим обладнанням;
- 70 тис. грн. — штрафи за невиконання окремих довгострокових контрактів щодо виробництва продукції з використанням старої технології;
- 1 500 тис. грн. — придбання нового обладнання;
- 25 тис. грн. — плата за дострокове анулювання оренди будівлі, яку більше не використовуватимуть;
- 75 тис. грн. — додаткові збитки, що за очікуваннями виникнуть до того моменту, як нове виробництво стане самоокупним.

Визначимо, в якому розмірі буде відображено забезпечення у фінансовій звітності.

По-перше, станом на 01.01.2019 р. забезпечення не буде визнаним, оскільки затвердження плану та початок його реалізації почалися лише наприкінці 2019 р.

Станом же на 31.12.2019 р. забезпечення створюється в сумі:

$100 + 70 + 25 = 195$ тис. грн.

Очікувані витрати на перепідготовку кадрів (50 тис. грн), придбання нового обладнання (1 500 тис. грн) та очікувані додаткові збитки (75 тис. грн) не потребують створення забезпечень у процесі реструктуризації.

Розкриття інформації

Для кожного класу забезпечення підприємств має розкривати таку *інформацію*:

- балансову вартість на початок та кінець періоду;
- додаткові забезпечення, що здійснені протягом періоду (в тому числі збільшення наявних забезпечень);
- використані суми (витрачені та списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- не використані сторновані суми;
- збільшення дисконтованої суми, що виникає з плином часу, і вплив змін ставки дисконту.
- стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу відповідного вибуття економічних вигід;
- інформацію про невизначеність щодо суми або часу вибуття економічних вигід (там, де це необхідно, підприємству слід розкривати основні припущення щодо майбутніх подій);
- суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми відповідного активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації.

Крім того, щодо кожного класу умовного зобов'язання на кінець періоду необхідно надати стисло інформацію про його сутність, і якщо це можливо, таку *додаткову інформацію*:

- наближену оцінку його фінансового впливу;
- невизначеність щодо суми або часу будь-якого вибуття; та
- можливість будь-якої компенсації.

Щодо **умовних активів**, то треба зважати на таке:

- надходження економічних вигід має бути ймовірним;
- необхідно уникати таких ознак імовірності, які вводять в оману;
- слід розкрити сутність умовних активів та оцінку їх фінансового впливу (якщо неможливо — зазначити цей факт).

Зверніть увагу, що в надзвичайно рідкісних випадках стандарт дозволяє **не розкривати інформацію** про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи. Це є актуальним, коли відповідне розкриття інформації може завдати серйозної шкоди позиціям підприємства з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи активу. Проте треба розкрити загальний характер суперечки, а також сам факт та причини нерозкриття інформації.

Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та активи за вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 6.3.6* на базі звітності АТ «Українська залізниця» за 2017 рік.

Приклад 6.3.6

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

5. Використання суджень, оцінок та припущень

<...>

Забезпечення

Група визнала забезпечення під зобов'язання стосовно судових позовів. Сума забезпечення визначена з використанням найкращих оцінок управлінського персоналу стосовно майбутніх грошових платежів, приведених до теперішньої вартості з використанням ставки дисконту до оподаткування, де це є доцільним. Більш детальна інформація викладена у Примітці 23.

6. Основні принципи облікової політики

<...>

Забезпечення

Забезпечення визнається тоді, коли Група має теперішнє зобов'язання (юридичне або конструктивне) внаслідок минулої події, та існує ймовірність, що для погашення зобов'язання знадобиться вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, і сума зобов'язання може бути достовірно оцінена. Коли вплив зміни вартості грошей у часі є суттєвим, сума забезпечення визначається шляхом дисконтування із застосуванням ставки дисконту до оподаткування, що відображає ризики, властиві певному зобов'язанню. При застосуванні дисконтування, збільшення суми забезпечення, що відображає проходження часу, визнається як фінансові витрати.

Умовні зобов'язання та активи

Умовні зобов'язання не визнаються у консолідованій фінансовій звітності. Вони розкриваються у примітках до консолідованої фінансової звітності, крім тих випадків, коли ймовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, є незначною.

Умовні активи не визнаються у консолідованій фінансовій звітності, але інформація про них розкривається у примітках у тому випадку, якщо існує значна ймовірність одержання економічної вигоди.

<...>

23. Забезпечення

Зміни в забезпеченнях були представлені таким чином:

	2017	2016
На 1 січня	1 220 425	816 008
Нараховано протягом періоду	100 243	367 461
Вплив зміни валютних курсів	28 449	85 802
Використані суми	(60 328)	—

Невикористані суми, сторновані протягом року

— (48 846)

На 31 грудня

1 288 789

1 220 425

У ході звичайної операційної діяльності група бере участь у низці судових процесів як позивач або відповідач. Забезпечення під судові позови являє собою оцінку управлінським персоналом вірогідного відтоку ресурсів Групи, який виникає у разі негативного (несприятливого) рішення суду та арбітражних процедур з іноземними та вітчизняними контрагентами та органами державної влади. Забезпечення Групи, в основному, складаються із забезпечень під судові справи. Група визнала забезпечення в іноземній валюті стосовно судового рішення щодо порушення будівельного контракту з іноземним підрядником у розмірі 781 317 тис. грн станом на 31 грудня 2017 року (2016 р. — 752 868 тис. грн).

<...>

28. Умовні та контрактні зобов'язання

Оподаткування

Група здійснює більшу частину операцій в Україні і тому має відповідати вимогам українського податкового законодавства. Українське податкове законодавство та регулятивна база, а також нормативна база з інших питань, зокрема, валютного контролю та митного законодавства, продовжують розвиватися. Законодавчі та нормативні акти не завжди чітко сформульовані, а їх тлумачення залежить від точки зору місцевих і центральних органів державної влади та інших державних органів. Випадки непослідовного тлумачення не є поодинокими. Управлінський персонал вважає, що тлумачення ним положень законодавства, що регулюють діяльність Групи, є правильними, і Група дотримувалась усіх нормативних положень, а всі передбачені законодавством податки були сплачені або нараховані.

Управлінський персонал сподівається, що має істотні аргументи для успішного уникнення можливих ускладнень, і не вважає, що ризик більш значний, ніж ризики подібних підприємств в Україні. Якщо не вважається ймовірним, що виникнуть суттєві вимоги, забезпечення не нараховуються в цій консолідованій фінансовій звітності.

Судові справи

У ході звичайної діяльності Група виступає відповідачем у різних судових та арбітражних процесах. Станом на 31 грудня 2017 року Група брала участь у судових справах з українськими фіскальними органами щодо нарахування додаткових зобов'язань з податку на прибуток, ПДВ та інших податків у розмірі 2 860 911 тис. грн (2016 р. — 1 042 709 тис. грн). Станом на 31 грудня 2017 року потенційний можливий збиток Групи за позовами третіх осіб в інших судових та арбітражних процесах становив 752 968 тис. грн (2016 р. — 388 796 тис. грн).

На думку управлінського персоналу, позиція Групи щодо зазначених судових розглядів є юридично обґрунтованою в достатній мірі, і тому остаточні рішення щодо таких питань не матимуть негативного впливу на фінансовий стан або результати діяльності Групи, та ймовірність їх настання не є вірогідною, тому в цій консолідованій фінансовій звітності не було створено забезпечень. Забезпечення були створені щодо потенційних зобов'язань, для яких вибуття ресурсів є ймовірним (Примітка 23).

Контрактні зобов'язання інвестиційного характеру

Станом на 31 грудня 2017 року Група мала контрактне зобов'язання щодо придбання основних засобів у сумі 3 701 998 тис. грн (2016 р. — 4 105 722 тис. грн).

Джерело: <http://www.uz.gov.ua/>

Глава 7. Доходи, витрати та результати діяльності

- 7.1. Доходи від основної діяльності
- 7.2. Державні гранти
- 7.3. Собівартість та інші операційні витрати
- 7.4. Податок на прибуток

7.1. Доходи від основної діяльності

Будь-яке підприємство, що реалізує продукцію, товари або надає послуги, мусить коректно визнавати доходи, отримані в результати таких операцій. Визнані доходи мають ключове значення для бізнесу, оскільки покривають витрати, забезпечують виконання зобов'язань підприємства перед іншими суб'єктами та бюджетом, а також саме вони є базою для розрахунку прибутку. Своєю чергою, примноження прибутку у довгостроковій перспективі залежить від всебічного аналізу джерел отримання доходів та ухвалених раціональних рішень щодо розподілу доходу. В умовах застосування МСФЗ важливо розуміти сутність доходів, критерії для їх визнання, а також алгоритм відображення у фінансовій звітності.

Нові підходи до визнання доходу

При цьому сфера застосування МСФЗ 15 є ширшою за попередній МСБО (IAS) 18 «Дохід» (схема 7.1.1).

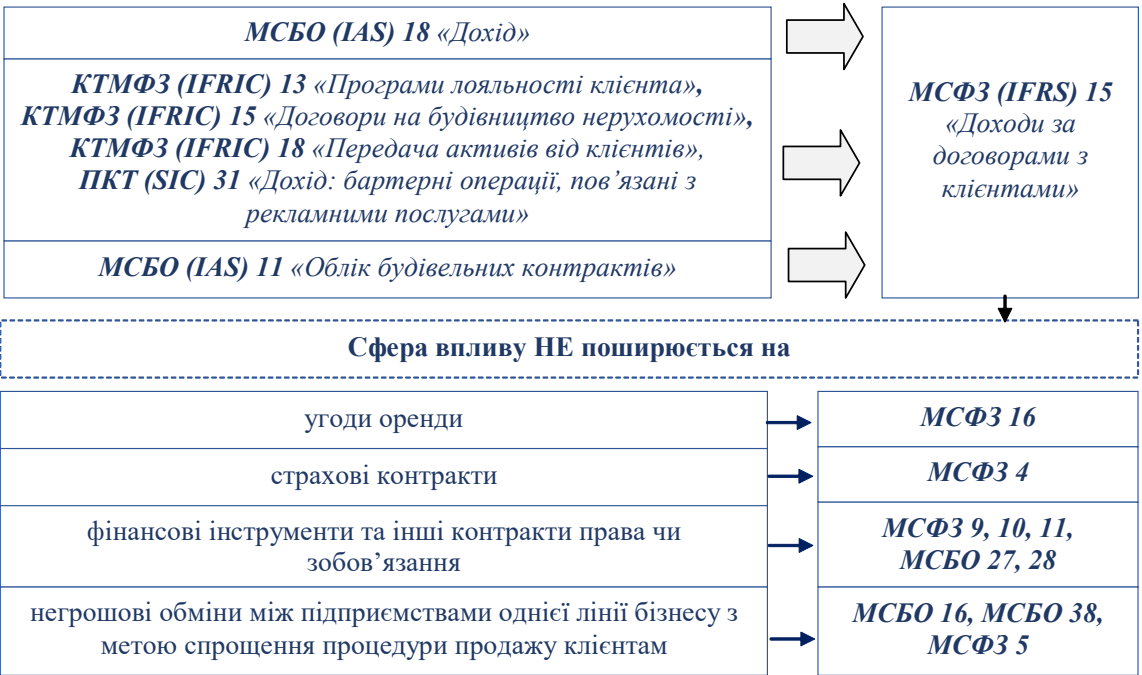


Схема 7.1.1. Сфера застосування МСФЗ 15

З 1 січня 2018 р. набрав чинності новий МСФЗ (IFRS) 15 «Доходи від договорів з клієнтами». Сутність доходу, окреслена в стандарті, збігається з підходом Концептуальної основи. Отже, *отримання доходу* передбачає збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у формі надходження чи покращення активів, або зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з отриманням внесків від учасників власного капіталу.

Зазначимо, що підприємство має застосовувати МСФЗ 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.

Ключовою особливістю МСФЗ 15 є застосування *5-рівневої моделі* (the five-step model) визнання доходів (схема 7.1.2).

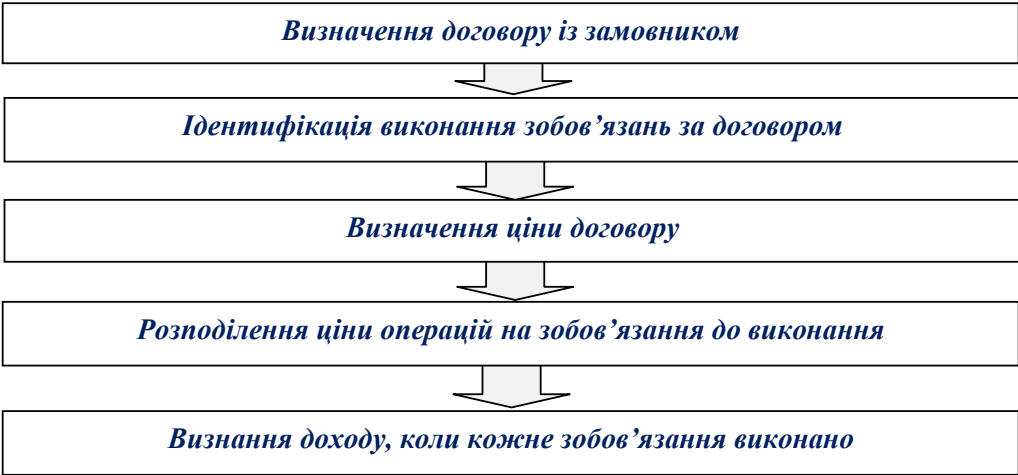


Схема 7.1.2. П'ятирівнева модель визнання доходів

Звертаємо увагу, що *основний принцип* наведеної моделі такий: підприємство визнає дохід (виручку) з метою відображення передачі товарів або послуг покупцеві за вартістю відшкодування, яке підприємство розраховує отримати в обмін на товари та послуги.

Договір з клієнтом: ідентифікація та можливість модифікації

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 виконані;
- права* кожної сторони щодо товарів або послуг, які будуть передані, є *визначеними*;
- умови оплати* за товари або послуги також *ідентифіковані* підприємством;
- договір має *комерційний сенс* (тобто очікується, що ризик, час або сума майбутніх грошових потоків підприємства зміняться внаслідок договору);
- цілком імовірно, 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.

Лише в разі виконання всіх зазначених умов, підприємство визнає *договір дійсним* в розумінні МСФЗ 15. Також треба звертати увагу на наявність *істотних умов договору*, зокрема предмету, ціни, строку дії договору. Вони мають бути чітко окреслені.

Якщо наведені умови не будуть виконані, то підприємству слід визнавати отримане від клієнта відшкодування як зобов'язання. Обліковувати отримане відшкодування як дохід можна лише у двох випадках:

- немає невиконаних зобов'язань щодо передачі товарів (послуг), і компенсація не підлягає поверненню;
- договір розірвано.

Звертаємо увагу, що 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 (схема 7.1.3).

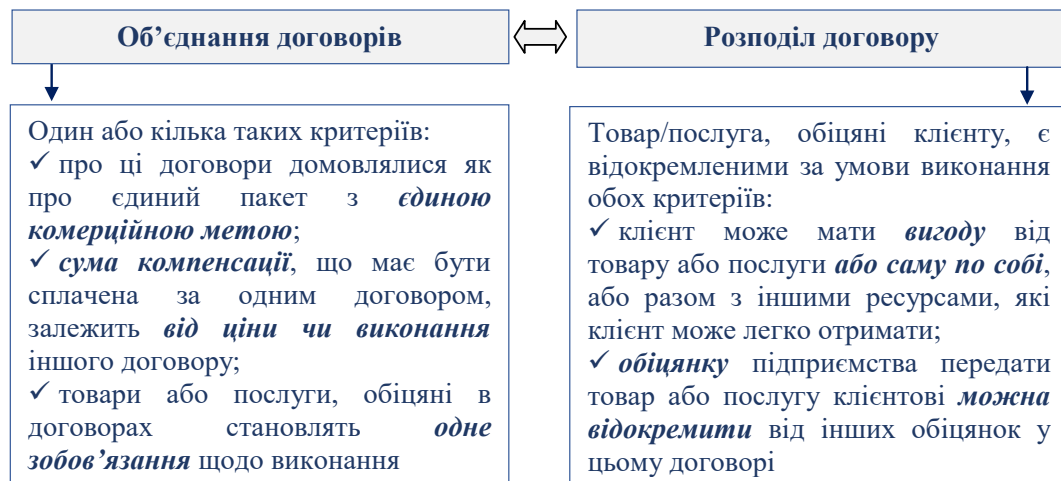


Схема 7.1.3. Критерії для об'єднання договорів

Своєрідною новацією МСФЗ 15 є визначення підходів до модифікації договорів з клієнтами. **Модифікація передбачає** зміну обсягу або ціни (або і обсягу, і ціни) договору, затверджену сторонами договору. Модифікація може бути затверджена 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 (схема 7.1.4).



Схема 7.1.4. Відображення в обліку модифікації договору

Приклад 7.1.1

У травні 2019 року ПАТ «Новобуд» уклало договір з клієнтом на постачання останньому 20 т будівельної суміші наприкінці червня 2019 року за ціною 5 000 грн за т. Проте у зв'язку зі збільшенням виробничих потреб клієнта на початку червня в договір були внесені зміни: клієнт вирішив замовити ще 30 т суміші. До кінця травня клієнту поставлено всі 50 т суміші. При цьому ціна на додаткові 30 т суміші містила 5 % знижки за обсяг, тобто становила 4 750 грн за т. Надання такої знижки є звичайною практикою компанії.

Визначимо, чи мала місце модифікація договору, і як ПАТ «Новобуд» має відобразити дохід у своїй звітності.

Очевидно, що в цьому випадку початкові умови договору змінилися (в частині обсягу). При цьому ціна договору збільшується, і мають місце відокремлені продажні ціни. Таким чином, йдеться про модифікацію, яку слід обліковувати як окремий договір. Загальний дохід становитиме: $20 \cdot 5000 + 30 \cdot 4750 = 242\,500$ грн

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 (чи набору товарів або 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.

Зверніть увагу, що підприємство має **визнавати дохід**, коли (або у міру того, як) воно задовольняє зобов'язання щодо виконання, передаючи обіцяний товар або послугу (тобто актив) клієнтові. При цьому актив передається, 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. Проте, оцінюючи ризики та винагороди від володіння, підприємство має унеможливити всі ризики, які спричиняють появу окремого зобов'язання щодо виконання додатково до зобов'язання щодо виконання про передачу активу;
- клієнт **приймає актив**, тобто він отримав спроможність направляти використання активу та отримувати практично всі інші вигоди від активу.

Отже, якщо, наприклад, йдеться про постачання 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)**, яка може включати як фіксований, так і змінний елемент (таблиця 7.1.1).

Таблиця 7.1.1
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

Якщо ціна фіксована, то зазвичай жодних складнощів не виникає. Натомість наявність **змінного компонента**, потребує врахування багатьох нюансів. Якщо передбачена в договорі компенсація включає перемінну величину, то підприємство має провести власну оцінку суми компенсації, на яку воно матиме право в обмін на товари або послуги, що передаються клієнтові. Таким чином, виникає необхідність базувати рішення на судженні, або, іншими словами, робити облікову оцінку. При цьому ціна угоди (операції) зазвичай містить **змінну суму** в таких випадках:

- в договорі передбачено знижки, кредити, цінові поступки, бонуси за результатом роботи, штрафи, тощо;
- підприємство залежить від майбутніх подій, що впливають на суму наданих товарів або послуг.

При цьому підприємству слід оцінювати суму змінної компенсації, використовуючи один з **методів** (схема 7.1.5) послідовно в межах договору при оцінці впливу невизначеності на змінну компенсацію, право на яку отримано.

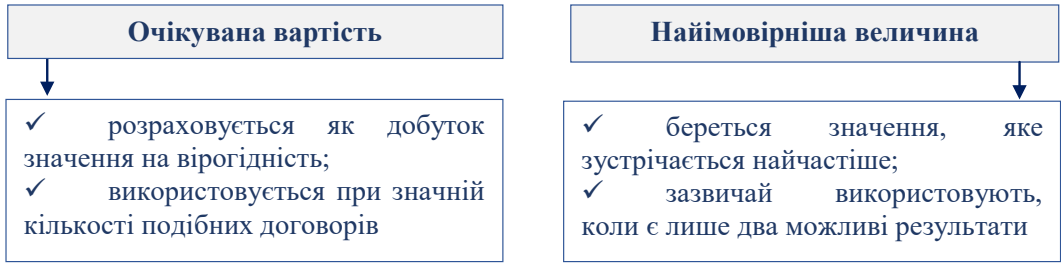


Схема 7.1.5. Методи оцінки змінної компенсації

Важливо оновлювати оцінку ціни операції наприкінці звітного періоду для того, щоб достовірно відображати зміни в обставинах.

Зверніть також увагу на необхідність врахування декількох інших важливих обставин при оцінці вартості операції (таблиця 7.1.2).

Таблиця 7.1.2
Врахування окремих аспектів при визначенні ціни

Ознака, що має бути врахована	Спосіб визначення ціни з врахуванням обставин
Наявність істотного компонента фінансування	Підприємство має зважати на часову вартість грошей, якщо клієнту надають суттєве відстрочення платежу. Компонент фінансування містять і договори, які передбачають часткове авансування вартості товару/послуги. П.63 МСФЗ 15 містить рекомендований 12-місячний термін, перевищення якого зобов’язує визначати компонент фінансування.

	Проте, з огляду на високі банківські ставки, вітчизняні підприємства при значних сумах заборгованості мають враховувати компонент фінансування, коли строки між передачею товарів (послуг) та розрахунками перевищують 6 місяців або менше. При цьому має бути використана ставка дисконтування, що діє на момент укладення договору
Негрошові розрахунки	Йдеться про договори міни (бартеру). Для визначення ціни операції за такими договорами підприємство має оцінювати компенсацію за справедливою вартістю . Якщо підприємство не може обґрунтовано оцінити справедливую вартість такої компенсації, то воно оцінює компенсацію опосередковано, з посиланням на окремо взяті ціни продажу товарів або послуг, що належать до передачі клієнту в обмін на цю компенсацію
Програми лояльності	Підприємство обліковує компенсацію, яка має бути сплачена клієнтові, як зменшення ціни операції . Отже, сума такої компенсації вираховується з доходу, якщо результат використання цієї пільги замовником не передбачає зустрічну плату за певний товар або послугу. Якщо компенсація, що має бути сплачена клієнтові, включає змінну величину, то підприємство має розрахувати 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

Зазначимо також, що підприємство має **розподілити ціну операції** на кожне зобов’язання до виконання в сумі, що відображає величину відшкодування, право на яке підприємство очікує отримати в обмін на передачу покупцю обіцяних товарів або послуг.

МСФЗ 15 передбачає **розподіл на основі окремо взятих цін**, тобто цін, за якими підприємство реалізувало би обіцяний товар/послугу клієнту окремо. При цьому обов’язковою є умова: такі ціни мають бути чітко визначені. В 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.

Підприємство може використати додаткові методи для оцінки окремо взятої ціни продажу, зокрема:

1) **підхід скоригованої оцінки ринку**: оцінюють готовність клієнта сплатити такі ціни на певному ринку за запропоновані товари або послуги з урахуванням цін конкурентів (Ціна X ≈ Ціна конкурентів);

2) **підхід «очікувані витрати плюс...»**: розраховують прогнозну оцінку витрат на виконання зобов’язання, до якої додається маржа, типова для відповідного товару або послуги (Ціна X = Витрати + Маржа);

3) **залишковий підхід**: вираховують ціни продажу товарів та послуг з визначеними цінами, а решта залишається на останній товар чи послугу (Ціна X = Ціна Σ – (Ціна 1 + Ціна 2 +...)).

Знижки та пільги за договором

Комплексна пропозиція дуже часто передбачає знижку. В 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 відноситься 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 самою, як знижка у договорі, що містить один і той самий товар чи послугу, які містяться у наборах.

Зверніть увагу, що умови договору можуть передбачати орієнтовну ціну операцій, яка може бути переглянута 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. Інакше кажучи, якщо відбувається зміна цін у договорі і робиться посилання на відповідні обставини, треба чітко розуміти 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.

Приклад 7.1.2

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.

Розрахуємо відкориговані ціни відпуску кожної суміші.

У цьому випадку знижка буде розподілена на всі складові рівномірно. Інакше кажучи, слід розрахувати вартість пакету «А + В = А + В + С» з припущенням, що ці товари продаються відокремлено, 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: $(350 - 300) : 350 \approx 14,3\%$.

Відповідно відкориговані ціни будуть такими:

суміш А — 137 грн;

суміш В — 120 грн;

суміш С — 43 грн.

Усього — 300 грн.

Таким чином, розрахункові ціни сумішей А та В є меншими, ніж відокремлені ціни продажу з урахуванням того, що на них віднесено частину знижки на суміш С. Вартість суміші С є більшою за 0 (хоча за акцією її вартість саме така), оскільки за вимогами МСФЗ 15 знижка розподіляється пропорційно до кожної складової в акційному пакеті.

Підходи до визнання доходу, коли всі зобов'язання виконано

Загальне правило є таким: **дохід визнається в момент**, коли кожне зобов'язання за договором є виконаним. При цьому дохід може бути визнаний протягом певного періоду часу або миттєво.

У МСФЗ 15 передбачено три сценарії, за якими дохід визнається **у міру того, як задовольняються** зобов'язання (тобто протягом певного часу), зокрема це ситуації, коли:

- 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 з іншою метою, 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 7.1.3

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 постачання і монтаж обладнання для виробничої лінії водостоку і дренажу на 3,5 млн грн (в тому числі вартість обладнання для лінії — 2500 тис. грн, транспортування обладнання до місця монтажу — 100 тис. грн, пусконаладжувальні 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: аванс — 20 %, за фактом постачання — 50 %, через два роки після постачання та запуску лінії в роботу — 30 %.

Визначимо порядок визнання доходу відповідно до 5-рівневої моделі МСФЗ 15.

1. Визначення договору із замовником

Укладено договір між ПрАТ «Обладнання-плюс» та будівельною компанією ПАТ «Новобуд» (клієнт) на постачання і монтаж лінії обладнання для виробничої лінії водостоку і дренажу. Всіх обов'язкових умов МСФЗ 15 дотримано (договір сторонами ухвалено письмово, 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 становитиме 3,5 млн грн.

4. Розподіл ціни операцій на зобов'язання до виконання

Ціна договору розподіляється таким чином (є чітко відокремлені товари/послуги з відносно окремими цінами): вартість обладнання для лінії — 2500 тис. грн, транспортування обладнання до місця монтажу — 100 тис. грн, пусконаладжувальні 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:

- у момент отримання авансу дохід не визнається;
- коли здійснено передачу обладнання замовнику визнається дохід у сумі 2500 тис. грн за лінію та 100 тис. грн за транспортування;
- коли запущено виробничу лінію в роботу визнається дохід 300 тис. грн;
- після надання послуг з навчання персоналу визнається дохід 300 тис. грн;

5) фінансовий дохід за відстрочення частини оплати — поступове визнання 100 тис. грн доходу упродовж двох років, але не довше дати кінцевого платежу від замовника.
Послуги з гарантійного обслуговування будуть надані за рахунок створеного забезпечення в сумі 200 тис. грн упродовж 4 років.

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 зобов’язанням, виконаним підприємством, та оплатою, що її здійснив клієнт (схема 7.1.6).

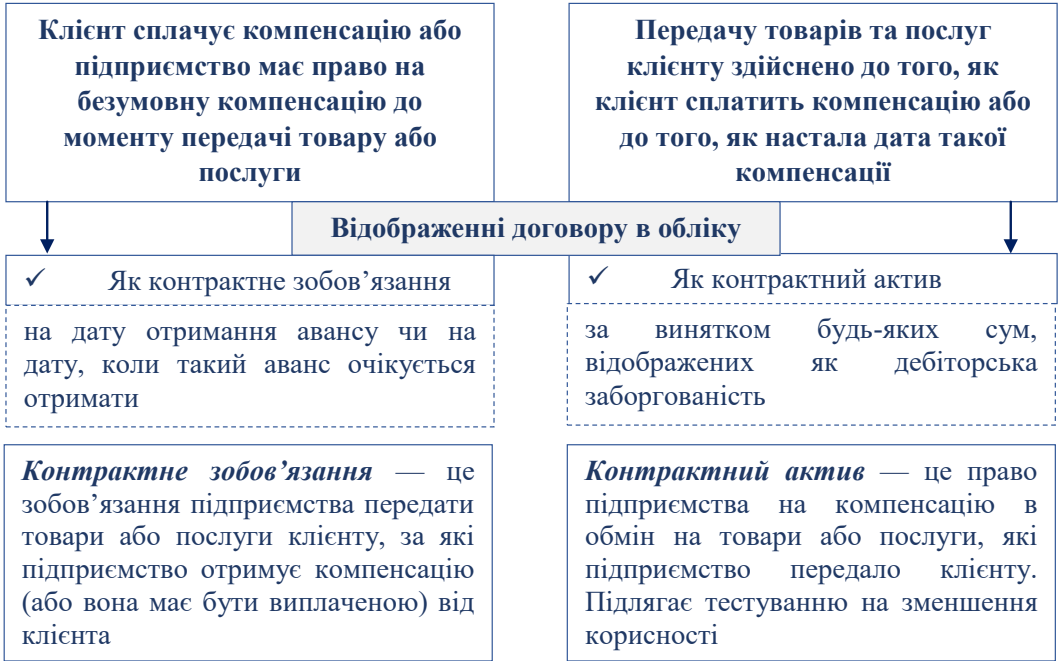


Схема 7.1.6. Подання інформації про договори у фінансовій звітності

Зверніть увагу, що підприємство має 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 плин 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 треба навести якісну і кількісну інформацію за такими напрямками:

1) інформація про договори з клієнтами, в тому числі:

- сума 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;
- дезагрегація доходу за категоріями (відповідно до впливу економічних чинників), а також взаємозв’язок між інформацією про дезагредований 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;

- інформація 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;
- ціна операції, розподілена 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 задовольняють з плином часу — методи визнання доходу, а також істотні судження при оцінці часу, коли клієнт отримує контроль над товарами та послугами);
- ціна операції та сума, 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 треба зазначити наявність фінансового компоненту при розрахунках з відстроченням платежу.

Розкриття інформації про доходи за вимогами МСФЗ наведено у прикладі 7.1.4 на базі звітності ПрАТ «Київстар» за 2018 рік.

Приклад 7.1.4
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 ході звичайної діяльності Групи. Виручка визнається в сумі ціни угоди. Ціна угоди — це сума винагороди, право на яку Група очікує отримати в обмін на передачу контролю 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, головним чином, 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 договірної 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

<...>

Продаж клієнтського обладнання

Продажі визнаються на момент переходу контролю 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 Групі 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

<...>

Програми лояльності

Бонусні одиниці, отримані клієнтами в 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 віднесено 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. В такому випадку доходи включають у 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 заробленою 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

<...>

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 із 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 має право 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 як валюту для придбання товарів або послуг від інших постачальників (крім послуг мобільного зв'язку Групи). Якщо передоплачені кредитні залишки не підлягають відшкодуванню і можуть використовуватись винятково 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 передплата 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 заробленими за загальним договором про надання послуг, укладеним із клієнтом, виходячи із 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 амортизуються відповідно 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.

<...>

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
Усього	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 роутери Wi-Fi.

(ii) Капіталізовані стартові пакети та картки поповнення рахунків включають витрати на стартові пакети та картки поповнення рахунків, реалізовані дилерам, але ще не активовані абонентами.

<...>

Далі показано зміни в сумі активів за договорами з клієнтами:

	Комісійна винагорода дилерам	Витрати на підключе ння	Стартові пакети і картки поповнення рахунків	Витрати на лінії фіксованого зв'язку	Інші витрати майбутн іх 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
Усього	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 передоплачені 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.

<...>

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/>

7.2. Державні гранти

За певних обставин підприємства можуть отримувати допомогу від держави (урядових установ, а також відповідних органів місцевого і загальнодержавного рівня) на реалізацію конкретних заходів. Така допомога може мати різні форми та назви (субсидії, субвенції, компенсації, дотації), і майже завжди вона пов'язана з чітко визначеними умовами отримання. Зазвичай така допомога спрямована на заохочення підприємств до конкретної діяльності заради розвитку державно важливих виробництв, галузей, активізації наукових досліджень та розробок і, зрештою, для досягнення найважливішої мети — зростання економіки.

Одержання державної допомоги може мати суттєвий вплив на фінансову звітність, тому в міжнародних стандартах передбачено узагальнене поняття «державні гранти», а також окреслено правила для їх відображення у звітності.

Сутність та особливості визнання

Підприємства, що отримали державну допомогу, мають 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 передусім спиратися на вимоги МСБО (IAS) 41 «Сільське господарство».

Під **державним грантом** розуміємо форму державної допомоги, що має певні особливості (схема 7.2.1).

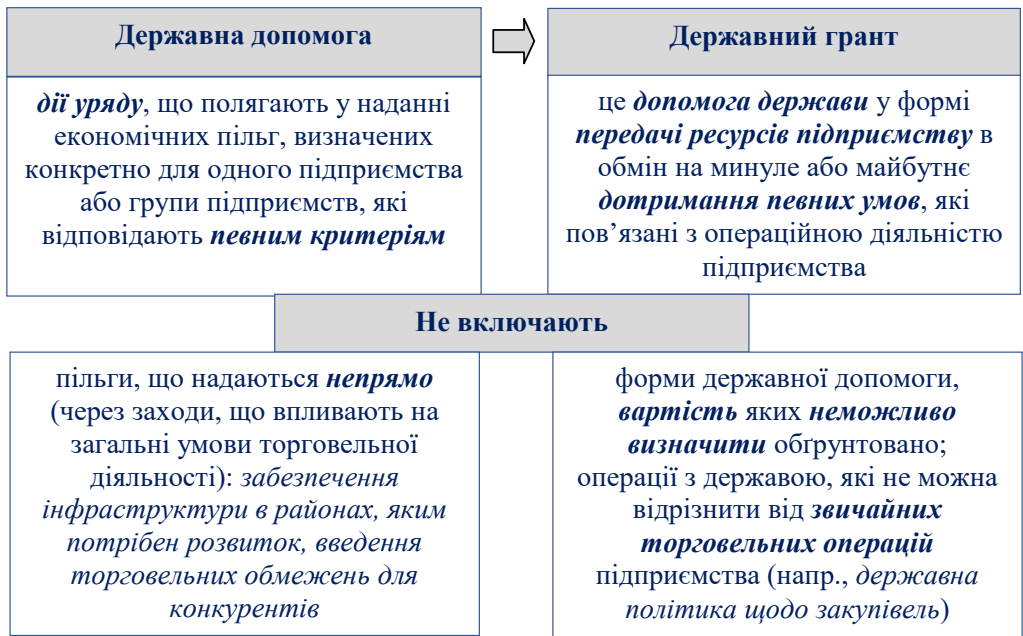


Схема 7.2.1. Сутність державної допомоги

Зазначимо, 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. Аби підприємство мало можливість визнати державну допомогу, мають бути виконані **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. В другому випадку буде отримано вигоду на суму заощаджених відсотків, яка оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики та отриманими коштами. Така вигода і є державним грантом, її обліковують відповідно до МСБО 20. Безпосередньо позику визнають і оцінюють відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

Зверніть увагу, що після того, як грант визнано, будь-які пов'язані з ним умовні зобов'язання та умовні активи розглядають відповідно до МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Зазвичай гранти, отримувані підприємством, **класифікують на дві групи** (схема 7.2.2). Зазначимо, що у випадку отримання грантів, пов'язаних з активами, держава може визначати додаткові умови, що обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

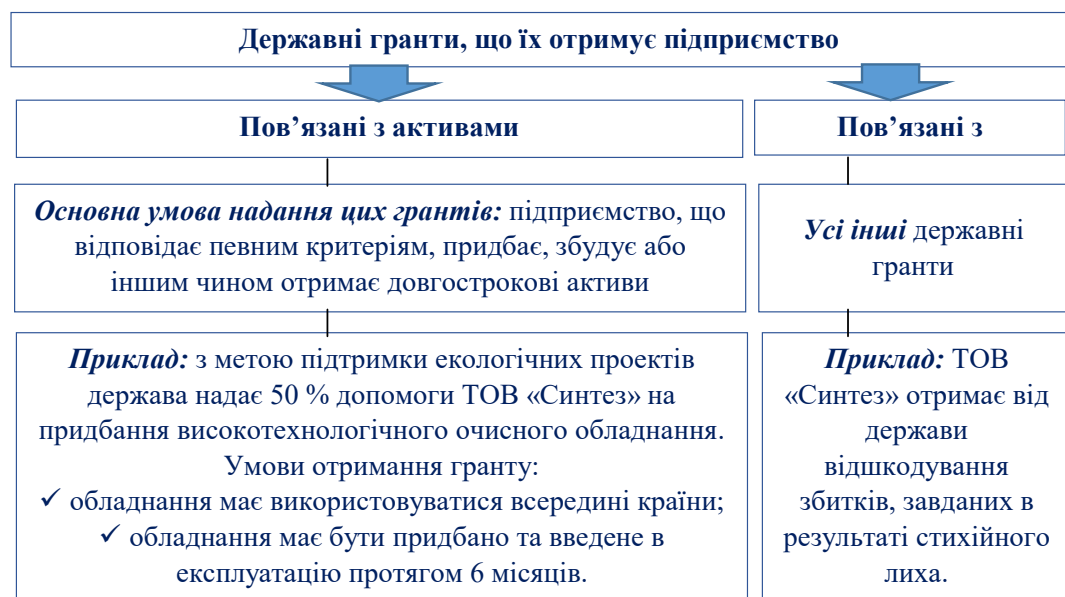


Схема 7.2.2. Класифікація державних грантів

В Україні практикується державна допомога підприємствам окремих галузей (наприклад, підтримка вугледобувних підприємств, галузі тваринництва), а також надання державних гарантій за кредитами. Вкрай необхідною на сьогодні є державна допомога щодо захисту навколишнього природного середовища та енергозбереження. Поширеною є компенсація підприємствам коштів за послуги, надані пільговим категоріям населення. Наприклад, АТ «Українська залізниця» наводить таку інформацію щодо отриманої державної допомоги (приклад 7.2.1).

Приклад 7.2.1

Державні субсидії

<...>

Група отримує державні субсидії щодо перевезення певних пільгових категорій пасажирів. У 2018 році такі компенсації у сумі 75 005 тис. грн (2016 р. — 63 600 тис. грн) були включені у доходи від перевезення пасажирів.

<...>

Облік державних грантів

Загальне правило, визначене в міжнародних стандартах, є таким: державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку **на систематичній основі** протягом періодів, у яких підприємство визнає відповідні витрати, на компенсування яких ці гранти призначалися.

Разом із цим, досі залишається без однозначної відповіді запитання: отримані гранти обліковувати як доходи чи як внески до капіталу? У прихильників кожного з методів є свої аргументи (схема 7.2.3).



Схема 7.2.3. Підходи до обліку державних грантів

Наведена неоднозначність має бути вирішена **в обліковій політиці** підприємства. Досить логічною є така практична рекомендація: якщо держава має частку в капіталі підприємства, то доречним є використання методу капіталу, якщо ні — методу доходу. Проте маємо наголосити: остаточне рішення конкретне підприємство ухвалює самостійно.

Періоди, протягом яких підприємство визнає витрати, пов'язані з державним грантом, зазвичай доволі легко ідентифікувати:

1) для грантів, пов'язаних з активами, що амортизуються, гранти визнають у прибутку/збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнають **амортизаційні витрати** за цими активами;

2) для грантів, пов'язаних з активами, що не амортизуються, — протягом тих періодів, у яких здійснюються **витрати на виконання визначених зобов'язань** (наприклад, земельний грант визнають у прибутку/збитку протягом **строку використання** будівлі, якщо умовою його отримання було спорудження будинку на цій ділянці);

3) у випадку отримання гранта **як частини пакета фінансової або фінансової 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 визнають у прибутку або збитку за той період, коли він стає **дебіторською заборгованістю**.

Приклад 7.2.2

У листопаді 2019 р. уряд ухвалив рішення, відповідно до якого ТОВ «Синтез» отримає від держави відшкодування збитків, понесених через стихійне лихо, в сумі 500 тис. грн. Кошти надійшли на рахунок підприємства у січні 2020 р.

Визначимо вплив цього рішення на фінансову звітність ТОВ «Синтез».

Якщо ТОВ «Синтез» має обґрунтовану впевненість, що компенсація до підприємства надійде, то у листопаді 2019 р. визнається дебіторська заборгованість бюджету. Відповідно така дебіторська заборгованість відображається у фінансовій звітності станом на 31.12.2019 р. одночасно з визнанням доходу від компенсації таких збитків.

Коли державний грант передбачає надання негайної фінансової підтримки підприємству, він може бути обмежений певним підприємством і бути недоступним для класу одержувачів в 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. Проте дозволено використання і номінальної вартості.

Особливості подання інформації про державні гранти

Як ми вже зазначали, міжнародні стандарти класифікують гранти на дві основні групи (схема 7.2.2). Важливо розуміти правила подання інформації про гранти в контексті кожної з груп (таблиця 7.2.1).

Таблиця 7.2.1

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 <i>відстрочений дохід</i>	<i>Вираховується</i> при визначенні <i>балансової вартості активу</i>	Як <i>частина прибутку/збитку</i> окремо або під загальним заголовком	<i>Вирахування</i> при відображенні 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	<i>Аргументи «за»:</i> відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, а відображення на нетто-основі є неправильним	<i>Аргументи «за»:</i> 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, щодо якого є вимога розкривати окремо	

Приклад 7.2.3

У січні 2019 р. уряд ухвалив рішення, відповідно до якого ТОВ «Синтез» у лютому 2019 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 в березні 2019 р. Тоді ж було здійснено й оплату. Введення в експлуатацію відбулося наприкінці березня. Очікуваний термін експлуатації 20 років. Амортизація нараховується лінійним методом.

Визначимо вплив отриманого гранту на фінансову звітність ТОВ «Синтез» станом на 31.12.2019 р.

1. Якщо ТОВ «Синтез» використовує метод відстроченого доходу, то
 - первісна вартість обладнання: 18,8 + 1,2 = 20 млн грн;
 - річна сума амортизації: 20 : 20 = 1 млн грн;
 - амортизацію розпочато з квітня 2019 р., тому за 2019 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), то
 - первісна вартість обладнання: 18,8 + 1,2 – 10 = 10 млн грн;
 - річна сума амортизації: 10 : 20 = 0,5 млн грн;
 - амортизацію розпочато з квітня 2019 р., тому за 2019 рік амортизаційні відрахування становлять: 0,5 · 9 : 12 = 0,375 млн грн.
- Таким чином, у фінансовій звітності станом на 31.12. 2019 р. визнаються такі суми (таблиця 7.2.2).

Таблиця 7.2.2

Вплив на фінансову звітність станом на 31.12.2019 р.

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	—

Погашення грантів

Ймовірними є ситуації, за яких грант підлягає поверненню державі. Зазвичай це трапляється у випадках, коли порушено умови, на яких було надано грант, або отримані кошти використано не повністю. Такий грант обліковують як зміну облікової оцінки (МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

Відображення такого погашення 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 потреби слід розглянути ймовірне 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.

Розкриття інформації

Розкриття інформації про державні гранти має охоплювати **такі питання**:

- облікову політику, прийняту для державної допомоги (в тому числі методи подання, прийняті для фінансових звітів);
- характер та обсяг державних грантів, визнаних 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.

Розкриття інформації про державні гранти згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 7.2.4* на базі звітності ПАТ «ЦЕНТРЕНЕРГО» за 2018 рік.

Приклад 7.2.4

Публічне акціонерне товариство «Центренерго»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

4. 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.

<...>

14. Державні гранти та субсидії

Фінансування з державного бюджету, головним чином, представлено фінансуванням ремонту першої черги Вуглегірської ТЕС.

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.

Джерело: <http://www.centrenerg.com/>

7.3. Собівартість та інші операційні витрати

Одним із найважливіших результативних показників функціонування суб'єктів господарювання є прибуток, який органічно пов'язаний з процесами формування собівартості та правильністю визначення витрат діяльності. Важливим завданням підприємств, особливо виробничих, є досягнення оптимального розміру витрат без завдання шкоди якості продукції або послуг. Забезпечення систематичного контролю за витратами є основним чинником досягнення ефективності у господарській діяльності, а своєчасне, повне та достовірне розкриття інформації про них у фінансовій звітності демонструє спроможність підприємства правильно організувати їх облік та максимально задовольнити інформаційні потреби користувачів.

Визнання та класифікація витрат

На відміну від національної практики, в системі міжнародних стандартів фінансової звітності **не передбачено окремого МСФЗ**, присвяченого обліку та відображенню у звітності витрат підприємства. Проте окремі аспекти розглянуто в стандартах, присвячених іншим об'єктам (*таблиця 7.3.1*).



Схема 7.3.1. Регулювання витрат у системі МСФЗ

Концептуальна основа фінансової звітності під **витратами** розуміє зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань. Наслідком виникнення витрат є зменшення власного капіталу (за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам).

Основні **особливості визнання витрат** у звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід такі:

- дотримання безпосереднього взаємозв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей або відповідності понесених витрат доходам;
- використання процедури амортизації у випадку, коли виникнення економічних вигід очікується протягом декількох звітних періодів і зв'язок з доходом можна визначити лише в широких межах або непрямо (наприклад, при визнанні витрат, пов'язаних із використанням основних засобів, прав оренди активів, нематеріальних активів);

- визнання витрат відбувається негайно у випадках, коли вони не створюють очікуваних майбутніх економічних вигід або перестають відповідати визначенню активу в балансі;
- при виникненні зобов’язань без визнання конкретного активу (наприклад, зобов’язання щодо послуг з ведення бухгалтерського обліку, розрахунково-касові банківські витрати).

Зверніть увагу, що Концептуальна основа фінансової звітності *до складу витрат* відносить:

- ті витрати, що безпосередньо виникають під час звичайної діяльності підприємства і мають форму вибуття активів або їх амортизації (наприклад, собівартість реалізованої продукції, адміністративні та збутові витрати);
- збитки, які відображають ті інші статті, що відповідають визначенню витрат і можуть виникати чи не виникати ході під час звичайної діяльності; зазвичай їх відображають у фінансовій звітності без пов’язаного з їх здійсненням доходу (наприклад, збитки, що виникли внаслідок вибуття непоточних активів або внаслідок зміни обмінних курсів).

Відповідно до вимог МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності» підприємству слід подавати *аналіз витрат*, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується *на характері витрат або на функції витрат* з огляду на те, який аналіз забезпечує досягнення обґрунтованості та подання більш доречної інформації.

На практиці більш поширеною є класифікація *за функціями витрат* (схема 7.3.2), яка передбачає в тому числі й аналіз за характером витрат.

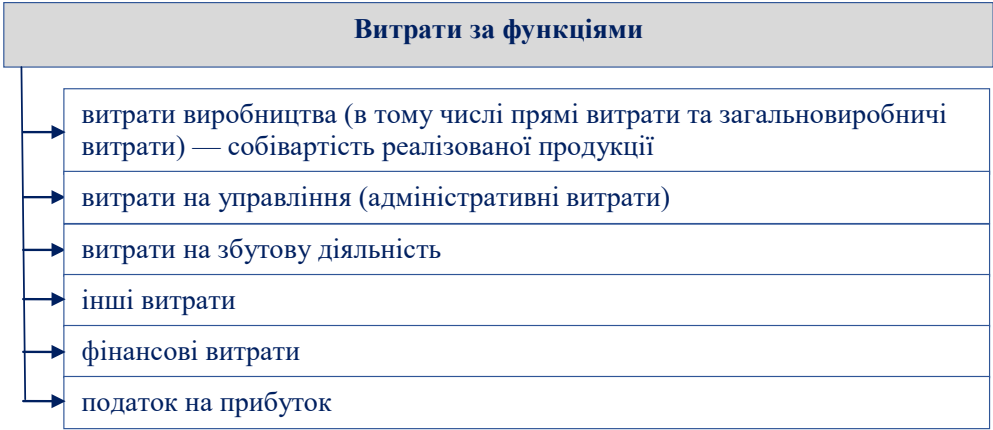


Схема 7.3.2. Класифікація витрат за функціями

Зазначимо, що доволі поширений при застосування національних стандартів розподіл інших витрат на інші операційні (рахунок 94) та просто інші (рахунок 97) при складанні звітності за МСФЗ зазвичай не використовують. До того ж, МСФЗ чітко не визначають, які саме витрати входять до кожного з класів. Отже, підприємству треба самостійно проаналізувати сутність здійснюваних господарських операцій та, використовуючи професійне судження, навести в *обліковій політиці* склад кожного функціонального класу (приклад 7.3.1).

Для потреб управлінського обліку може бути застосовано ще багато класифікацій витрат (таблиця 7.3.1).

Приклад 7.3.1

ПАТ «Фармак» з метою складання фінансової звітності здійснює таке змістовне наповнення функціональних класів витрат (схема 7.3.3).



Схема 7.3.3. Склад функціональних витрат

Таблиця 7.3.1
Класифікація витрат для управлінських цілей

Ознака	Класифікація
Спосіб включення в собівартість	Прямі – безпосередньо стосуються виробництва продукції (пов’язані із закупівлею матеріалу або сировини, оплатою праці працівників, які беруть участь у виробничому процесі тощо). Непрямі – витрати, які не можна безпосередньо віднести до виробництва (комерційні загальногосподарські та загальновиробничі витрати)
Обсяг виробництва	Постійні — витрати, що не залежать від обсягів виробництва (орендна плата, амортизаційні відрахування тощо). Змінні — витрати, які безпосередньо залежать від обсягів продукції, що випускається. Змішані — витрати, що містять елемент як постійних, так і змінних витрат

Конкретне рішення керівника	Релевантні — залежать від рішення керівника. Нерелевантні — не залежать від рішення, ухваленого керівником
Визначення фінансового результату	Спожиті — витрати звітного періоду, що призводять до зменшення активів або збільшення зобов’язань у процесі господарської діяльності для отримання доходу у звітному періоді. Неспожиті — збільшення зобов’язань або зменшення активів у процесі поточної господарської діяльності для отримання доходу в майбутньому періоді
Контроль виконання	Контрольовані — витрати, які управлінський персонал може контролювати і здійснювати на них вплив. Неконтрольовані — витрати, які управлінський персонал не може контролювати і впливати на них

Особливості формування собівартості

У процесі визначення балансової вартості продукції, товарів, робіт і послуг, що в подальшому матиме вплив на фінансовий результат від їх реалізації, провідне значення має поняття собівартості. При цьому **собівартість** — це грошова оцінка поточних витрат підприємства на виробництво і реалізацію продукції (товарів) або надання послуг.

У цьому контексті потребують особливої уваги **витрати виробництва** (і зокрема, **прямі витрати**), а також собівартість придбаних товарів, оскільки саме вони мають безпосередній вплив на майбутні доходи (схема 7.3.4).

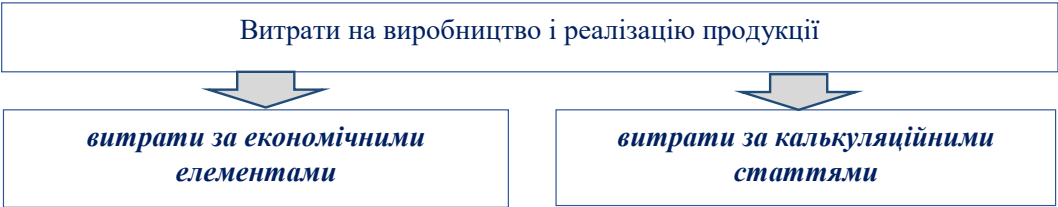


Схема 7.3.4. Напрями ідентифікації витрат на виробництво

Аби зрозуміти, які саме витрати здійснено для отримання продукції (товарів, робіт, послуг), здійснюється їх групування за економічно однорідними групами — **елементами витрат**. Зокрема, це:

- 1) **матеріальні витрати**, в тому числі:
- придбані сировина і матеріали;
 - придбані комплектувальні вироби і напівфабрикати;
 - роботи і послуги виробничого характеру, які сплачуються стороннім організаціям;
 - природна сировина;
 - придбане паливо всіх видів, що витрачається на технологічні цілі, вироблення всіх видів енергії, опалення будинків, транспортні витрати;
 - покупна енергія всіх видів, що витрачається на технологічні, енергетичні, рухові та інші потреби.

Зверніть увагу на те, що з витрат на матеріальні ресурси, які входять до собівартості продукції, виключається вартість реалізованих відходів. При цьому під відходами виробництва розуміють залишки сировини, матеріалів, напівфабрикатів, теплоносіїв та інших видів матеріальних ресурсів, що утворилися в процесі виробництва продукції і втратили повністю або частково споживчі якості вихідного ресурсу. Зазвичай вони реалізуються за зниженою або повною ціною матеріального ресурсу залежно від їх використання;

2) **витрати на оплату праці** — витрати на оплату праці основного виробничого персоналу (в тому числі премії, стимулювальні та компенсувальні виплати, а також обов’язкові відрахування на соціальне та медичне страхування);

3) **амортизаційні нарахування** — амортизація основних засобів, нематеріальних активів та активів з правом користування;

4) **інші витрати** — податки, збори, відрахування в позабюджетні фонди, платежі за кредитами в межах ставок, витрати на відрядження, плата за оренду, знос НМА, ремонтний фонд, платежі за обов’язковим страхуванням майна, тощо, за умови, що вони безпосередньо стосуються виробництва продукції чи формування первісної вартості запасів.

Зауважимо, що при використанні класифікації витрат за економічними елементами неможливо визначити витрати, безпосередньо пов’язані з виробництвом конкретного виробу. З огляду на це, виникає необхідність групувати витрати за калькуляційними статтями.

Під **калькулюванням собівартості** (від лат. лат. calculatio — обчислення) розуміють обчислення собівартості одиниці продукції, виконаних робіт та послуг, а також заготівельної собівартості матеріальних цінностей та засобів виробництва за елементами витрат.

Для здійснення необхідних розрахунків використовують статті калькуляції, за допомогою яких витрати групують за місцем їх виникнення та економічним призначенням:

- 1) сировина і матеріали, за вирахуванням реалізованих відходів;
- 2) куплені напівфабрикати і комплектувальні вироби;
- 3) паливо та енергія на технологічні цілі;
- 4) заробітна плата та інші виплати виробничим робітникам та відрахування до соціальних фондів;
- 5) вартість інструменту, пристосувань, інших необоротних активів цільового призначення та інші спеціальні витрати;
- 6) витрати на утримання і експлуатацію технологічного обладнання;
- 7) накладні (цехові) виробничі витрати;
- 8) загальновиробничі витрати;
- 9) позавиробничі витрати (не включаються до собівартості продукції, а одразу відносяться на фінансові результати періоду).

Якщо розглядати більш узагальнено, то при оцінці продукції або товарів (калькулюванні їх собівартості) виділяють **матеріальні витрати**, які становлять основу продукту, що виробляється (сировина, матеріали), а також **конверсійні витрати**, тобто витрати, пов’язані з переробкою. У контексті МСФЗ на цій самій основі побудовано поділ витрат при оцінці собівартості запасів згідно з МСБО (IAS) 2 «Запаси». Приміром, зазначений стандарт до витрат на переробку відносить оплату праці виробничого персоналу, систематичний розподіл постійних та змінних виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію (докладніше у розділі 4.5).

На практиці різні підприємства здійснюють облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості продукції **різними методами**, залежно від галузевих особливостей, обсягів діяльності, технології виробництва та інших численних факторів. Йдеться про облік за нормативними витратами, позамовний та попередільний методи.

Відповідно до п. 21 МСБО 2, дозволено використовувати оцінку собівартості запасів за методом **стандартних витрат** (інакше кажучи, нормативних витрат) для зручності, якщо результати приблизно дорівнюють собівартості. Сутність цього методу полягає в тому, що оприбуткування готової продукції здійснюється за нормативною вартістю. Наприкінці звітного періоду визначають фактичні витрати, на основі чого розраховують відхилення і ухвалюють відповідні управлінські рішення. Застосування цього методу потребує розробки на підприємстві нормативів витрат, а також складання нормативної калькуляції одиниці продукції.

Витрати, пов’язані з договором

На практиці доволі часто підприємства мають справу з витратами на укладання чи виконання договору. Під **витратами, пов’язаними з укладенням договору**, розуміються витрати, які несе підприємство, щоб отримати договір з клієнтом. Тож таких витрат не місця було б, якби підприємство не підписало договір.

Відповідно до вимог МСФЗ 15, підприємство має **визнати додаткові витрати** на укладання договору з клієнтом як актив. Проте лише в тому разі, коли очікується **відшкодування витрат** (схема 7.3.5).

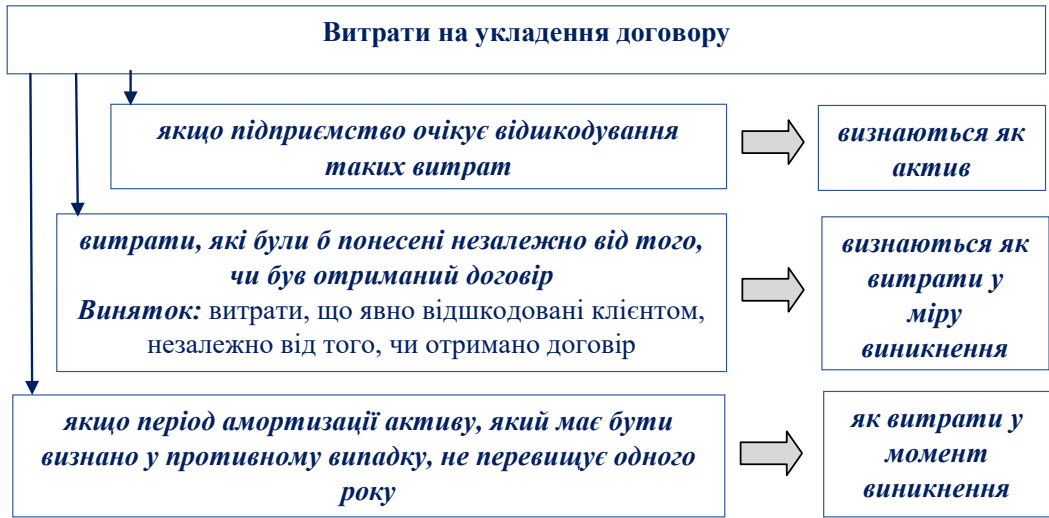


Схема 7.3.5. Визнання витрат на укладання договору

Щодо **витрат на виконання договору**, то спочатку на підприємстві варто мають зрозуміти, чи потрапляють такі витрати під сферу впливу іншого стандарту (щодо основних засобів, НМА чи, наприклад, запасів). Якщо так, то облік здійснюється відповідно до таких інших стандартів. Якщо ні, то підприємство визнає такі витрати як актив тільки у випадку, коли вони відповідають усім **таким критеріям**:

- витрати стосуються безпосередньо договору або очікуваного договору, який може бути чітко окреслений підприємством;
- витрати генерують або покращують ресурси підприємства, що будуть використані при задоволення (або у процесі задоволення) зобов’язань щодо виконання у майбутньому;
- очікується відшкодування витрат.

Важливо розуміти, які витрати мають безпосереднє відношення до виконання договору, а які за своєю природою є витратами періоду. МСФЗ 15 надає чіткі вказівки щодо цього (таблиця 7.3.2).

Таблиця 7.3.2
Природа витрат, пов’язаних з договором

Витрати, що стосуються договору	Витрати періоду
Прямі трудові витрати (заробітна плата працівників, які надають обіцяні послуги безпосередньо клієнту)	Загальні та адміністративні витрати (якщо ці витрати не є такими, що їх явно оплачує клієнт відповідно до договору)
Прямі витрати на матеріали (сировина та матеріали, що їх використовують під час надання обіцяних послуг клієнту)	Вартість відходів , праці або інших ресурсів для виконання договору, які не були відображені в ціні договору

Розподіл витрат , безпосередньо пов’язаних з договором або з діяльністю за договором (витрати на здійснення управління договором та контролю за його виконанням, страхування та амортизація інструментів і обладнання, що їх використовують при виконанні договору)	Витрати, що входять до задоволених зобов’язань щодо виконання (або частково задоволених зобов’язань щодо виконання) в договорі (тобто витрати, які стосуються минулої діяльності)
Витрати, які за договором явно оплачує клієнт	Витрати , щодо яких підприємство не може відокремити , чи входять витрати до незадоволених зобов’язань щодо виконання, чи до задоволених зобов’язань щодо виконання (або частково задоволених зобов’язань щодо виконання)
Інші витрати , понесені тільки тому, що підприємство уклало договір (платежі субпідрядникам)	

Актив, визнаний як результат понесених витрат на укладання або витрат на виконання договору, **амортизується на систематичній основі**, яка відповідає графіку передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив належить. Зверніть увагу, що актив може належати до товарів або послуг, які будуть передані в рамках конкретного очікуваного договору.

Підприємство має **переглядати амортизацію**, щоб відобразити значні зміни очікуваного часу передачі клієнтові товарів або послуг, до яких цей актив належить. Таку зміну необхідно обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.

У деяких випадках підприємство визнає збиток від зменшення корисності активу на укладання чи виконання договору у прибутку або збитку (схема 7.3.6).

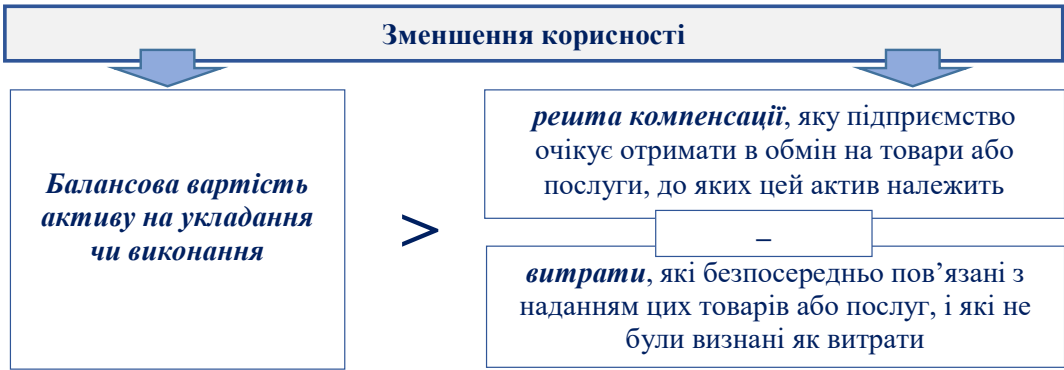


Схема 7.3.6. Умова визнання збитку від зменшення корисності активу на укладання чи виконання договору

Коли умови зменшення корисності більше не існують або вони покращилися, підприємство визнає у прибутку або збитку **сторнування** певного або всього **збитку** від зменшення корисності, визнаного раніше. Відповідно до звичного правила, збільшена балансова вартість активу не має перевищувати суму, яка була б визначена (за вирахуванням амортизації), якби збиток від зменшення корисності був визнаний раніше.

Аби визначити суму компенсації, яку підприємство очікує отримати, воно застосовує **принципи визначення ціни операції** (окрім вимог про обмеження оцінок змінної компенсації відповідно до пп. 56—58 МСФЗ 15) та коригує цю суму з метою відображення впливу **кредитного ризику** клієнта.

Приклад 7.3.2

З метою постачання фірмової продукції протягом наступних 3-х років компанія виконала низку експертиз на вимогу контрагента для підтвердження якості зазначеної продукції. Понесені при цьому додаткові витрати становили 60 тис. грн.

З контрагентом досягнуто домовленість, що вартість експертиз буде списано упродовж 3-х років за умови постачання продукції в обсязі не меншому, ніж передбачено в договорі. Компанія також мала витрати на рекламу.

Надамо оцінку зазначеній ситуації відповідно до МСФЗ 15.

Суму 60 тис. грн слід амортизувати лінійним методом упродовж 3 років за умови дотримання клієнтом зобов'язання щодо обсягів закупівель.

Якщо споживання зменшуватиметься, або у клієнта виникнуть складнощі з розрахунками, зазначений актив підлягатиме тестуванню на зменшення корисності.

Кошти, витрачені на рекламу, визнаються витратами періоду, оскільки ці витрати існували б навіть без укладання саме цього договору.

Розкриття інформації

Відповідно до вимог МСБО 1, підприємство має визнавати всі *статті* доходу та *витрат* за період у прибутку або збитку, окрім випадків, коли МСФЗ вимагає або дозволяє інше. При цьому якщо статті доходу або витрат є *суттєвими*, підприємство має розкривати їх характер та суму окремо.

Як уже було зазначено, підприємство має подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції. Отже, на підставі затвердженого в наказі про облікову політику переліку витрат здійснюється подальше розкриття належної інформації у фінансовій звітності за кожний період.

Крім цього, підприємство, у контексті розкриття інформації щодо витрат, пов'язаних з договором, має описати такі моменти:

- судження, зроблені при визначенні суми витрат, понесених для отримання або виконання договору з клієнтом;
- метод, використаний для визначення амортизації за кожний звітний період.

Розкриття інформації про собівартість та інші операційні витрати згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 7.3.3* на базі звітності АТ «Укргазвидобування» за 2018 рік.

Приклад 7.3.3

Акціонерне товариство «Укргазвидобування»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

18. Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)

Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) за роки, що закінчилися 31 грудня, представлені таким чином:

	2018	2017
Плата за користування надрами та інші податки	25 267 677	22 289 443
Амортизація	9 839 973	6 664 003
Витрати на персонал та відповідні соціальні нарахування	3 006 771	2 236 805
Інші витрати	2 487 287	1 839 538
Усього	40 601 708	33 029 789

Плата за користування надрами – загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді плати за користування надрами для видобування корисних копалин. Ця плата розраховується виходячи зі ставок роялті, визначених Податковим кодексом України, залежно від глибини залягання корисних копалин (Примітка 2).

19. Адміністративні витрати

Адміністративні витрати за роки, що закінчилися 31 грудня, представлені таким чином:

	2018	2017
Витрати на персонал та відповідні соціальні нарахування	637 641	514 372
Витрати на юридичні, аудиторські та інші консультаційні послуги	168 941	196 171
Амортизації	31 392	18 039
Банківські послуги	12 936	8 700
Інші витрати	122 468	41 360
Усього	973 378	778 642

До складу адміністративних витрат за 2018 рік входить винагорода аудитору за не аудиторські послуги в сумі 2 250 тисяч гривень.

20. Інші операційні витрати

Інші операційні витрати за роки, що закінчилися 31 грудня, представлені таким чином:

	2018	2017
Витрати а дослідження, розробку та розвідку	1 356 006	362 461
Витрати на персонал та відповідні соціальні нарахування	880 889	584 782
Витрати з нарахування резерву сумнівної дебіторської заборгованості	364 795	55 713
Відрахування до профспілок	152 136	102 360
Витрати на знецінення запасів (Примітка 7)	73 805	237 744
Амортизація	15 447	13 010
Штрафи і пені	4 905	32 095
Зміна забезпечень за судовими позовами (Примітка 13)	–	42 926
Витрати від операційних курсових різниць, чиста сума	–	20 238
Інші операційні витрати	225 861	118 499
Усього	3 073 854	1 569 828

<...>

28. Основа підготовки окремої фінансової звітності та основні принципи облікової політики

<...>

Визнання витрат. Витрати відображаються за методом нарахування. Собівартість реалізації товарів включає ціну придбання, витрати на транспортування, комісії, які стосуються договорів постачання, та інші відповідні витрати.

Джерело: <http://ugv.com.ua/>

7.4. Податок на прибуток

Правила бухгалтерського обліку, в тому числі й визначені за МСФЗ, не завжди стовідсотково відповідають податковому законодавству конкретної країни. Податкове законодавство в Україні, як і в багатьох інших країнах, не є винятком, отже, має певні особливості. В окремих випадках розбіжності можуть бути доволі суттєвими. Тоді виникає потреба значних коригувань облікового прибутку, аби отримати основу для розрахунку податку на прибуток. У такому разі виникає поняття тимчасових та постійних різниць, що можуть суттєво впливати на показники фінансової звітності. З огляду на це, міжнародні стандарти фінансової звітності акцентують увагу на обліку поточних та майбутніх податкових наслідків.

Прибуток до оподаткування: обліковий та податковий аспекти

Обліковий підхід до податку на прибуток, в тому числі питання поточних і відстрочених податків, розглядає МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток». Складність тут зумовлена 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. Зазвичай це пов'язано з тим, що:

- 1) не всі доходи (чи витрати) можуть бути враховані з метою 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) використовують різні методи списання вартості активів на витрати (особливо це є актуальним для амортизації необоротних активів);
- 6) активи переоцінюють, а коригування для цілей оподаткування не здійснюють.

З огляду на наведене важливим є чітке розуміння таких понять, як поточний податок на прибуток та витрати (дохід) з податку на прибуток (схема 7.4.1).



Схема 7.4.1. Визначення ключових понять

Таким чином, податкові витрати містять як поточні, так і *відстрочені податки*. У свою чергу, виокремлення відстрочених податків дозволяє врахувати тимчасові різниці між податковими та обліковими базами активів та зобов'язань. *Механізм відстрочених податків*, з одного боку, дає можливість рівномірно розподіляти доходи і витрати, а з іншого — уникає

заниження сум зобов'язань і витрат та завищення активів і доходів. Таким чином, якщо виникне ситуація, за якої податковий прибуток з об'єктивних причин виявиться нижчим за обліковий, то «недоплачену» частину податку, яка підлягатиме сплаті колись в майбутньому, можна відобразити як витрати і зобов'язання, не сплачуючи при цьому зайві суми до бюджету сьогодні.

Зазначимо, що з метою розрахунку податку на прибуток, разом із балансовою вартістю активів та зобов'язань, важливо визначати їх податкову базу. Зрозуміло, що балансовою є вартість, за якою актив (зобов'язання) відображають у звіті про фінансовий стан. *Податкова база* — це сума, яку використовують для цілей оподаткування активу чи зобов'язання (схема 7.4.2).

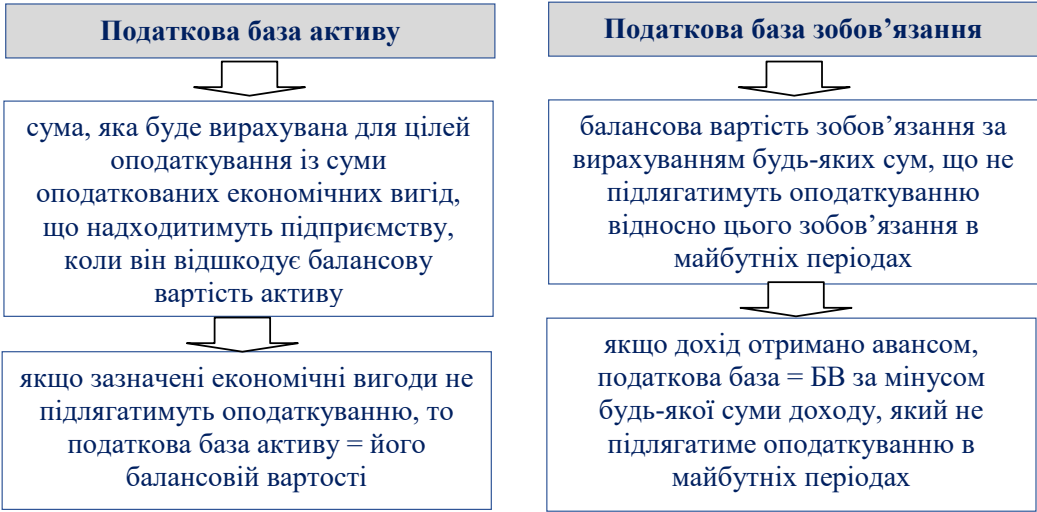


Схема 7.4.2. Податкова база активів та зобов'язань

Механізм розрахунку тимчасових різниць за МСФЗ

Як результат розбіжностей між сумою податкової бази та відповідною балансовою вартістю активу чи зобов'язання виникає поняття *тимчасової різниці* (схема 7.4.3).

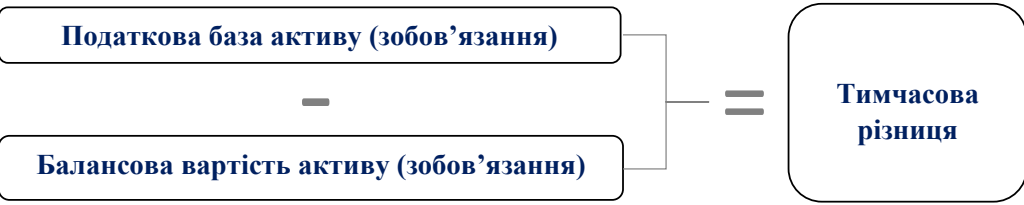


Схема 7.4.3. Розрахунок тимчасової різниці

При цьому *тимчасові різниці можуть бути 2-х видів*:

- 1) ті, що *підлягають оподаткуванню* (при визначенні суми оподаткованого 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 оподаткованого 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 (таблиця 7.4.1).

Таблиця 7.4.1
Ідентифікація тимчасових різниць

	Різниця, що підлягає оподаткуванню	Різниця, що підлягає вирахуванню
Для активів Для зобов’язань Оподатковуваний прибуток у майбутньому	БВА > ПБА	БВА < ПБА
	БВЗ < ПБЗ	БВЗ > ПБЗ
	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.

Зверніть увагу ще на декілька принципово **важливих моментів**:

- якщо податкова база активу (зобов’язання) не є очевидною, то важливо зважати на 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 були б, 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 1, заведено відображати у Звіті про фінансовий стан окремою статтею 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 в усіх ситуаціях, крім тих, коли виконуються дві умови: 1) материнське підприємство або інвестор здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці; 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) **слід оцінювати** за сумою, яка за очікуваннями буде сплачена податковим органам (або відшкодована) із застосуванням ставок оподаткування, що діють (превалюють) до кінця звітного періоду (якщо використовують різні ставки, залежно від рівня прибутку, то ВПА та ВПЗ оцінюють із застосуванням середніх ставок оподаткування);
- ВПА та ВПЗ **не дисконтуються**;
- підприємству слід **переглядати балансову вартість ВПА** наприкінці кожного звітного періоду.

Різниці у вітчизняній податковій практиці

Основні правила щодо оподаткування прибутку підприємств містяться у **розділі III Податкового кодексу України (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 вимагають від підприємств з річним доходом, що не перевищує 20 млн грн. Для решти суб’єктів можна виділити 3 основні групи тимчасових різниць:

1. Різниці, пов’язані з **нарахуванням амортизації необоротних активів** (таблиця 7.4.2).

Таблиця 7.4.2
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 в разі ліквідації або продажу такого об’єкта	дооцінки ОЗ або НМА в 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 в 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 зверніть увагу, що відповідно до вимог ПКУ *не підлягають амортизації* та проводяться за рахунок відповідних джерел:

- вартість гудвілу;
- витрати на придбання/самостійне виготовлення невикористаних основних засобів, невикористаних нематеріальних активів;
- на ремонт, реконструкцію, модернізацію або інші поліпшення невикористаних основних засобів, невикористаних нематеріальних активів.

2. Різниці, що виникають *при формуванні резервів, забезпечень* (таблиця 7.4.3).

Таблиця 7.4.3 Різниці при формуванні резервів (ст. 139 ПКУ)

Фінансовий результат до оподаткування, розрахований відповідно до МСФЗ (чи П(С)БО)		
	Збільшується	Зменшується
1. <i>Забезпечення для відшкодування наступних (майбутніх витрат)</i>	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 виплат з оплати праці, включаючи ЄСВ)
		на суму коригування (зменшення) таких забезпечень, на яку збільшився фінансовий результат до оподаткування
2. <i>Резерв сумнівних боргів</i>	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 пп. 14.1.11 ст. 14 ПКУ

3. Різниці, що пов'язані *зі здійсненням фінансових операцій* (таблиця 7.4.4).

Таблиця 7.4.4 Різниці, пов'язані з фінансовими операціями (ст. 140 ПКУ)

Фінансовий результат до оподаткування, розрахований відповідно до МСФЗ (чи П(С)БО)	
Збільшується	Зменшується
1. <i>Оподаткування процентів за борговими зобов'язаннями</i>	
Якщо у підприємства <i>сума боргових зобов'язань</i> перед пов'язаними особами-нерезидентами, <i>перевищує суму власного капіталу</i> більше ніж у 3,5 рази (для фінустанов та лізингових компаній — більше, ніж в 10 разів), то фінрезультат до оподаткування збільшується на суму перевищення нарахованих у бухгалтерському обліку відсотків за такими зобов'язаннями, над 50 % суми фінрезультату до оподаткування, фінансових витрат та суми амортизаційних відрахувань за даними фінансової звітності звітного податкового періоду, в якому здійснюється нарахування таких відсотків	<i>Проценти</i> , які перевищують суму обмеження, що збільшили фінансовий результат до оподаткування, <i>зменшують фінансовий результат</i> 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

2. *Інші ситуації*

На суму <i>нарахованих доходів від участі в капіталі</i> 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	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
На суму податкових збитків минулих податкових років	
На суму уцінки, врахованої у фінансовому результаті до оподаткування в поточному податковому періоді на інструменти власного капіталу, перекласифіковані у фінансові зобов'язання відповідно до П(С)БО та МСФЗ	
<i>*Принцип «витягнутої руки» є стандартом, згідно з яким ціни на угоди між взаємозалежними особами мають відображати умови, які б мали місце між незалежними підприємствами</i>	

Приклад 7.4.1

Спрощений Звіт про фінансовий стан компанії до врахування відстрочених податків наведено в таблиці 7.4.5.

Першого січня 2019 р. придбано виробниче обладнання, яке амортизують виробничим методом, що є економічно доцільним з огляду на характер його використання. Однак для податкових цілей використовують прямолінійний метод. Залишкова вартість основних засобів за умови використання прямолінійного методу на 31.12.2019 р. 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 7.4.5

Звіт про фінансовий стан на 31.12.2019 р.

(тис. грн)

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 таблиці 7.4.6 розглянуто статті, пов'язані з тимчасовими різницями.

Таблиця 7.4.6
Розрахунок ВПА та ВПЗ

(тис. грн)

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	1800
Усього	X	X	(10 000)	(1800)

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 їх адмініструє той самий податковий орган на те 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.

Сплата податку на прибуток та звітування

Підприємство — платник податку на прибуток **самостійно нараховує** його за ставкою, визначеною в ст. 136 ПКУ (базова ставка станом на 2019 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 встановлено для таких платників податку:

- які зареєстровані протягом звітного (податкового) року — за період діяльності у звітному (податковому) році;
- які є виробниками с/г продукції;
- 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 млн грн. 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 р. № 897). Періодично до цієї форми вносяться відповідні зміни. Останні передбачено наказом Мінфіну «Про затвердження Змін до форми податкової декларації з податку на прибуток підприємств» від 19.10.2018 р. № 842. Для окремих категорій платників використовують інші форми декларації, передбачені законодавством.

Строки та порядок подання декларації до контролюючих органів визначено у ст. 49 ПКУ (наприклад, за підсумками 2018 р. прозвітувати необхідно було не пізніше 1 березня 2019 р., а сплатити податок на прибуток — не пізніше 11 березня 2019 р.).

Розкриття інформації

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 операції та події визнано поза прибутком/збитком, то 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, по-перше, зі сторнуванням податкових різниць, і по-друге, зі зміною ставок оподаткування або введенням нових податків;
- суму вигоди від не визнаного збитку (пільги чи тимчасової різниці) попереднього періоду, що в 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 8.

Крім цього, підприємство мусить 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 не використані податкові пільги і збитки, за якими не визнаного податковий актив у звіті про фінансовий стан;
- суми тимчасових різниць, що пов'язані з інвестиціями в дочірні та асоційовані підприємства, філії, з частками участі в спільних підприємствах, відносно яких не визнано відстрочені податкові активи;
- у розрізі кожного типу тимчасових різниць та кожного типу не використаних 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, проте оголошені до моменту її затвердження;
- зміни у відстрочених податкових активах, пов'язаних з об'єднанням бізнесу;
- підтвердження визнання суми відстроченого податкового активу в таких ситуаціях: 1) якщо його використання залежить від майбутніх оподатковуваних прибутків, і вони перевищують прибутки, що виникають від сторнування наявних податкових різниць, які підлягають оподаткуванню; 2) у юрисдикції, до якої належить відстрочений податковий актив, отримано збитки у минулому або поточному періоді;
- характер потенційних податкових наслідків доходу, що спричиняють виплати дивідендів акціонерам з акцентом на те, чи можуть вони бути визначеними.

Розкриття інформації про податки на прибуток згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 7.4.2* на базі звітності ПАТ «Фармак» за 2017 рік.

Приклад 7.4.2

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 із 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'єкта 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'єкта 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 на фінансовий результат до оподаткування. 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 винятком 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 самим податковим органом із одного й того самого 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 таким чином:

	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 р. — 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
Усього 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 таким чином:

	На кінець року	Відображено в прибутках і збитках	Придбання в результаті об'єднання бізнесу	На початок року
31 грудня 2017 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

	На кінець року	Відображено в прибутках і збитках	Придбання в результаті об'єднання бізнесу	На початок року
31 грудня 2016 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/>

Глава 8. Додаткові вимоги до оцінок та розкриття у фінансовій звітності

- 8.1. Зменшення корисності активів
- 8.2. Справедлива вартість
- 8.3. Пов’язані особи
- 8.4. Валютні курси
- 8.5. Події після звітної дати
- 8.6. Операційні сегменти

8.1. Зменшення корисності активів

У разі застосування міжнародних стандартів майже всі активи необхідно тестувати на предмет зменшення їх корисності. Основна мета такої перевірки — запобігти завищенню на балансі їх реальної вартості. Загальне правило полягає у відображенні активів у фінансовій звітності за вартістю, що не перевищує суму грошових потоків, які підприємство очікує отримати від них у майбутньому. Міжнародні стандарти містять докладний опис порядку виявлення активів, корисність яких зменшилась, а також правила відображення наслідків знецінення в обліку та звітності.

Сутність та регулювання

Для ідентифікації фактів зменшення корисності активів слід керуватися рекомендаціями МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів» (таблиця 8.1.1). Основна мета аналізу на предмет зменшення корисності — це дотримання принципу обачності, тобто відображення активів на балансі за вартістю, що не перевищує економічні вигоди, які можуть бути отримані від цих активів. З огляду на це, МСБО 36 передбачає перевірку ймовірності отримання майбутніх економічних вигід від активу, оцінку їх суми і ухвалення рішення щодо того, як відобразити актив у фінансовій звітності: за звичайною вартістю чи знеціненою.

Таблиця 8.1.1.
Сфера регулювання МСБО 36

Застосовується до	НЕ застосовується до
✓ основних засобів (в тому числі для яких використовується модель обліку за переоціненою вартістю); ✓ нематеріальних активів (в тому числі тих, для яких використовується модель обліку за переоціненою вартістю); ✓ інвестиційної нерухомості (в частині інвестиційної нерухомості, яка обліковується за фактичними витратами з вирахуванням накопиченої	✓ запасів (МСБО 2); ✓ контрактних активів та активів, що виникають внаслідок витрат на отримання або виконання контракту (МСФЗ 15); ✓ відстрочених податкових активів (МСБО 12); ✓ активів, які виникають внаслідок програм виплат працівникам (МСБО 19); ✓ фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 9; ✓ інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю (МСБО 40); ✓ біологічних активів, пов’язаних із сільгоспдіяльністю (МСБО 41) ; ✓ відстрочених витрат на придбання і НМА, які виникають у результаті визначених контрактом прав

амортизації та збитків від зменшення корисності); ✓ гудвілу; ✓ інвестицій в дочірні, асоційовані та спільні підприємства	страховика (МСФЗ 4); ✓ непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу (МСФЗ 5).
--	---

Ключове правило є таким: якщо сума очікуваного відшкодування (очікуване надходження економічних вигід на підприємство) є меншою за балансову вартість активу, то актив є таким, корисність якого зменшилася, а отже, виникає збиток від зменшення корисності. Оскільки економічні вигоди від довгострокових активів можуть бути отримані або завдяки використанню конкретного активу, або завдяки його продажу, то суму очікуваного відшкодування визначають шляхом порівняння вартості при використанні та справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття (схема 8.1.1).



Схема 8.1.1. Визначення суми очікуваного відшкодування активу

Тестування активу на предмет зменшення корисності
На кожен звітну дату всі активи оцінюються на предмет наявності ознак зменшення їх корисності (табл. 8.1.2).

Таблиця 8.1.2
Ознаки зменшення корисності активу

Внутрішні	Зовнішні
✓ є свідчення моральної або фізичної застарілості активу або його пошкодження; ✓ актив бере участь у процесі реструктуризації або підлягає вибуттю;	✓ зниження ринкової вартості; ✓ негативні зміни технологічних, ринкових, економічних та юридичних умов;

✓ економічні показники за період є гіршими, ніж очікувалося; ✓ для інвестицій в дочірні, спільно контрольовані або асоційовані підприємства: балансова вартість інвестиції є вищою за балансову вартість чистих активів об’єкта інвестування або дивіденди перевищують суму загального прибутку об’єкта інвестування	✓ збільшення ринкової відсоткової ставки; ✓ балансова вартість чистих активів підприємства є більшою, ніж його ринкова капіталізація
---	---

Зазначимо, що наведений *перелік не є вичерпним*. На практиці конкретне підприємство може ідентифікувати широкий спектр інших ознак. Внаслідок проведеної оцінки підприємству може знадобитися переглянути і відкоригувати термін корисного використання активів, метод їх амортизації або ліквідаційну вартість.

Виявлення хоча б однієї ознаки сигналізує про те, що, можливо, корисність активу зменшилася. Проте остаточне рішення про це ухвалюють тільки після проведення *тесту на знецінення*, під яким розуміємо перевірку активу на предмет зменшення корисності шляхом визначення суми очікуваного відшкодування, і порівняння її з балансовою вартістю активу.

Якщо ознаки зменшення корисності не виявлено, підприємство має зазначити про це у примітках (*приклад 8.1.1*).

Приклад 8.1.1

Акціонерне товариство «Українська залізниця»
Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.
<...>
5. Використання суджень, оцінок та припущень
<...>
Зменшення корисності основних засобів

На кожную звітну дату Група оцінює наявність ознак можливого зменшення корисності активів. Така оцінка передбачає застосування значних суджень. Управлінський персонал не виявив ознак зменшення корисності основних засобів та відповідно не проводив тест на оцінку зменшення корисності станом на 31 грудня 2018 року.

Джерело: <https://www.uz.gov.ua/>

Зверніть увагу, що незалежно від наявності ознак зменшення корисності, *щорічно необхідно перевіряти*:

- нематеріальні активи з не визначеним терміном корисного використання;
 - нематеріальні активи, ще не придатні для використання;
 - гудвіл, придбаний в результаті об’єднання бізнесу.
- Зазвичай на практиці тестування на предмет зменшення корисності здійснюється перед складанням річної звітності. Однак, зазначимо, що МСБО (IAS) 34 «Проміжна фінансова звітність» передбачає необхідність аналізу ознак зменшення корисності (і в разі потреби — тестування) і для потреб *проміжної фінансової звітності*.
- Як ми вже зазначали, *сумою очікуваного відшкодування є більша з двох оцінок*: або справедлива вартість мінус витрати на вибуття, або вартість використання (*схема 8.1.2*).
- Зазначимо також, що *оцінка вартості активу при використанні передбачає*:
- оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;
 - застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.
- При цьому *ставка дисконту* має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризики, властиві цьому активу. Зазвичай використовується:

- ринкова ставка відсотка (до оподаткування), що властива операціям з аналогічними активами;
 - середньозважена вартість капіталу;
 - ставка відсотка за ймовірними кредитами підприємства.
- Зверніть увагу, що *ставки мають бути скориговані на*:
- відображення способу, яким ринок оцінив би специфічні ризики, пов’язані з оцінюваними потоками від активу;
 - вилучення ризиків, які не пов’язані з грошовими потоками від активу, визначеними згідно з оцінками, або за якими грошові потоки були скориговані.
- Також зауважимо, що прогноз майбутніх грошових потоків необхідно робити з урахуванням поточного стану активу. Інакше кажучи, *не слід включати до розрахунків* майбутню реструктуризацію, що ще не розпочата, а також витрати на вдосконалення та підвищення продуктивності активу.

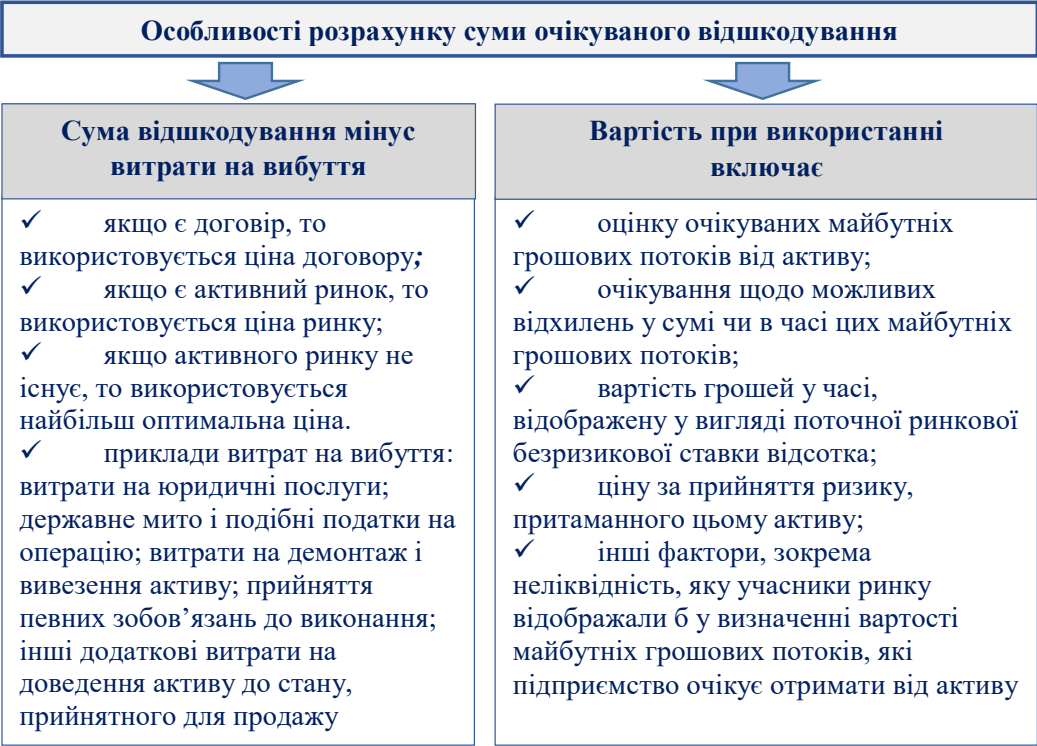


Схема 8.1.2. Справедлива вартість VS вартість при використанні

Призначення одиниць, що генерують грошові кошти

Якщо існує будь-яка ознака того, що корисність активу може зменшитися, сума очікуваного відшкодування оцінюється *для окремого активу*. Проте на практиці трапляються ситуації, за яких це зробити неможливо:

- коли *вартість при використанні не можна оцінити* як близьку до справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на вибуття (найчастіше, коли майбутні грошові потоки від безперервного використання активу занадто малі);
- *актив самотійно не генерує надходження коштів*, але сприяє таким надходженням від інших активів.

У зазначених випадках вартість при використанні, а отже, суму очікуваного відшкодування можна визначити лише для одиниці, що генерує грошові кошти.

Прикладами одиниць, що генерують грошові кошти є:

1) літаки, аеродром, вантажні термінали, комплекс різних будівель та споруд аеропорту, необхідне обладнання — всі ці активи генерують грошові потоки сукупно, отже, аеропорт, що включає всі зазначені елементи, можна вважати одиницею, що генерує грошові кошти;

2) компанія виробляє сир у спеціально обладнаному цеху і окремо активи такого цеху не генерують надходження грошових потоків, отже, одиницею, що генерує грошові кошти, може бути цех в цілому;

3) у компанії є три дочірніх підприємства: охоронна компанія, цукровий завод, кондитерська фабрика. З метою складання консолідованої фінансової звітності кожне дочірнє підприємство може бути визнане окремою одиницею, що генерує грошові кошти.

Основні правила перевірки гудвілу на предмет зменшення корисності

Відповідно до вимог міжнародних стандартів, гудвіл перевіряється на предмет зменшення корисності **щорічно**.

Для перевірки зменшення корисності **гудвіл необхідно розподіляти** на кожну одиницю, що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, від яких очікується отримання вигоди в результаті синергетичного ефекту від такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи належать до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного підприємства. **Кожна одиниця чи група одиниць**, на яку розподіляється гудвіл повинна:

- бути найнижчим рівнем у складі підприємства, на якому з метою внутрішнього управління здійснюється моніторинг гудвілу;
- бути не більшою від операційного сегмента, відповідно до вимог МСФЗ (IFRS) 8 «Операційні сегменти».

Зверніть увагу, що **збиток від зменшення корисності** слід визнавати для одиниці, яка генерує грошові кошти, якщо і тільки якщо **сума очікуваного відшкодування** цієї одиниці (групи) менша від балансової вартості цієї одиниці (групи). Для зменшення балансової вартості активів одиниці **збиток від зменшення корисності слід розподіляти** у такій послідовності:

- 1) зменшити балансову вартість будь-якого гудвілу, розподіленого на цю одиницю;
- 2) на пропорційній основі розподілити на інші активи одиниці (групи одиниць), базуючись на балансовій вартості кожного активу, який входить до складу такої одиниці.

Такі зменшення балансової вартості слід розглядати **як збиток від зменшення корисності окремих активів** та визнавати за загальними правилами визнання збитку від зменшення корисності.

Зазначимо також, що в разі розподілення збитку від зменшення корисності підприємству **не слід зменшувати балансову вартість активу нижче** найбільшої з таких величин:

- його справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття (якщо її можна оцінити);
- вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);
- нуля.

За умови застосування зазначеного правила подальший розподіл збитку від зменшення корисності здійснюється пропорційно до балансової вартості інших активів у складі одиниці, що генерує грошові кошти.

Особливості визнання збитку від зменшення корисності

Збиток від зменшення корисності активу визнається лише у тому разі, коли сума очікуваного відшкодування є меншою за балансову вартість активу. При цьому такий збиток визнається як витрати у звіті про прибутки та збитки. Виняток — активи, які обліковуються за переоціненою вартістю і для яких зміни фіксуються безпосередньо в капіталі (зменшення резерву переоцінки). Після визнання збитку потрібно коригувати амортизаційні відрахування.

На практиці можливою є ситуація, коли в наступних періодах після визнання збитку від зменшення корисності виникають ознаки того, що **сума визнаного збитку зменшується** або взагалі вона більше не актуальна. У такому разі необхідним є сторнування збитку, визнаного в минулих періодах.

Ключові правила **сторнування збитку від зменшення корисності** є такими:

1) підприємство має визначати наприкінці кожного звітного періоду, чи є **свідчення** того, що збиток від зменшення корисності активу в попередніх періодах вже відсутній або зменшився. Якщо така ознака є, підприємству треба оцінити суму очікуваного відшкодування цього активу;

2) **ознаки потенційного зменшення збитку** від зменшення корисності є переважно дзеркальним відображенням ознак потенційного збитку (*таблиця 8.1.2*);

3) збільшена **балансова вартість** активу в результаті сторнування збитку не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яка була б визнаною, якби у попередніх періодах не визнавався збиток від зменшення корисності;

4) **сторнування збитку від зменшення корисності** слід негайно визнавати в прибутках чи збитках;

5) необхідно відкоригувати **суму амортизаційних відрахувань** для майбутніх періодів;

6) **заборонено** сторнувати збиток від зменшення корисності **гудвілу**.

Приклад 8.1.2

Компанія володіє складським комплексом, який обліковує за моделлю переоціненої вартості. Для визначення переоціненої вартості нерухомості компанія кожні 4–5 років залучає незалежного оцінювача. На 31.12.2016 р. за результатами такої переоцінки балансова вартість комплексу становила 100 млн грн, а резерв від переоцінки — 30 млн грн. Очікується, що залишковий термін корисного використання комплексу становитиме ще 20 років. У результаті негативних ринкових чинників у 2017 році, що мали вплив на характер експлуатації комплексу, його вартість при використанні оцінено у 60 млн грн (справедлива вартість суттєво не відрізняється від цієї оцінки). Протягом 2019 р. економічні умови нормалізувались і станом на 31.12.2019 р. суму очікуваного відшкодування оцінено у 98 млн грн.

Визначимо вплив зазначених операцій на фінансову звітність компанії за 2017—2019 рр.

1) 31.12.2017 р. (*таблиця 8.1.3*):

Балансова вартість (БВ) = $100 - 100 : 20 = 95$ млн грн.

Оскільки сума очікуваного відшкодування комплексу становить 60 млн грн., то необхідно визнати збитки від зменшення корисності ($95 - 60 = 35$ млн грн.). З них 30 млн грн списують за рахунок резерву переоцінки, а 5 млн грн — списують на прибутки та збитки;

2) 31.12.2018 р.:

Амортизація = $60 : 19 = 3,158$ млн грн.

БВ = $60 - 3,158 = 56,842$ млн грн. Ознак зменшення корисності немає;

3) БВ = $56,842 - 3,158 = 53,684$ млн грн.

Оскільки сума очікуваного відшкодування комплексу становить 98 млн грн., слід відновити вартість комплексу. При цьому збільшена балансова вартість активу в результаті сторнування збитку не повинна перевищувати балансову вартість (за вирахуванням амортизації), яка була би визнана, якби у попередніх періодах не було визнано збиток від зменшення корисності.

Визначимо, якою була би балансова вартість на 31.12.2019 р., якби не було зменшення корисності:

БВ = $100 - 100 : 20 \times 3 = 100 - 15 = 85$ млн грн — до цієї суми відновлюємо вартість.

Сторнування збитку від зменшення корисності: за рахунок прибутків та збитків — 5 млн грн, за рахунок резерву переоцінки — $26,316$ млн грн ($85 - 53,684 - 5 = 26,316$).

Таблиця 8.1.3.
Вплив на фінансову звітність

(тис. грн.)

Стаття	2017 рік	2018 рік	2019 рік
Звіт про фінансовий стан			
Основні засоби (БВ)	60 000	56 842	85 000
Резерв переоцінки	0	0	26 316
Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід			
Витрати на амортизацію	5 000	3 158	3 158
Збитки від зменшення корисності	5 000	—	—
Сторнування збитків від зменшення корисності	—	—	5 000

Такі обставини могли змусити компанію запросити оцінювача раніше звичних 4–5 років, і тоді би балансова вартість була визнана у сумі справедливої — 98 млн грн.

Розкриття інформації

Підприємство має розкривати комплексну інформацію про активи, корисність яких зменшилася. Зокрема:

1. Розкриття за кожним класом активів:

- сума збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках;
- сума сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках;
- стаття звіту про сукупний прибуток, у яких сторнують збитки від зменшення корисності;
- сума збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду;
- сума сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду.

2. Розкриття за сегментами:

- визнані збитки від зменшення корисності;
- сторновані збитки від зменшення корисності. Інші розкриття за кожним суттєвим збитком від зменшення корисності (за окремим активом або окремою одиницею, що генерує грошові кошти):
- події та обставини, що мали вплив на збиток від зменшення корисності;
- визнана або сторнована сума збитку;
- інформація про окремий актив: його характер і сегмент, до якого він належить;
- інформація про одиницю, що генерує грошові кошти: опис, сума збитку від зменшення корисності, визнана або сторнована;
- якщо вартість очікуваного відшкодування є справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж, то розкривається застосована основа для визначення справедливої вартості;
- якщо вартість очікуваного відшкодування є вартістю під час використання, то розкривається ставка дисконтування.

Якщо визнані (сторновані) збитки від зменшення корисності сукупно є суттєвими для фінансової звітності, а інформація про них не була розкритою, то необхідно описати:

- основні класи активів, на які впливають збитки від зменшення корисності і сторнування таких збитків;
- події та обставини, що стали причиною таких збитків чи їх сторнування.

Зверніть увагу, що *детального розкриття* потребує *інформація про оцінки*, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, і до яких включено гудвіл або нематеріальні активи з не визначеним терміном корисного використання.

Розкриття інформації про зменшення корисності активів за вимогами МСФЗ наведено у прикладі 8.1.3 на базі звітності ПАТ «Укрнафта» за 2018 рік.

Приклад 8.1.3

Публічне акціонерне товариство «Укрнафта»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

3. Основні принципи облікової політики

<...>

9. Зменшення корисності нефінансових активів

На кожен звітну дату Компанія проводить оцінку наявності ознак можливого зменшення корисності активів. За наявності таких ознак або при необхідності проведення щорічного тестування Компанія визначає суму відшкодування активу. Сума відшкодування активу є більшою з двох величин: справедливої вартості активу або одиниці, що генерує грошові кошти, за мінусом витрат на продаж і вартості його використання. Сума відшкодування активу визначається для кожного окремого активу, якщо цей актив генерує надходження коштів і таке надходження коштів в основному не залежить від інших активів або груп активів.

Коли балансова вартість активу чи одиниці, що генерує грошові кошти, перевищує суму його відшкодування, вважається, що корисність активу зменшилася і його вартість списується до суми відшкодування. При оцінці справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття очікувані грошові потоки дисконтуються до їхньої теперішньої вартості з використанням ставки дисконту до оподаткування, що відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі й ризики, властиві цьому активу. При визначенні справедливої вартості за мінусом витрат на продаж використовується відповідна модель оцінки. Зменшення корисності нафтогазових активів тестується за кожним родовищем, оскільки родовище — це найменша одиниця нафтогазових активів, що генерує грошові потоки.

Однак при цьому береться до уваги той факт, що якщо окремі, чітко ідентифіковані активи, які є частиною родовища (наприклад, свердловина), не будуть приносити Компанії майбутніх економічних вигід, такі окремі активи можуть бути знецінені окремо.

Для цілей оцінки зменшення корисності нафтогазових активів Компанія замовляє звіти щодо оцінки резервів у незалежній інженерній компанії. Такий звіт щодо резервів був підготовлений на 30 червня 2016 року. При здійсненні оцінки зменшення корисності Компанія використовує визначення «оцінені майбутні грошові потоки» в значенні грошових потоків, які оцінюються виходячи з підтверджених розроблених резервів.

Компанія здійснює свої розрахунки зменшення корисності з огляду на детальні бюджети та прогнозні розрахунки, які готуються окремо для кожної одиниці, що генерує грошові кошти в межах Компанії, на яку припадають індивідуальні активи. Бюджети та прогнозні розрахунки зазвичай здійснюються на період 5 років або на період до повного виснаження запасів (для нафтогазових активів). На період більшої тривалості розраховуються ставки довгострокового зростання, що застосовуються до прогнозованих грошових потоків після п'ятого року.

Збитки від зменшення корисності визнаються у звіті про фінансові результати, окрім попередньо переоціненого майна, вартість переоцінки якого відображалась в інших сукупних доходах. У цьому випадку зменшення корисності активів визнається в інших сукупних доходах у сумі, що не перевищує суму раніше визнаного резерву переоцінки.

На кожен звітну дату здійснюється оцінка наявності ознак того, що збиток від зменшення корисності, визнаний щодо активу раніше, вже не існує або зменшився. При наявності таких ознак Компанія оцінює суму відшкодування активу. Збиток від зменшення корисності, визнаний для активу в попередніх періодах, сторнується в тому випадку, якщо змінилися попередні оцінки, застосовані для визначення суми відшкодування активу з моменту

визнання останнього збитку від зменшення корисності. У такому випадку балансова вартість активу збільшується до суми його відшкодування. Збільшення балансової вартості, що виникає внаслідок переоцінки, відноситься за кредитом на інші резерви у капіталі через інший сукупний дохід. Зменшення балансової вартості активу, яке компенсує попереднє збільшення балансової вартості того самого активу, відноситься на інші резерви у капіталі через інший сукупний дохід. Всі інші випадки зменшення балансової вартості відносяться на фінансовий результат. Однак якщо збиток від знецінення того самого переоціненого активу раніше був визнаний у складі фінансового результату, сторно цього збитку від знецінення також визнається у складі фінансового результату.

<...>

14. Збитки від знецінення та зменшення справедливої вартості

		(тис. грн)	
2018 рік		2017 рік	
Визнано у складі витрат/доходів	Визнано у складі інших сукупних доходів	Визнано у складі витрат/доходів	Визнано у складі інших сукупних доходів
Знецінення та зменшення справедливої вартості:			
Нафтогазових активів	-	1 306	2 879
Активів розвідки та оцінки	5 212	—	73 797
Незавершеного будівництва	21 423	—	26 485
Бензозаправних станцій та обладнання	1 535	95 455	5 700
Будівель	1 724	3 017	9 049
Машин, обладнання та трубопроводів	789	19 068	10 556
Нафтогазопереробного обладнання	2 572	31 430	25
Транспортних засобів	135	—	32
Інших основних засобів	3 456	—	6 050
Сторно збитків від знецінення:			
Нафтогазових активів	—	—	(71 947)
Незавершеного будівництва	(23 387)	—	—
13 459	150 276	62 626	(111 077)

Джерело: <https://www.ukrnafta.com/>

8.2. Справедлива вартість

Сьогодні оцінка за історичною собівартістю стає все менш показовою у процесі складання та подання фінансової звітності. Натомість більш пріоритетною з погляду користувачів, особливо інвесторів, є концепція справедливої вартості. Застосування справедливої вартості пов'язує оцінку певного активу чи зобов'язання з ринковими умовами на конкретний момент часу, а не зі здійсненими колись у минулому витратами. Останнє, беззаперечно, є суттєвою перевагою. Проте у процесі оцінки активу за справедливою вартістю можуть виникати і певні труднощі: відсутність активного ринку, потреба у додаткових витратах на оцінку тощо. Міжнародні стандарти заохочують використовувати оцінку за справедливою вартістю і надають рекомендації щодо її здійснення.

Сутність справедливої вартості у розумінні МСФЗ

Концептуальну основу оцінювання справедливої вартості та розкриття інформації про неї містить МСФЗ (IFRS) 13 «Оцінка справедливої вартості». Зазначений стандарт узагальнює і визначення **справедливої вартості**, яку пов'язують з ціною, що була б отримана за продаж активу чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату операції. З огляду на це, ключовою характеристикою справедливої вартості є її ринковий характер і намагання уникнути суто внутрішніх суб'єктивних оцінок (врахування особливостей конкретного підприємства, умов використання активу, подальших намірів щодо активу чи зобов'язання). За умов такої оцінки важливо враховувати саме ринкові ризики.

З визначення логічно випливає, що оцінку за справедливою вартістю пов'язують із **ціною виходу** (продаж або передача), а не з ціною входження (придбання активу або взяття зобов'язання). Отже, вартість, за якою придбано актив, не завжди буде його справедливою вартістю, якщо його подальша реалізація за цією вартістю є неможливою.

Вимоги МСФЗ 13 **зазвичай використовують** у випадках, коли інший МСФЗ передбачає оцінку за справедливою вартістю. Проте щодо окремих питань стандарт не є застосовним (таблиця 8.2.1). Зверніть також увагу, що основи МСФЗ 13 можуть застосовуватися і для первісної, і для подальшої оцінки.

Таблиця 8.2.1 Сфера застосування МСФЗ 13

НЕ застосовується		НЕ вимагається застосування	
До операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій	МСФЗ 2	Щодо активів програми, оцінених за СВ відповідно до	МСБО 19
До операцій оренди	МСФЗ 16	Щодо інвестицій програми пенсійного забезпечення, оцінених за СВ відповідно до	МСБО 26
До оцінок, подібних до справедливої вартості:			
чистої вартості реалізації	МСБО 2	Щодо активів, для яких сума очікуваного відшкодування дорівнює справедливій вартості за мінусом витрат на вибуття	МСБО 36
вартості використання	МСБО 36		

Визначення справедливої вартості найбільшою мірою зосереджено на активах та зобов'язаннях як ключових об'єктах. Загалом оцінка справедливої вартості передбачає, що підприємству необхідно виокремити **4 основні компоненти** (схема 8.2.1).

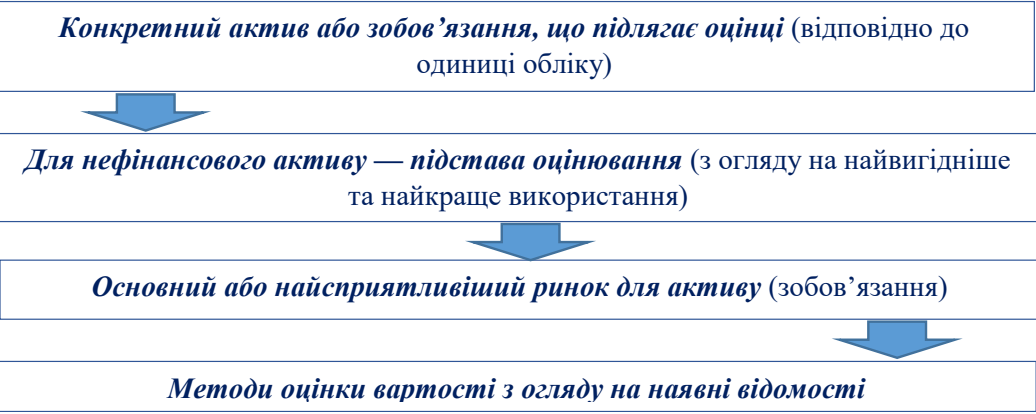


Схема 8.2.1. Базові компоненти для оцінки справедливої вартості

Особливості оцінки справедливої вартості

Оцінюючи справедливу вартість, підприємство в першу чергу має зважати на **ключові характеристики активів** (зобов'язань), зокрема:

- стан та місце розташування;
- обмеження на продаж або використання.

При цьому оцінку можна здійснювати як **на індивідуальній основі**, так і **для групи активів** (використовують поняття одиниць, що генерують грошові кошти).

Обов'язковим є припущення про формування справедливої вартості відбувається в умовах **звичайної операції**, тобто нівелюється вплив вимушених операцій на формування справедливої вартості (це не повинно бути примусовою ліквідацією чи продажем за скрутних обставин).

Вихідною передумовою також має бути здійснення зазначених звичайних операцій з активом (зобов'язанням) на **основному чи найсприятливішому ринку** (схема 8.2.2). Зверніть увагу, що у підприємства має бути **доступ** до основного (найбільш сприятливого) ринку на дату оцінки. При цьому ідентифікація окремих учасників ринку не є необхідною, завдання підприємства — визначити характеристики, притаманні учасникам ринку загалом.

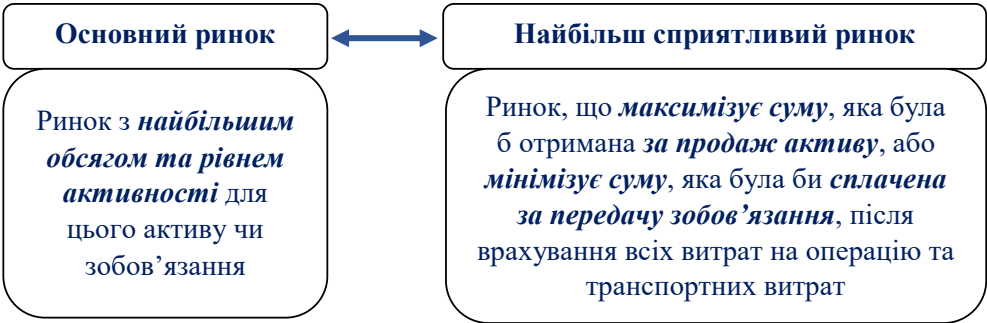


Схема 8.2.2. Ринки для оцінки справедливої вартості

У контексті ціни, пов'язаної з основним чи найбільш сприятливим ринком, зазначимо, що вона може як скластися безпосередньо, так і бути оціненою за допомогою іншого методу оцінювання. При цьому МСФЗ 13 акцентує увагу на тому, що таку ціну не слід коригувати з урахуванням **витрат на операцію**.

Значну увагу МСФЗ 13 приділяє **оцінці нефінансових активів**. У стандарті акцент зроблено на здатності такого активу генерувати економічні вигоди шляхом **найвигіднішого та найкращого використання**. Останні дві характеристики визначають передумову для оцінки.

Вони, своєю чергою, позиціонуються як органічне поєднання фізичної спроможності це робити, юридичної дозволеності та фінансової обґрунтованості (таблиця 8.2.2). До того ж важливо враховувати, яке використання більше відповідає зазначеним характеристикам — індивідуальне чи у поєднанні з іншими активами.

Таблиця 8.2.2
Показники найвигіднішого та найкращого використання нефінансового активу

Складова	Характеристика
Фізична можливість	Фізичні характеристики активу, на які мали би зважати учасники ринку при визначенні ціни (місце розташування, розмір власності, фізичний знос тощо)
Юридична дозволеність	Юридичні обмеження, пов'язані з використанням активу, на які мали би зважати учасники ринку (будь-які законодавчі вимоги щодо певного активу)
Фінансова обґрунтованість	Аналіз того, чи генерує актив адекватний дохід чи грошові потоки для отримання інвестиційного доходу, пов'язаного із вкладенням коштів у конкретний актив

При оцінюванні зобов'язань та власних інструментів капіталу робиться припущення про їх передачу на дату оцінки учасникові ринку. При цьому можливими є два варіанти:

1. Зобов'язання та інструменти капіталу інші сторони утримують як активи. У цьому випадку справедлива вартість оцінюється за допомогою:

- ціни котирування на активному ринку на ідентичний об'єкт;
- іншої відкритої вхідної інформації (найчастіше — ціни котирування на ринку, який не є активним);
- дохідного чи ринкового підходів (якщо немає відкритих цін).

2. Зобов'язання та інструменти капіталу інші сторони не утримують як активи. Вартість має бути оцінена з позиції учасника ринку, який повинен виконати зобов'язання або випустив права вимоги на капітал.

Особливістю оцінки справедливої вартості зобов'язань також є розгляд впливу **ризиків невиконання**. Такий ризик МСФЗ 13 пов'язує із власним кредитним ризиком підприємства.

Певні складнощі виникають під час оцінки **фінансових активів та фінансових зобов'язань** з позиціями у ринкових або кредитному ризику контрагента, що взаємно компенсуються. У цьому випадку для підприємств, що здійснюють управління такими активами (зобов'язаннями), МСФЗ 13 передбачає виняток. Підприємству дозволено **оцінювати справедливу вартість групи фінансових активів та фінансових зобов'язань** на базі ціни, яка була б отримана за продаж чистої довгої позиції (активу) для певного ризику або за передачу чистої короткої позиції (зобов'язання) для певного ризику у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки за нинішніх ринкових умов.

Основні методи оцінки справедливої вартості

Для оцінки вартості активів та зобов'язань підприємство має використовувати певні **методи**, що воно їх обирає з огляду на конкретні обставини та для яких є достатньо інформації. При цьому ключова умова є такою: застосовуваний метод має максимізувати використання відкритих вхідних даних та мінімізувати використання закритих.

Загалом МСФЗ 13 об'єднує доступні методи оцінки у три групи: ринковий, витратний та дохідний підходи (таблиця 8.2.3).

Таблиця 8.2.3
Методи оцінки справедливої вартості

Підхід	Характеристика
Ринковий	Використовує ціни та іншу доречну інформацію, що генерується ринковими операціями з подібними активами та зобов’язаннями (або групою активів та зобов’язань)
Витратний	Відображає суму, яка потрібна була би на конкретний момент, щоб замінити експлуатаційну потужність активу (поточна вартість заміщення)
Дохідний	Передбачає перетворення майбутніх сум (грошових потоків, доходів чи витрат) в одну поточну (дисконтовану) величину, тобто в цьому випадку відображаються нинішні ринкові очікування стосовно майбутніх величин

За певних ситуацій доречним буде лише один метод, за інших — підприємство зможе обирати між декількома альтернативними (приклад 8.2.1).

Приклад 8.2.1

Компанія оцінює дві групи основних засобів:

- 1) обладнання, пов’язане з виробництвом фірмової продукції (виробниче обладнання було створене на підприємстві за індивідуальним проектом);
- 2) групу транспортних засобів (легкові автомобілі для адміністративних потреб, придбані у вітчизняних постачальників).

Визначимо за наведеною інформацією можливість оцінки активів компанії за допомогою кожного з трьох підходів, виділених у МСФЗ 13 (таблиця 8.2.4).

Таблиця 8.2.4
Можливість оцінки

Підхід	Виробниче обладнання	Транспорт
Ринковий	– (обладнання було розроблено всередині компанії і аналогів на ринку немає)	+ (транспорт було куплено на ринку, тому можливим є використання цін, що генерують ринкові операції з ідентичними активами)
Витратний	+ (вартість відтворення аналогічного обладнання з урахуванням фізичного та функціонального зносу)	+ (вартість заміщення аналогічного транспорту з урахуванням фізичного та функціонального зносу)
Дохідний	+ (припускаємо, що зазначена група обладнання генерує ідентифіковані потоки грошових коштів від реалізації фірмової продукції)	+/- (якщо транспорті засоби самостійно не генерують грошові потоки, а тільки в комплексі з іншими активами, то оцінка транспорту цим методом є неможливою)

Конкретизований метод компанія має обирати з огляду на наявність найбільш відповідних даних для оцінки та з урахуванням додаткових характеристик активів.

МСФЗ 13 досить детально аналізує дохідні методи оцінки, виокремлюючи три їх підгрупи:

- методи на основі теперішньої вартості (коригування ставки дисконту, очікуваної теперішньої вартості);
- моделі опціонного ціноутворення (формула Блека-Шоулза-Мертонна, біноміальна модель);
- метод надлишкових доходів (є доречним для окремих нематеріальних активів).

Як свідчить практика, найчастіше підприємства використовують метод дисконтування майбутніх потоків грошових коштів у контексті дохідного підходу, особливо для фінансових інструментів.

На практиці може виникнути ситуація, коли треба буде *змінити метод оцінки* або спосіб його застосування. Зазвичай це є актуальним, якщо змінились ринкові умови або загалом сформувались нові ринки, стала доступною нова інформація, або попередня інформація тепер є недоступною, було вдосконалено методи оцінки вартості тощо. За таких умов зміну у величинах як результат зміни методу треба розглянути в контексті зміни облікової оцінки (відповідно до МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»).

Необхідність визначення ієрархії справедливої вартості

Для досягнення зіставності та узгодженості справедливої вартості, а також зрозумілості для користувачів бази здійсненої оцінки МСФЗ 13 передбачає *встановлення ієрархії справедливої вартості*. Три рівні ієрархії визначають характер вхідних даних (схема 8.2.3).



Схема 8.2.3. Рівні ієрархії справедливої вартості

Найбільш пріоритетним є *I рівень ієрархії*, відомості якого є доступними для широкого кола осіб та найбільш надійним свідченням справедливої вартості. Актуальними такі дані є для фінансових активів і зобов’язань, дорогоцінних металів, палива тощо. Здебільшого доречними для застосування є відомості біржових, дилерських, посередницьких ринків. Можливим є і використання ринків без участі посередників, однак в операціях на таких ринках зазвичай мало відкритої інформації.

Коригування даних I рівня зазвичай здійснювати не треба. Винятком є такі ситуації:

- підприємство має велику кількість подібних активів (зобов'язань), ціну котирування для кожного з яких окремо не можна легко отримати;
- ціна на активному ринку не є справедливою вартістю на дату оцінки;
- при оцінці зобов'язання або інструмента власного капіталу через ціну котирування на ідентичний об'єкт, що продається/купується на активному ринку, таку ціну необхідно скоригувати для урахування чинників, що є характерними для об'єкта.

Зверніть увагу, що при здійсненні коригувань з використанням даних, не пов'язаних з I рівнем, відбудеться зниження рівня ієрархії справедливої вартості.

Вхідні дані II рівня можуть включати ціни котирування на подібні активи (зобов'язання) на активних або неактивних ринках, а також інші дані, що пов'язані зі ставками відсотка та кривими дохідності, допустимою змінністю, кредитними спредами, та інші дані, підтверджені ринком. Наприклад, підприємство володіє офісної будівлею, яка відображена в обліку як об'єкт інвестиційної нерухомості. Вхідними даними II рівня може виступати ціна за квадратний метр нерухомості в цьому регіоні.

Коригування даних II рівня залежить від конкретних чинників, а саме: стану та місця розташування активу; пов'язаності вхідних даних з об'єктами, які можна порівняти з активом (зобов'язанням); обсягом діяльності на ринках, на яких спостерігаються вхідні дані. І знову ж таки здійснені коригування можуть призвести до переходу на нижчий, III рівень ієрархії.

Вхідні дані III рівня пов'язані зазвичай із внутрішніми даними підприємства, які є закритими. Наприклад, такі дані можуть бути отримані в результаті фінансового прогнозу, побудованого за допомогою власних відомостей підприємства. Використання зазначених даних має бути мінімальним, і допускається воно тільки в тих випадках, коли іншими припущеннями користуватися неможливо. Якщо підприємство використовує дані III рівня, то необхідними є ґрунтовні пояснення, чому саме ці дані обрано для оцінки справедливої вартості. Для прикладу, ДП «Національна енергетична компанія «Укренерго» використовує дані III рівня для оцінки фінансових активів і пояснює це таким чином (приклад 8.2.2).

Приклад 8.2.2

Державне підприємство «Національна енергетична компанія «Укренерго»
Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

23. Справедлива вартість фінансових інструментів

<...>

Оскільки для більшості фінансових інструментів Компанії не існує готового доступного ринку, під час визначення їхньої справедливої вартості необхідно застосовувати професійні судження на основі поточної економічної ситуації та конкретних ризиків, властивих цьому інструменту. Оцінки, подані у цій фінансовій звітності, не обов'язково відображають суми, за які Компанія могла б реалізувати на ринку повний пакет того або іншого інструмента.

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років Компанія використовувала такі припущення для оцінки справедливої вартості кожного класу своїх фінансових інструментів:

- справедлива вартість короткострокової торгової та іншої дебіторської заборгованості, грошових коштів та їхніх еквівалентів, торгової та іншої кредиторської заборгованості, а також кредиторської заборгованості за основні засоби відповідає їхній балансовій вартості в силу короткострокового характеру таких інструментів;
- Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років Компанія розраховувала ефективні відсоткові ставки за кредитами з урахуванням зміни базових ставок та очікуваних строків використання і погашення кредитів. Розраховані ефективні відсоткові ставки станом на звітні дати відповідали ринковим ставкам для аналогічних інструментів, тому справедлива вартість таких фінансових зобов'язань відповідає їхній балансовій вартості.

Категорії ієрархії справедливої вартості станом на 31 грудня 2018 року були представлені таким чином:

	Ієрархія справедливої вартості станом на 31 грудня 2018 року			
	Рівень 1	Рівень 2	Рівень 3	Усього
Кредити	—	—	14 956 908	14 956 908
Усього	—	—	14 956 908	14 956 908

<...>

Джерело: <https://ua.energy/>

Розкриття інформації

Під час **розкриття інформації у примітках** в частині використання підприємством справедливої вартості при складанні основних форм фінансової звітності важливо пояснити **два ключові моменти**:

- 1) методи оцінки вартості та вхідні дані, використані для складання таких оцінок;
- 2) вплив оцінок на прибуток або збиток чи інший сукупний дохід за період (при використанні закритих вхідних даних).

Для цього підприємству слід розкрити принаймні **таку інформацію для кожного класу активів та зобов'язань**:

- оцінку справедливої вартості на кінець звітного періоду, а також для неперіодичних оцінок (дозволяються за певних обставин) – причину оцінки;
- рівень ієрархії справедливої вартості, до якого належать здійснені оцінки;
- суми переміщень між I та II рівнями ієрархії (стосовно активів та зобов'язань, що оцінюються періодично);
- опис методу оцінки та вхідних даних (відносно оцінок справедливої вартості II та III рівнів);
- для періодичних оцінок справедливої вартості III рівня:
 - порівняння залишків на початок періоду із залишками на кінець з розкриттям змін, що пов'язані із загальними прибутками або збитками, визнаними у прибутку/збитку чи іншому сукупному прибутку, інформації щодо придбань, продажів, випусків та погашень, сум переведень до III рівня ієрархії;
 - опис чутливості оцінки справедливої вартості до змін закритих вхідних даних, якщо наслідки змін є суттєвими;
 - якщо зміна I або кількох закритих вхідних даних для фінансових активів та зобов'язань призведе до значної зміни справедливої вартості, розкрити цей факт;
 - якщо найвигідніше та найкраще використання нефінансового активу відрізняється від його нинішнього використання, то даний факт, також зазначається.

Особливої уваги потребує і **розкриття політики**, за якою відбуваються переміщення між рівнями ієрархії. Найбільше значення мають такі політики щодо часу визнання переведень між рівнями: дата події або зміни обставин, що спричинили переміщення, початок та кінець звітного періоду.

У процесі розкриття зазначеної інформації важливим є процес ідентифікації відповідних **класів активів та зобов'язань**. При цьому підприємство має зважати на такі **фактори**:

- 1) природу, характеристики та ризики активу (зобов'язання);
- 2) рівень ієрархії справедливої вартості.

Звертаємо вашу вагу, що МСФЗ 13 заохочує подавати основну інформацію щодо справедливої вартості **у табличній формі**. Проте підприємство може обрати й інший формат, якщо він є більш доречним у конкретній ситуації.

Розкриття інформації щодо справедливої вартості згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 8.2.3 на базі звітності АТ «Укргазвидобування» за 2018 рік.

Приклад 8.2.3

Акціонерне товариство «Укргазвидобування»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

26. Справедлива вартість

МСФЗ визначає справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов’язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Очікувана справедлива вартість визначалась Товариством із використанням доступної ринкової інформації, коли вона існує, а також відповідних методик оцінки. Проте для визначення очікуваної справедливої вартості обов’язково необхідне використання професійних суджень для тлумачення ринкової інформації. Керівництво використало всю доступну ринкову інформацію для оцінки справедливої вартості. Оцінки, подані у цій фінансовій звітності, не обов’язково вказують на суми, які Товариство могло б отримати у ринковому обміні від операції продажу своєї повної частки у конкретному інструменті або сплатити під час передачі зобов’язань.

Справедлива вартість основних засобів Товариства. Основні засоби Товариства оцінюються за справедливою вартістю, ґрунтуючись на рівні 2 та 3 ієрархії справедливої вартості (вхідні дані не піддаються спостереженню для активу).

Товариство залучає професійних незалежних оцінювачів для визначення справедливої вартості своїх основних засобів із використанням методу вартості заміщення для більшості груп. Справедлива вартість визначається як первісна вартість будівництва цих об’єктів за поточними цінами, за вирахуванням економічного знецінення та фізичного зносу на відповідну дату. Основним параметром, який використовується у цій методиці оцінки, є поточна вартість будівництва.

Для об’єктів, для яких є ринкові аналоги (головним чином, будівлі), використовується метод порівняння продажів, ціни ринкових продажів порівнюваних об’єктів нерухомості коригуються з урахуванням різниць в основних параметрах (таких, як площа нерухомості). Основним параметром, який використовується у цій методиці оцінки, є ціна квадратного метра нерухомості.

Основні засоби Товариства були оцінені за методом вартості заміщення з використанням доходного методу для визначення економічного знецінення станом на 31 грудня 2017 року. Товариство не проводило переоцінку основних засобів станом на 31 грудня 2018 року, оскільки вважає, що балансова вартість основних засобів станом на звітну дату суттєво не відрізнялась від їхньої справедливої вартості.

Інформація стосовно вхідних даних, що їх використовували для оцінки основних засобів Товариства станом на 31 грудня 2017 року, наведена нижче:

Вхідні дані, які не піддаються спостереженню	Діапазон вхідних даних, які не піддаються спостереженню	Взаємозв’язок між ключовими вхідними даними, які не піддаються спостереженню, та оцінкою справедливої вартості
Залишковий термін з видобутку природного газу, років (базуючись на підтверджених та вірогідних запасах, визначених незалежним експертом)	0—50	Що менший період, то менша справедлива вартість внаслідок нижчих залишкових строків використання активів з видобутку

Ціна реалізації природного газу	Ціна для періоду 2018—2020 року є регульованою для обсягу постачання в рамках ПСО, ринковою — для обсягу постачання га ринок — формується на основі прогнозних цін на природний газ на німецькому віртуальному пункті торгівлі газом, з врахуванням транспортних витрат до українського західного кордону та плати за вхід. Ринкова ціна для подальших періодів формується на основі прогнозних цін на природний газ на німецькому віртуальному пункті торгівлі газом, за вирахуванням транспортних витрат до українського кордону	Що вища ціна реалізації, то вища справедлива вартість
Довгостроковий прогноз рентної плати (розрахований на ціну реалізації)	Природний газ і нафта, поклади глибиною до 5 000 м — 29 %, понад 5 000 м — 14 %. Нафтовий і газовий конденсат, поклади глибиною до 5 000 м — 45 %, понад 5 000 м — 21 %	Що вища ставка, то менша справедлива вартість
Номінальна середньозважена вартість капіталу для грошових потоків, деномінованих у гривні	18,70 %	Що вища середньозважена вартість капіталу, то менша справедлива вартість

У таблиці нижче наведено інформацію про основні засоби, визнані за справедливою вартістю після первісного визнання із використанням ієрархії справедливої вартості станом на 31 грудня 2017 року.

Основні засоби	Ієрархія справедливої вартості станом на 31 грудня 2017 року		
	Рівень 2	Рівень 3	Усього
Основні засоби	747 189	91 728 232	92 475 421
Усього	747 189	91 728 232	92 475 421

Справедлива вартість фінансових активів та фінансових зобов’язань, які не оцінюються за справедливою вартістю на постійній основі (але розкриття інформації про справедливу вартість є обов’язковим). На думку керівництва Товариства, балансова вартість фінансових активів та фінансових зобов’язань, визнана у фінансовій звітності, приблизно дорівнює їх справедливій вартості внаслідок їх короткострокової природи.

Протягом звітного періоду не було переходів між рівнями оцінки справедливої вартості.

<...>

Джерело: <http://ugv.com.ua/>

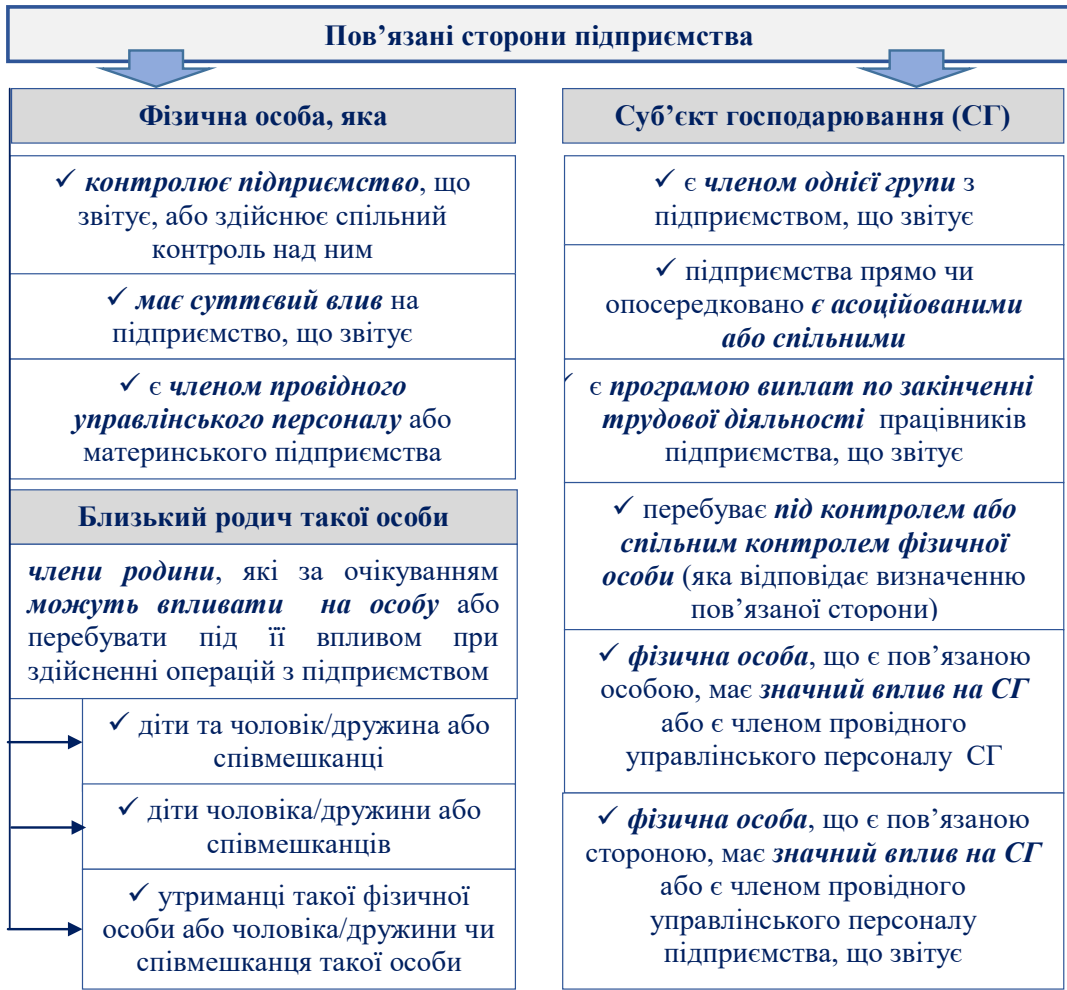
8.3. Пов’язані особи

Поняття пов’язаних осіб є звичним для сфери ділових відносин. Як сам факт існування певних зв’язків, так і безпосередньо здійснені операції між пов’язаними сторонами можуть суттєво впливати на прибуток (збиток) і фінансовий стан підприємства. З огляду на це, відображення операцій з пов’язаними сторонами, залишків заборгованостей і загалом опис відносин підприємства з ними є надзвичайно інформативними для зацікавлених сторін. Тож для кращої оцінки підприємства потенційними інвесторами, кредиторами та регулюючими органами міжнародні стандарти містять вимоги щодо відображення стосунків підприємства з пов’язаними особами.

Ідентифікація пов’язаних сторін

Чинні в Україні законодавчі акти містять поняття «вигодоодержувача» або «кінцевого бенефіціара», що співставні із сутністю пов’язаних сторін і характеризують можливість здійснення вирішального впливу на підприємство безпосередньо або через інших осіб. Щодо міжнародних стандартів фінансової звітності, то вимоги до розкриття інформації регулюють МСБО (IAS) 24 «Розкриття інформації про пов’язані сторони». Вимоги стандарту застосовують як до консолідованої, так і до індивідуальної фінансової звітності.

У розумінні МСБО 24 **пов’язана сторона** — це фізична особа або суб’єкт господарювання, пов’язані з підприємством, що звітує (схема 8.3.1).



Приклад 8.3.1

ТОВ «Синтез», що готує фінансову звітність станом на 31.12.2019 р., є дочірньою компанією ПАТ «Афіна». Протягом 2019 р. ТОВ «Синтез» відвантажило ПАТ «Афіна» продукцію власного виробництва (будівельний інструмент) на суму 800 тис. грн. Дебіторська заборгованість ПАТ «Афіна» за поставлену продукцію станом на 31.12.2019 р. становила 350 тис. грн.

Визначимо, чи мала місце операція між пов'язаними сторонами.

ТОВ «Синтез» має ідентифікувати ПАТ «Афіна» у своїй індивідуальній фінансовій звітності як пов'язану особу, оскільки ПАТ «Афіна» є материнською компанією для ТОВ «Синтез». У цьому випадку є факт передачі ресурсів (постачання продукції), що є операцією з пов'язаною стороною.

Отже, у примітках до фінансової звітності ТОВ «Синтез» має зазначити, що материнська компанія ПАТ «Афіна» є пов'язаною стороною, а також описати відносини контролю між ними; розкрити інформацію про дохід від операції з пов'язаною стороною (800 тис. грн), а також про залишки за операцією з пов'язаною стороною (дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги у сумі 350 тис. грн).

Розкриття інформації

У першу чергу звертаємо вашу увагу на ключове правило: відносини між пов'язаними сторонами доцільно розкривати там, **де існує контроль**, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами. Приміром, у будь-якому випадку необхідно розкривати відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами (назву материнського підприємства, а також фактичної контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву).

Підприємство має розкрити інформацію про **характер відносин з пов'язаними сторонами** протягом звітного періоду, а також інформацію **про здійснені операції та залишки заборгованості**, в тому числі загальні зобов'язання. Саме такої інформації потребують користувачі для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансову звітність. Таким чином, розкриття інформації має включати щонайменше:

- суму операцій;
 - суму залишків заборгованості, в тому числі загальні зобов'язання, а також:
 - i) його строки та умови, в тому числі інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні;
 - ii) детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
 - резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;
 - витрати, визнані протягом періоду стосовно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін.
- Зазначену інформацію слід подавати окремо за такими **категоріями пов'язаних сторін**:
- материнське підприємство;
 - підприємства, які спільно контролюють певний суб'єкт господарювання або мають суттєвий вплив на нього;
 - дочірні підприємства;
 - асоційовані підприємства;
 - спільні підприємства, у яких цей суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;
 - провідний управлінський персонал підприємства або його материнського підприємства;
 - інші пов'язані сторони.

У **прикладі 8.3.2** показано, як АТ «Райффайзен Банк Аваль» наводить всю інформацію за такими категоріями пов'язаних сторін.

Приклад 8.3.2

Публічне акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль»

Примітки до консалідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

32. Операції з пов'язаними сторонами

<...>

До пов'язаних сторін входять:

– **Материнська компанія** – власником контрольного пакету акцій Банку є «Райффайзен Банк Інтернаціональ АГ» (Raiffeisen Bank International AG), Австрія, якому належить 68,28 % (2016р. — 68,27 %) (Примітка 1);

– **Інший акціонер** – компанія, яка має суттєвий вплив на Банк (Примітка 1);

– **Підприємства під спільним контролем** – компанії, які перебувають під спільним контролем Групи «Райффайзен Банк Інтернаціональ АГ»;

– **Ключовий управлінський персонал** – фізичні особи, які мають повноваження та відповідають за планування, управління та контроль за діяльністю Банку прямо чи опосередковано, і включають членів Правління, Спостережної Ради та їхніх прямих родичів;

– **Інші пов'язані сторони** – включають компанії, які є афілійованими компаніями Групи «Райффайзен Банк Інтернаціональ АГ».

<...>

Джерело: <https://www.aval.ua/>

Відповідно до вимог МСБО 24, підприємство також має розкривати інформацію щодо **компенсації провідному управлінському персоналу** (наприклад, будь-якому директору (виконавчому чи іншому), який безпосередньо або опосередковано має повноваження та є відповідальним за планування, управління та контроль діяльності підприємства). Така компенсація подається загальною сумою, а також окремо для кожної з таких категорій:

- 1) короткострокові виплати працівникам;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності;
- 3) інші довгострокові виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні;
- 5) платіж на основі акцій.

Проте із зазначеного є виняток: якщо підприємство отримує послуги провідного управлінського персоналу від іншого підприємства (**управлінського суб'єкта господарювання**), то він не повинен застосовувати вимоги до розкриття компенсації працівникам або директорам управлінського суб'єкта господарювання. Втім, суми, витрачені підприємством на забезпечення послуг провідного управлінського персоналу, які надаються окремим управлінським суб'єктом господарювання, мають бути розкриті.

Здебільшого компенсації персоналу пов'язані з **короткостроковими виплатами** (заробітна плата), і тому саме про них подається інформація у примітках до фінансової звітності. У **прикладі 8.3.3** наведено, як розкриває суми короткострокових виплат, а також пояснює як ці суми формувалися ПАТ «Фармак».

Приклад 8.3.3

Публічне акціонерне товариство «Фармак»

Примітки до консалідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2016 р.

<...>

28. Розкриття інформації про пов'язані сторони

<...>

Операції та залишки за операціями з провідним управлінським персоналом Групи

Провідний управлінський персонал Групи включає Генерального директора Компанії та членів Ради директорів. Станом на 31 грудня 2016 та 2015 років провідний управлінський персонал загалом становив 11 осіб.

Операції Групи з провідним управлінським персоналом за роки, що закінчилися 31 грудня 2016 та 2015 років, були представлені таким чином:

	2016	2015
Короткострокові виплати, у тому числі:		
Винагорода та відповідні податки	78 037	43 100
Роялті	37 711	29 161
Усього	115 748	72 261

Станом на 31 грудня 2016 та 2015 років залишки за операціями Групи з провідним управлінським персоналом були представлені таким чином:

	2016	2015
Нараховані роялті	5 138	3 836
Заборгованість із винагороди та відповідних податків	22 960	1 387
Надані кредити	(47)	(61)
Усього	28 051	5 162

Станом на 31 грудня 2016 року деякі члени провідного управлінського персоналу мали право на отримання визначених виплат після закінчення трудової діяльності. Сума таких нарахувань станом на 31 грудня 2016 року розміром 25 647 тисяч гривень була включена до зобов'язань за пенсійними та іншими виплатами працівникам (2015 р. — 16 683 тисячі гривень).

<...>

Джерело: <https://farmak.ua/>

Зазначимо також, що при розкритті інформації про операції з пов'язаними сторонами **статті, подібні за характером**, можуть розкриватися сукупно. Винятком є ситуації, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій на фінансову звітність підприємства.

Підприємства, пов'язані з органами влади: особливості розкриття інформації

Підприємство, пов'язане з органами влади — підприємство, яке контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу влади (уряду, органу державної влади або подібного органу — місцевого, національного або міжнародного).

Такі підприємства, відповідно до МСБО 24, **звільняються** від основних вимог щодо розкриття інформації стосовно операцій з пов'язаними сторонами та залишків заборгованості, в тому числі загальних зобов'язань, з:

1) **органом влади, що здійснює контроль** або спільний контроль підприємства, що звітує, або має суттєвий вплив на нього;

2) **іншим підприємством**, що є пов'язаною стороною, оскільки той самий орган влади здійснює контроль або спільний контроль чи має суттєвий вплив і на підприємство, що звітує, і на це інше підприємство.

Якщо можливість звільнення застосовується, то **натомість розкривається**:

1) назва органу влади та характер його відносин з підприємством, що звітує (тобто відносини контролю, спільного контролю або суттєвого впливу);

2) доволі детально така інформація (з метою надання можливості користувачам зрозуміти вплив операцій, які здійснює пов'язана сторона, на фінансову звітність підприємства, що звітує):

- характер та обсяги кожної окремо суттєвої операції;
- для інших операцій, які є суттєвими сукупно, а не кожна окремо, якісні або кількісні показники їх обсягів.

Зазначимо, що деталізація такої інформації залежить від того, наскільки тісними є відносини з пов'язаною стороною, а також від інших чинників, доречних для визначення рівня суттєвості операції (наприклад, чи здійснена операція за неринковими умовами, чи підлягає вона ухваленню акціонерами).

Розкриття інформації про пов'язані сторони за вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 8.3.4* на базі звітності ДП «Національна енергетична компанія «Укренерго» за 2018 рік.

Приклад 8.3.4**Державне підприємство «Національна енергетична компанія «Укренерго»
Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.**

<...>

21. Пов'язані сторони

Сторони, як правило, вважаються пов'язаними, якщо одна сторона має можливість контролювати іншу сторону, перебуває під спільним контролем або може здійснювати значний вплив або спільний контроль над іншою стороною у прийнятті фінансових та операційних рішень. Під час розгляду кожного можливого взаємозв'язку між пов'язаними сторонами увага приділяється суті відносин, а не лише юридичній формі.

Пов'язані сторони можуть вступати в операції, які не завжди є доступними для непов'язаних сторін, і умови та суми операцій між пов'язаними сторонами можуть не відповідати аналогічним умовам та сумах операцій, які відбуваються між непов'язаними сторонами.

Стороною, яка має кінцевий контроль над Компанією, є уряд України в особі Міністерства енергетики та вугільної промисловості України (акціонер Компанії). Пов'язаними сторонами Компанії є провідний управлінський персонал та члени їхніх сімей, а також державні компанії та установи, з якими Компанія здійснювала господарські операції протягом року: Державне підприємство «Енергоринок», Державне підприємство «Укрінтеренерго», АТ «Державний ощадний банк України», АТ «Державний експортно-імпорتنний банк України», АТ «Укргазбанк», ПАТ «Приватбанк», Міністерство фінансів України та інші підприємства.

Провідний управлінський персонал одержав таку компенсацію за роки, що закінчилися 31 грудня 2018 та 2017 років, яка включена до складу витрат на персонал:

	2018	2017
Короткострокові виплати працівникам	64,496	54,251

До провідного управлінського персоналу належать особи, які мають повноваження і на яких покладено відповідальність прямо чи опосередковано за планування, управління та контроль діяльності Компанії. До складу провідного управлінського персоналу входять директор Компанії, його заступники та директори за напрямками діяльності, директори відокремлених підрозділів та їхні перші заступники, а також головний бухгалтер Компанії.

Станом на 31 грудня 2018 та 2017 років Компанія мала такі непогашені залишки за операціями зі своїми основними пов'язаними сторонами, представленими державними підприємствами:

Активи	31 грудня 2018 р.	31 грудня 2017р.
Необоротні активи		
Торговельна дебіторська заборгованість від Державного підприємства «Енергоринок»	180,513	338,131
Оборотні активи		
Торговельна дебіторська заборгованість від Державного підприємства «Укрінтеренерго»	3,598	8,600
Грошові кошти та їх еквіваленти, розміщені в АТ «Укргазбанк»	1,299,451	720,290
Грошові кошти та їх еквіваленти, розміщені в АТ «Державний ощадний банк України»	124,117	467,479
Грошові кошти та їх еквіваленти, розміщені в АТ «Державний експортно-імпортний банк України»	64,151	277,160
Грошові кошти на цільових рахунках, розміщених в АТ «Державний експортно-імпортний банк України»	413,295	254,951
Грошові кошти та їх еквіваленти, розміщені в ПАТ «Приватбанк»	446	1,134
Зобов'язання		
Кредити/позики, отримані від Міністерства фінансів України	14,956,908	14,850,079

Протягом років, які закінчилися 31 грудня 2018 та 2017 років, Компанія мала такі операції зі своїми основними пов'язаними сторонами, представленими державними підприємствами:

	2018	2017
Доходи від реалізації від Державного підприємства «Енергоринок»	5 394 311	8 022 345
Доходи від реалізації від Державного підприємства «Укрінтеренерго»	36 013	109 126
Інші доходи від погашення раніше списаної дебіторської заборгованості Державного підприємства «Енергоринок»	76 545	—
Нарахування додаткового резерву на покриття збитків від зменшення корисності торгової дебіторської заборгованості від Державного підприємства «Енергоринок»	—	(277 750)
Доходи з відсотків за депозитними рахунками, розміщеними в АТ «Державний ощадний банк України»	12 368	127 161
Доходи з відсотків за поточними рахунками, розміщеними в АТ «Державний ощадний банк України»	21 883	44 656
Доходи з відсотків за поточними рахунками, розміщеними в АТ «Укргазбанк»	7 580	41 913
Доходи з відсотків за депозитними рахунками, розміщеними в АТ «Укргазбанк»	97 222	40 532
Доходи з відсотків за поточними рахунками, розміщеними в ПАТ «Приватбанк»	—	33 119
Доходи з відсотків за поточними рахунками, розміщеними в АТ «Державний експортно-імпортний банк України»	76 382	30 671
Фінансові витрати за позики, отримані від Міністерства фінансів України	(523 294)	(483 121)

Станом на 31 грудня 2018 року уряд України надавав державну гарантію стосовно кредитів, отриманих Компанією від Міністерства фінансів України за угодами про субкредитування, на загальну суму 14,956,908 тисяч гривень (2017 рік — 15,030,082 тисячі гривень).
<...>

Джерело: <https://ua.energy/>

8.4. Валютні курси

З метою розширення ринку та отримання додаткових фінансових вигід вітчизняні підприємства беруть участь у зовнішньоекономічній діяльності. За цих умов вони здійснюють експортно-імпортні операції з іноземними контрагентами, і як наслідок у них виникає потреба використовувати іноземні валюти. Необхідно враховувати, що більшість операцій з іноземними валютами призводить до виникнення курсових різниць, пов'язаних зі змінами валютних курсів. Міжнародні стандарти містять чіткі вимоги щодо розкриття наслідків таких операцій у фінансовій звітності.

Сутність та особливості регулювання

Під **валютним курсом** розуміють коефіцієнт обміну двох валют. Як свідчить практика, валютні курси не є стабільними, і їх коливання залежать від багатьох чинників. Саме тому при здійсненні операцій в іноземній валюті виникають **курсіві різниці** як результат перерахунку певної кількості одиниць однієї валюти в іншу за різними валютними курсами. Підприємство при складанні фінансової звітності має коректно відображати такі різниці.

Облік операцій в іноземній валюті, відображення закордонних господарських одиниць, а також правила переведення звітності у валюту подання – такі ключові питання регулює **МСБО (IAS) 21 «Вплив змін валютних курсів»** (схема 8.4.1). Особливу увагу слід звертати на звичайні та похідні фінансові інструменти, адже залежно від природи та облікової політики конкретного підприємства їх можуть регулювати також МСФЗ (IFRS) 9 «Фінансові інструменти».

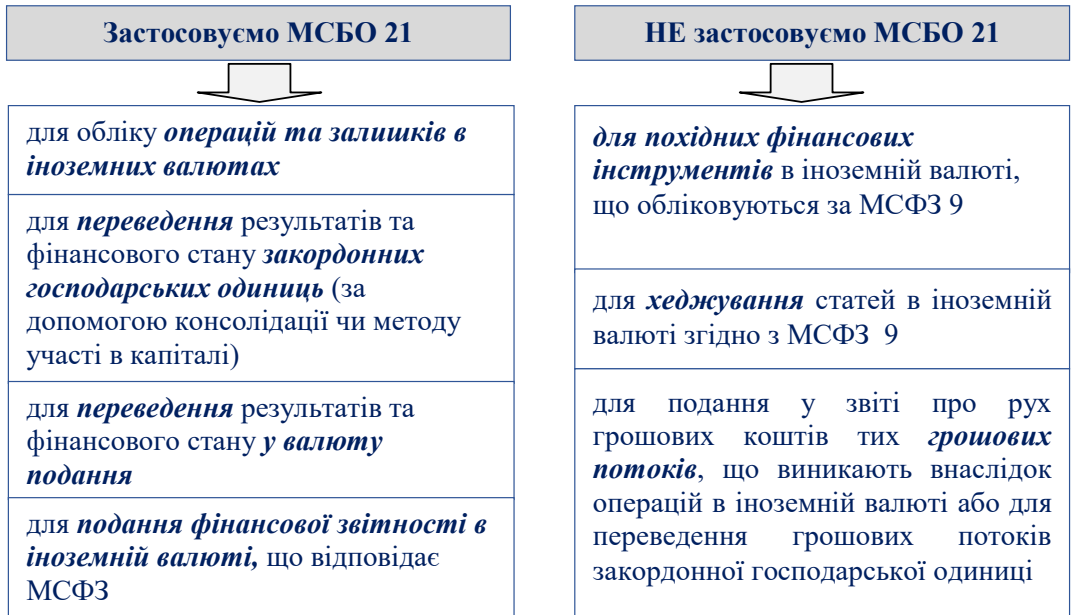


Схема 8.4.1. Сфера регулювання МСБО 21

Звертаємо вашу увагу на необхідність чітко обґрунтовувати те, яку валюту підприємство визнає як *функціональну* (схема 8.4.2). При складанні звітності за МСФЗ саме функціональна валюта має одне з найважливіших завдань (поруч із валютою подання, якщо вони різняться). Основний критерій її вибору — це має бути валюта того економічного середовища, в якому підприємство генерує і витрачає грошові кошти, тобто здійснює свою основну діяльність. Вибрану функціональну валюту можна змінити тільки, якщо кардинально змінився характер здійснюваних підприємством операцій, подій або умов.

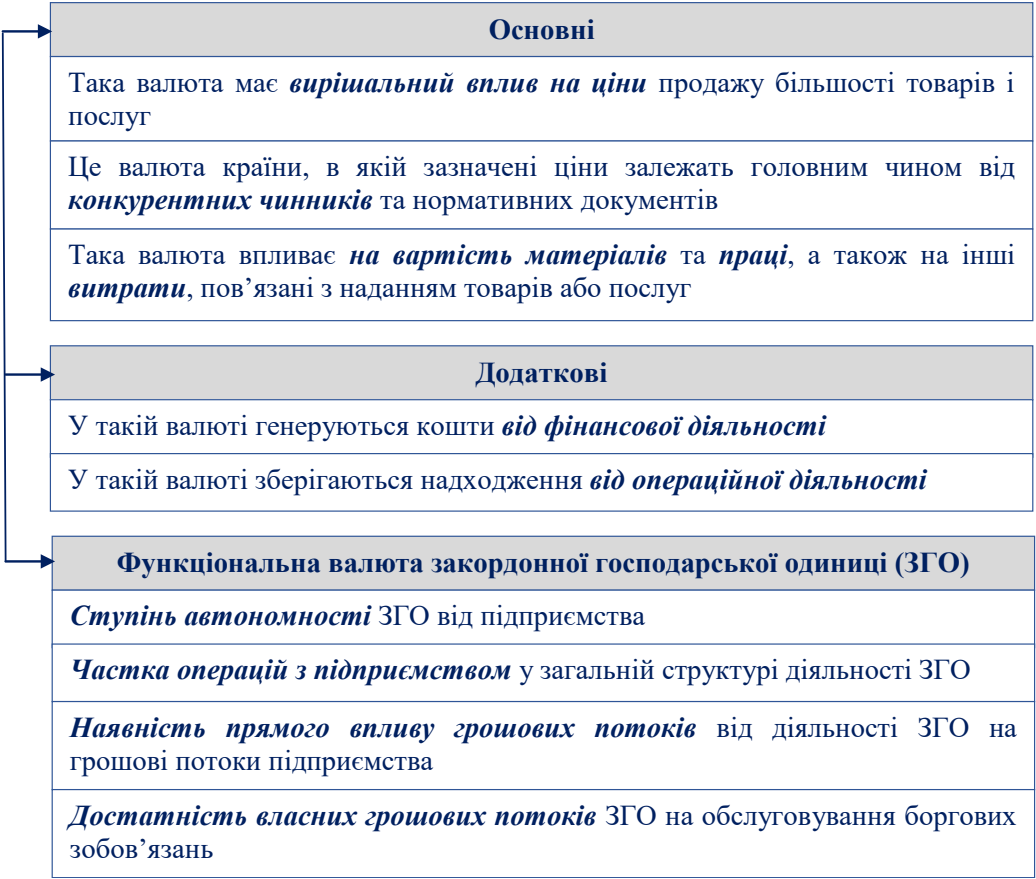


Схема 8.4.2. Ключові чинники при виборі функціональної валюти

Якщо змінити функціональну валюту конче необхідно, то підприємству слід використовувати процедури переведення, застосовні до нової функціональної валюти *перспективно* з дати заміни.

Облікове відображення операцій в іноземній валюті

Підприємства у процесі своєї діяльності купують або продають товари чи послуги, позичають або надають у борг кошти, купують або ліквідують активи, беруть на себе певні зобов'язання. Якщо зазначені дії пов'язані із використанням іноземної валюти, то вони мають назву *«операції в іноземній валюті»*.

При *первісному визнанні* зазначені операції треба відображати у *функціональній валюті* із застосуванням курсу «спот» між функціональною та іноземною валютами (курсу на випадок негайної купівлі-продажу валюти) на дату операції. При цьому *під датою операції* міжнародні стандарти розуміють дату, станом на яку операція вперше ідентифікується для визнання.

На практиці поширеним є використання курсу, наближеного до фактичного на дату операції (*середній курс* за тиждень або місяць). Проте недоречно застосовувати середній курс за умов, коли валютна ситуація є нестабільною і курси суттєво коливаються.

У подальшому після первісної оцінки підприємство має на кінець кожного звітного періоду *перераховувати* ті *статті звіту про фінансовий стан*, що виникають від операцій в іноземній валюті. При цьому необхідно враховувати тип статті (схема 8.4.3).

Балансову вартість статті визначають згідно з іншими відповідними стандартами. Приміром, нематеріальні активи та основні засоби можна оцінювати за справедливою вартістю або за історичною собівартістю (МСБО (IAS) 38 «Нематеріальні активи» та МСБО (IAS) 16 «Основні засоби»), а запаси — відповідно до МСБО (IAS) 2 «Запаси».



Схема 8.4.3. Курси переведення для статей звіту про фінансовий стан

Приклад 8.4.1

ТОВ «Синтез» готує фінансову звітність станом на 31.12.2018 р. Першого жовтня 2018 р. в іноземного постачальника придбано високотехнологічне обладнання за 1 млн. дол., курс долара на цю дату 28,33 грн./дол. Оплата за імпортоване обладнання має бути здійснена до 31.03.2019 р. Тридцять першого грудня 2018 р. курс долара становив 27,68 грн./дол. Строк корисного використання обладнання — 5 років.

Визначимо вплив цієї операції на фінансову звітність ТОВ «Синтез» станом на 31.12.2018 р. Відповідно до вимог МСБО 21, початково (станом на 01.10.2018 р.) актив та зобов'язання визнаються за курсом на дату операції:

1 млн дол. × 28,33 грн = 28,33 млн грн.

На звітну дату:

1) зобов'язання — монетарна стаття потребує перерахунку за курсом, що діє на звітну дату: 1 млн дол. × 27,68 грн = 27,68 млн. грн.

Як бачимо, виникає прибуток від курсових різниць 0,65 млн грн (28,33 – 27,68) — він визнається у звіті про прибутки і збитки станом на 31.12.2018 р.

2) обладнання — немонетарна стаття не потребує перерахунку за курсом на звітну дату. Станом на 31.12.2018 р. у звіті про прибутки і збитки буде визнано знос обладнання у сумі 1,42 млн. грн. (28,33 : 5 × 3 : 12).

Таблиця 8.4.1

Вплив на фінансову звітність станом на 31.12.2018 р. (тис. грн)

Стаття	Звіт про фінансовий стан	Стаття	Звіт про прибутки і збитки
Активи Основні засоби (БВ)	26 910	Витрати на амортизацію	1 420
Пасиви Зобов'язання	27 680	Прибуток від курсових різниць	650

Важливим є також аналіз впливу **зменшення корисності активів** на їхню балансову вартість з урахуванням валютних курсів. У цьому випадку, якщо балансова вартість активу, щодо якого існує ознака зменшення корисності, є нижчою з двох оцінок: балансової вартості до врахування можливих збитків від зменшення корисності або суми очікуваного відшкодування, — то застосовується МСБО 36. Якщо такий актив є немонетарним і оцінюється в іноземній валюті, то балансова вартість відповідно до МСБО 21 визначається шляхом порівняння:

- собівартості чи балансової вартості, переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості;
- чистої вартості реалізації або суми очікуваного відшкодування, переведеної за валютним курсом на дату визначення цієї вартості.

Вплив такого порівняння може полягати в тому, що збиток від зменшення корисності визнається у функціональній валюті, але не визнаватиметься в іноземній валюті, або навпаки.

Наприклад, щодо результатів роботи у 2014-2015 роках українських дочірніх компаній транснаціональних корпорацій, то у більшості з них економічний спад не призвів до знецінення основних засобів у їх індивідуальній фінансовій звітності через інфляцію та девальвацію. Адже такий спад зазвичай компенсувало номінальне зростання справедливої вартості активів у гривневому еквіваленті. А от на рівні холдингу, та ще й в іноземній валюті подання (євро чи долара), активи знецінювались дуже суттєво.

Визнання курсових різниць

Курсова різниця виникає тоді, коли протягом періоду (від дати операції до дати розрахунку) змінюється курс валюти, внаслідок операції з якою виникла монетарна стаття. Зазначимо, що коли розрахунок за операцією здійснюється в наступному обліковому періоді, курсова різниця, визнається в кожному періоді від першої події до дати розрахунку.

Курсові різниці, що виникають при розрахунках **за монетарними статтями** або при переведенні монетарних статей за іншими курсами, ніж ті, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в періоді виникнення.

Щодо **немонетарних статей**, то коли прибуток або збиток за такими статтями визнається в іншому сукупному прибутку, будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься прямо в іншому сукупному прибутку. І навпаки, коли визнається в прибутку або збитку, то і валютний компонент визнаватиметься в прибутку або збитку.

Правила перерахунку функціональної валюти у валюту подання

МСБО 21 дозволяє підприємствам подавати свою фінансову звітність у будь-якій валюті (валютах). Для цього треба перевести функціональну валюту в обрану валюту подання.

Алгоритм переведення залежить від того, є функціональна валюта валютою країни з гіперінфляційною економікою чи ні (таблиця 8.4.2).

Крім того, зверніть увагу на такі **уточнення до алгоритму переведення**:

1) якщо йдеться про функціональну валюту країни зі стабільним економічним середовищем, то **курсіві різниці**, що виникають, **не будуть визнаватися в прибутку або**

збитку, оскільки зміни валютних курсів або не суттєво, або зовсім не впливають на теперішні та майбутні грошові потоки від господарських одиниць;

2) якщо функціональна валюта підприємства є валютою країни з гіперінфляційною економікою, то першочергово підприємству треба перерахувати свою фінансову звітність згідно з МСБО (IAS) 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» до того, як буде застосований метод переведення, зазначений в таблиці 8.4.2. Коли економіка стабілізується, підприємство для переведення функціональної валюти у валюту подання використовує як історичну вартість суми, перераховані до рівня цін, у момент, коли підприємство припинило використовувати МСБО 29.

Таблиця 8.4.2

Процедури переведення функціональної валюти у валюту подання

Країна зі стабільною економікою	Країна з гіперінфляційною економікою
✓ активи та зобов'язання в кожному поданому звіті про фінансовий стан переводяться за курсом при закритті на дату цього звіту; ✓ дохід та витрати в кожному звіті, у якому подається прибуток або збиток та інший сукупний дохід, переводяться за валютними курсами на дати операцій; ✓ усі остаточні курсові різниці визнаються в іншому сукупному прибутку	✓ усі суми переводяться за курсом при закритті на дату останнього звіту про фінансовий стан; ✓ однак, коли суми переводяться у валюту країни, економіка якої не є гіперінфляційною, порівняльними сумами будуть ті суми, що були подані як суми поточного року у відповідних фінансових звітах за попередній рік

Процедури переведення або вибуття закордонних господарських одиниць

Непоодинокими є випадки, коли вітчизняне підприємство, що звітує з використанням визначеної валюти подання, пов'язане стосунками контролю із закордонним суб'єктом господарювання. Це може бути його дочірнє, асоційоване, спільне підприємство. Такий закордонний суб'єкт базується в іншій країні і здійснює свою діяльність в іншій валюті, а для їх опису МСБО 21 використовує термін «**закордонні господарські одиниці**».

За цих умов виникає потреба **об'єднати результати та фінансовий стан** закордонної господарської одиниці з основним підприємством, що звітує. Результати та фінансовий стан кожного окремого суб'єкта, що входить до групи, треба переводити у валюту, в якій головне підприємство подає свою фінансову звітність. Робити об'єднання треба за процедурами, визначеними у МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність» (розділ 9.3). Відповідно до стандартних процедур, слід вилучити внутрішньогрупові залишки та операції дочірнього підприємства. Проте варто звернути увагу на таке: за внутрішньогруповими монетарними активами (і коротко-, і довгостроковими) у консолідованій звітності необхідно відображати курсові різниці (у прибутку/збитку чи в іншому сукупному прибутку — за звичайними правилами). Якщо **дати фінансової звітності** підприємства та закордонної господарської одиниці **не збігаються**, і при цьому не робиться додаткова звітність, то активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці переводяться за валютним курсом на кінець її звітного періоду. Якщо до звітної дати основного підприємства відбуваються суттєві зміни валютних курсів, то коригування роблять відповідно до МСФЗ 10 (аналогічно для асоційованих та спільних підприємств відповідно до МСБО (IAS) 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства»).

Важливо розуміти: якщо в разі придбання закордонної господарської одиниці виникає **гудвіл** або стають необхідними будь-які **коригування балансової вартості** активів і зобов'язань до їх справедливої вартості, то вони відображаються у функціональній валюті закордонної господарської одиниці та переводяться за курсом при закритті.

У консолідованій фінансовій звітності, яка містить інформацію про дочірнє підприємство (закордонну господарську одиницю) та підприємство, що звітує, курсові різниці первісно визнають в іншому сукупному прибутку. А якщо відбувається повне або часткове вибуття закордонної господарської одиниці, то це також має бути врахованим в частині курсових різниць (схема 8.4.4).

Маємо наголосити, **що часткове списання балансової вартості** закордонної господарської одиниці (ЗГО) або внаслідок її власних збитків, або внаслідок зменшення корисності, визнаного інвестором, не є частковим вибуттям. Отже, перекласифікації у прибуток або збиток на момент такого часткового списання бути не може.

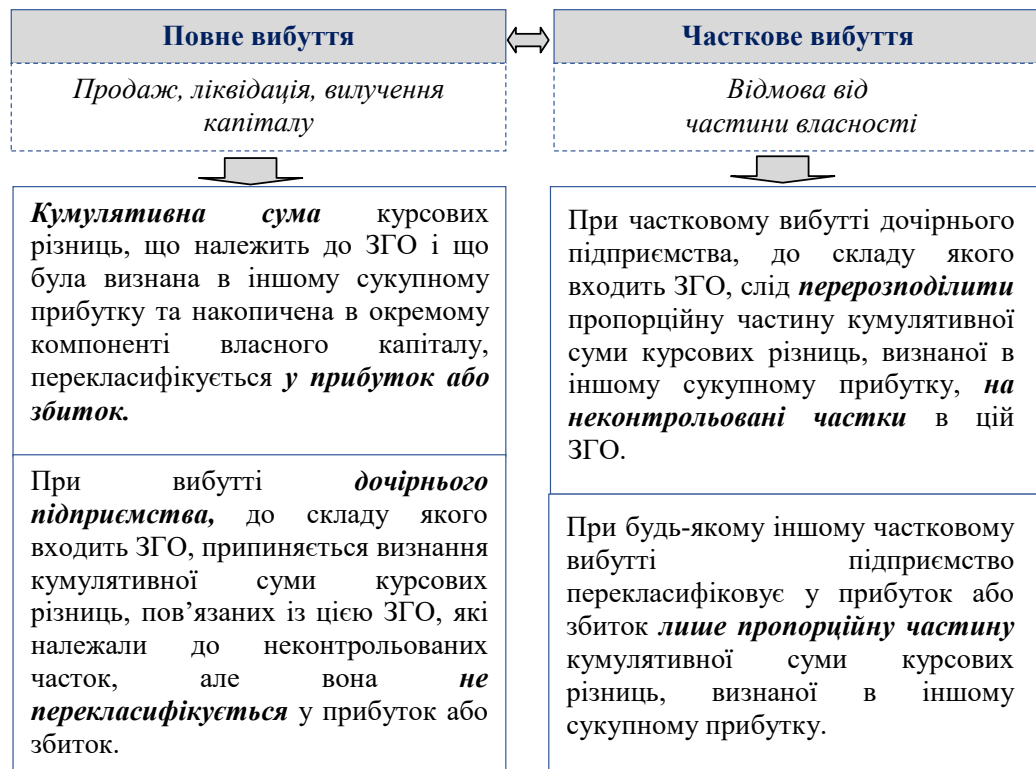


Схема 8.4.4. Процедури вибуття закордонної господарської одиниці

Зазначимо, що прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану підприємства в іншу валюту, можуть мати податковий вплив. У цьому випадку слід керуватися МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток».

Останні оновлення щодо операцій з іноземною валютою

З 01.01.2018 р. набрала чинності інтерпретація **КТМФЗ (IFRIC) 22 «Операції в іноземній валюті та авансові платежі»**, розроблена Комітетом з тлумачень МСФЗ, для уточнення обліку операцій, які включають отримання або виплату авансового платежу в іноземній валюті.

Основні ідеї інтерпретації є такими:

1) при визначенні спот-курсу, що його використовують при первісному визнанні активу, витрат чи доходів (або їх частини) з одночасним припиненням визнання немонетарного активу чи зобов'язання, пов'язаного з авансовим платежем, **датою операції є** дата, на яку підприємство здійснює **первісне визнання немонетарного активу** чи немонетарного зобов'язання, що виникає при здійсненні авансового платежу;

2) при наявності кількох авансових надходжень чи витрат грошових коштів підприємство має визначати дату здійснення операції **для кожного** надходження чи здійснення авансового платежу.

Зауважимо: якщо підприємство і до цього використовувало зазначений підхід, то інтерпретація не вплине на фінансову звітність та облікову політику.

Розкриття інформації

Підприємству необхідно розкривати **таку інформацію** про курсові різниці у примітках до фінансової звітності:

1) **суму курсових різниць**, визнаних **у прибутку або збитку**, крім тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку чи збитку (МСФЗ 9);

2) **чисті курсові різниці**, визнані **в іншому сукупному прибутку** та накопичені в окремому компоненті власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок та кінець періоду.

3) інформацію **про функціональну валюту**, зважаючи на такі рекомендації:

- якщо **валюта подання відрізняється** від функціональної, треба зазначити цей факт, а також пояснити причину;
- якщо **відбувається зміна функціональної валюти** (безпосередньо підприємства або суттєвої закордонної господарської одиниці), слід зазначити це і також розкрити причини;
- якщо підприємство подає звітність у валюті, іншій ніж функціональна, то воно має застосовувати **метод переведення** та інші вимоги МСБО 21. Тільки в цьому випадку фінансова звітність буде відповідати МСФЗ.

Розкриття інформації підприємством, що має операції в іноземній валюті, згідно з вимогами МСФЗ наведено у **прикладі 8.4.2** на базі звітності ДП «Національна енергетична компанія «УКРЕНЕРГО» за 2017 рік.

Приклад 8.4.2

Державне підприємство «Національна енергетична компанія «Укренерго»
Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

4. Основні принципи облікової політики

<...>

Функціональна валюта та валюта подання

Функціональною валютою та валютою подання цієї фінансової звітності Компанії є українська гривня. Операції у валютах, які відрізняються від функціональної валюти Компанії, вважаються операціями в іноземних валютах.

Операції в іноземних валютах

Операції, деноміновані у валютах, які відрізняються від функціональної валюти, перераховуються у функціональну валюту із використанням курсу обміну валют, який переважав на дати відповідних операцій. Монетарні активи і зобов'язання, деноміновані в іноземних валютах, перераховуються у функціональну валюту за курсами обміну, які діяли на звітну дату. Немонетарні статті, які оцінюються за історичною вартістю в іноземній валюті, перераховуються із використанням курсів обміну валют станом на дати первісних операцій. Немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, перераховуються із використанням курсів обміну валют на дату визначення справедливої вартості. Курсові різниці визнаються у складі прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають. Курси обміну валют, використані під час підготовки цієї фінансової звітності, були такими:

Валюта	Станом на 31 грудня 2017 року	Середній курс обміну валют за 2017 рік	Станом на 31 грудня 2016 року	Середній курс обміну валют за 2016 рік
Долар США/гривня	28,0672	26,5947	27,1909	25,5458
Євро/Гривня	33,4954	30,0128	28,4226	28,2828

<...>

20. Збиток від курсових різниць, нетто

Збиток від курсових різниць, нетто, за роки, які закінчилися 31 грудня 2017 та 2016 років, був представлений таким чином:

	2017	2016
Прибуток від курсових різниць	(281,785)	(1,383,946)
Збиток від курсових різниць	2,147,316	2,561,619
Усього	1,865,531	1,177,673

<...>

Джерело: <https://ua.energy/>

Зверніть увагу, що трапляються випадки, коли підприємство подає фінансову звітність у функціональній валюті і додатково розкриває фінансову інформацію у валюті, яка не є ані функціональною, ані валютою подання. За цих умов підприємству необхідно:

- чітко ідентифікувати інформацію як додаткову, аби відокремити її від тієї, що відповідає МСФЗ;
- зазначити валюту, в якій подається додаткова інформація;
- розкрити інформацію про функціональну валюту та використаний метод переведення.

Розкриття інформації підприємством, яке для потреб консолідованої звітності використовує гривню як валюту подання і одночасно для задоволення потреб окремих користувачів подає інформацію у євро згідно з вимогами МСФЗ, наведено у *прикладі 8.4.3* на базі звітності Агропромислового холдингу «АСТАРТА-КИЇВ» за 2017 рік. Наводимо облікову політику в частині валютних операцій, фінансову звітність та приклад приміток, поданих у євро.

Приклад 8.4.3**Агропромисловий холдинг «Астарт-Київ»**

Витяг із консолідованого річного звіту за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

2. Основи підготовки

<...>

(j) Функціональна валюта та валюта подання

Кожен суб'єкт господарювання Групи визначає власну функціональну валюту, а статті, включені до окремих фінансових звітів кожної компанії, оцінюються з використанням цієї функціональної валюти. Функціональна валюта Компанії та її кіпрської дочірньої компанії —

євро (EUR). Для дочірніх компаній, спільних підприємств та асоційованих компаній, зареєстрованих в Україні, функціональною валютою є українська гривня.

Консолідована фінансова звітність подана у гривні, всі значення округлені до найближчої тисячі, за винятком випадків, коли зазначено інше. На користь певних користувачів Група також подає всі числові дані в євро. Перерахування активів та зобов'язань, деномінованих у гривні, в євро у цій консолідованій фінансовій звітності не обов'язково означає, що Група може реалізувати або погасити звітні значення цих активів та зобов'язань у євро. Крім того, це не обов'язково означає, що Група може повернути або розподілити нерозподілений прибуток, що відображається у євро, своїм власникам. Для цілей подання фінансової інформації у євро, активи та зобов'язання українських дочірніх підприємств, спільних підприємств та асоційованих компаній перераховуються з гривні в євро, використовуючи остаточні ціни на кожну звітну дату. Статті доходів і витрат перераховуються за середніми обмінними курсами за період, за винятком обмінних курсів, що значно змінюються протягом цього періоду, в такому випадку використовуються курси обміну на дату операції. Курсові різниці, що виникають, визнаються у складі іншого сукупного доходу та накопичуються у резерві накопичених курсових різниць. Для звіту про рух грошових коштів Компанія використовує середній обмінний курс UAH/EUR для перерахунку сум у гривні в суми євро, оскільки валюта подання Групи є гривнею, а інформація у євро готується на користь певних користувачів.

Основними валютними курсами української гривні, які використовувалися при складанні консолідованої фінансової звітності, є такі:

Валюта	Середній курс за звітний період		Курс на звітну дату	
	2017	2016	2017	2016
Євро	30,01	28,28	33,50	28,42
Долар	26,59	25,55	28,07	27,19

Середні курси обміну для кожного періоду обчислюються як середнє арифметичне значення курсів обміну за всі операційні дні цього періоду. Джерелами обмінних курсів є офіційні ставки, встановлені Національним банком України.

Усі валютні прибутки або збитки, що виникають при переоцінці грошових залишків, поданих в іноземній валюті, розподіляються як окремий рядок у Консолідованому звіті про прибутки та збитки.

3. Основні положення облікової політики

<...>

(а) Операції в іноземній валюті

Операції в іноземній валюті перераховуються у функціональну валюту кожного суб'єкта господарювання за обмінним курсом, що діє на дату операції. Українські суб'єкти господарювання Групи використовують українські міжбанківські курси валют, оскільки Група здійснює розрахунки на рахунках в іноземній валюті, використовуючи готівку, придбану в іноземній валюті на міжбанківському ринку. Монетарні активи та зобов'язання, виражені в іноземній валюті на дату звітності, перераховуються у функціональну валюту за курсом обміну, що діє на цю дату. Немонетарні активи та зобов'язання, деноміновані в іноземній валюті, які відображаються за історичною вартістю, перераховуються у функціональну валюту за курсом обміну, що діє на дату операції. Немонетарні статті, оцінені за справедливою вартістю в іноземній валюті, перераховуються за курсами обміну на дату визначення справедливої вартості. Курсові різниці, що виникають при перерахунку, відображаються у звіті про прибутки та збитки.

Консолідований звіт про фінансовий стан
станом на 31 грудня 2017 р.

(в тис. євро)	Примітки	31 грудня 2017 р.	31 грудня 2016 р.	31 грудня 2015 р.
Активи				
Необоротні активи				
Основні засоби	7	218 920	253 968	220 500
Нематеріальні активи	8	3 582	2 901	2 474
Біологічні активи	9	22 437	15 209	19 291
Податок на додану вартість		17 045	5 533	8 530
Фінансові інструменти, призначені для продажу		—	2	10
Довгострокова дебіторська заборгованість та передоплати	11	4 605	2 401	789
Оборотні активи				
Запаси	10	194 727	222 615	153 384
Біологічні активи	9	17 104	13 739	17 937
Дебіторська заборгованість	11	14 655	12 469	17 058
Інша дебіторська заборгованість та передоплата	11	24 002	33 124	20 369
Поточний податок на прибуток		814	170	88
Короткострокові депозити	12	1 076	1 325	14 427
Грошові кошти та їх еквіваленти	13	14 330	11 114	16 782
		266 708	294 556	240 045
Усього активи		533 297	574 570	491 639
Власний капітал та зобов’язання				
Власний капітал				
Статутний капітал	14	250	250	250
Додатковий капітал		55 638	55 838	55 638
Нерозподілений прибуток		468 135	376 304	262 518
Резерв переоцінки		137 003	183 025	165 523
Викуплені власні акції		(4 801)	(4 801)	(4 746)
Резерв курсових перерахунків		(308 425)	(257 241)	(238 706)
Загальний капітал, що належить акціонерам материнської компанії		347 800	353 175	240 477
Неконтрольовані частки в акціонерних товариствах	15	—	—	16
Сукупний капітал		347 800	353 175	240 493
Довгострокові зобов’язання				
Кредити та позики	16	44 757	48 198	12 907
Неконтрольована частка	15	3 353	8 869	6 513
Інші довгострокові зобов’язання		520	121	159
Відстрочені податкові зобов’язання	25	10 308	17 112	13 389
		58 938	74 300	32 968

Поточні зобов’язання				
Кредити та позики	16	70 503	66 358	176 635
Поточна частина довгострокових кредитів та позик	16	30 448	43 757	14 394
Торговельна кредиторська заборгованість		7 035	6 417	2 148
Поточний податок на прибуток		861	1 007	490
Інші зобов’язання та кредиторська заборгованість	17	17 712	29 556	24 511
		126 559	147 095	218 178
Усього капітал і зобов’язання		533 297	574 570	491 639

Консолідований звіт про прибутки і збитки
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.

(в тис. євро)	Примітки	2017	2016
Доходи			
Собівартість	19	(355 477)	(256 618)
Зміни справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції	9	45 376	45 213
Валовий прибуток		148 500	157 486
Інший операційний дохід	20	4 904	17 517
Загальні та адміністративні витрати	21	(24 134)	(21 181)
Комерційні витрати	22	(34 523)	(22 346)
Інші операційні витрати	23	(12 889)	(7 042)
Операційний прибуток		81 858	124 434
Фінансові витрати	24	(19 549)	(41 299)
Фінансові доходи	24	1 751	648
Інші доходи		225	55
Знецінення гудвілу	8	(1 660)	—
Прибуток від придбання дочірніх підприємств	4	68	1 230
Прибуток до оподаткування		62 693	85 068
Витрати з податку на прибуток	25	(853)	(2 425)
Чистий прибуток		61 840	82 643

Чистий прибуток, що припадає на:			
Неконтрольована частка		—	(10)
Власники капіталу материнської компанії		61 840	82 653
Середньозважені базові та розбавлені акції в обігу (у тисячах акцій)		24 405	24 405
Базовий і розбавлений прибуток на акцію, що припадає на акціонерів компанії з діяльності, що продовжується (грн.)		2,53	3,39

Консолідований звіт про сукупний дохід
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.

(в тис. євро)	2017	2016
Прибуток за період	61 840	82 643
Інший сукупний дохід		
Інші сукупні доходи, що підлягають перекласифікації у прибуток або збиток у наступних періодах:		
Курсова різниця за операціями з іноземними валютами	(51 184)	(18 537)
Вплив податку на прибуток	—	—
Чистий інший сукупний дохід, який слід рекласифікувати у прибуток або збиток в наступних періодах	(51 184)	(18 537)
Інший сукупний дохід не підлягає перекласифікації у прибуток або збиток в наступних періодах:		
Курсова різниця за операціями з іноземними валютами (материнська компанія)	—	—
Вплив податку на прибуток	—	—
Переоцінка основних засобів	—	53 545
Вплив податку на прибуток	—	(4 502)
	—	49 043
Частка не контрольованих учасників у переоцінці основних засобів	494	(502)
Вплив податку на прибуток	(89)	90
	405	(412)
Чистий інший сукупний дохід, який не буде перекласифіковано у прибуток або збиток в наступних періодах	405	48 631
Інший сукупний дохід за рік, без податку	—	—
Всього сукупний дохід (збиток)	11 061	112 737
Відноситься до:		
Неконтрольованих часток	—	(16)
Власників капіталу материнської компанії	11 061	112 753
Усього сукупний дохід станом на 31 грудня	11 061	112 737

Консолідований звіт про грошові потоки
за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.

(в тис. євро)	Примітки	2017	2016
Операційна діяльність			
Прибуток до оподаткування		62 693	85 068
Коригування:			
Знос та амортизація	7, 8	36 677	28 904

Резерв під знецінення торговельної та іншої дебіторської заборгованості	11	1 804	686
Прибуток від придбання дочірніх підприємств	4	(68)	(1 230)
Збитки від вибуття основних засобів	23	993	1382
Списання запасів	23	3 311	1 057
Знецінення гудвілу	4	1 660	—
Списаний ПДВ	23	1 492	304
Процентні доходи	24	(416)	(648)
Прибуток від придбання неконтрольованої частки	24	(1 335)	—
Процентні витрати	24	9 107	21 022
Інші фінансові витрати	24	944	3 831
Зменшення корисності основних засобів	23	1 707	387
Зміни справедливої вартості біологічних активів та сільськогосподарської продукції	9	(45 376)	(45 213)
Відновлення корисності основних засобів, нетто		—	(1 581)
Відшкодування раніше списаних активів	20	(1 580)	(809)
Неконтрольовані частки в товариствах з обмеженою відповідальністю	24	1 055	2 484
Валютний прибуток (збиток) за кредитами та позиками, депозитами	24	8 443	13 962
Коригування оборотного капіталу:			
Зменшення (збільшення) запасів		22 467	(35 878)
Збільшення торговельної та іншої дебіторської заборгованості		(21 620)	(10 664)
Зменшення біологічних активів у зв'язку з іншими змінами		729	8 538
Зменшення (збільшення) торговельної та іншої кредиторської заборгованості		(10 394)	12 627
Сплачені податки на прибуток		(3 608)	(1 869)
Грошові потоки від операційної діяльності		68 685	82 360
Інвестиційна діяльність			
Придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних активів		(51 425)	(20 994)
Надходження від вибуття основних засобів		195	716
Відсотки до отримання	24	416	633
Придбання дочірніх компаній без урахування придбаних грошових коштів	4	(9 029)	(4 486)
Розміщення грошових коштів на депозитних рахунках		(110 257)	(74 573)
Зняття грошових коштів з депозитних рахунків		108 961	86 341
Грошові потоки від інвестиційної діяльності		(61 139)	(12 363)
Фінансова діяльність			
Надходження від кредитів та позик		163 268	139 811
Погашення кредитів та позик		(157 035)	(191 125)
Платежі акціонерам за заставними акціями		—	(1 897)

Придбання власних акцій		—	(55)
Придбання неконтрольованої частки	15	(2 828)	—
Відсотки сплачені		(9 377)	(19 999)
Грошові потоки від фінансової діяльності		(5 972)	(73 265)
Чисте зменшення грошових коштів та їх еквівалентів		1 574	(3 268)
Грошові кошти та їх еквіваленти станом на 1 січня		11 114	16 782
Вплив зміни обмінних курсів		1 462	(2 400)
Грошові кошти та їх еквіваленти станом на 31 грудня		14 330	11 114

Консолідований звіт про зміни у власному капіталі за рік, що закінчився 31 грудня 2017 р.

Стосується акціонерів материнської компанії.

(в тис. євро)	Акціонерний капітал	Додатковий сплачений капітал	Нерозподілений прибуток	Сума дооцінки	Власні акції	Резерв курсових перерахунків	Підеумок	Неконтрольовані частки	Сукупний капітал
Станом на 1 січня 2016 року	250	55 638	262 518	165 523	(4 746)	(238 706)	240 477	16	240 493
Чистий прибуток	—	—	82 653	—	—	—	82 653	(10)	82 643
Резерв переоцінки, без податків	—	—	—	49 047	—	—	49 047	(4)	49 043
Частка учасників неконтрольованого капіталу в ТОВ у переоцінці, за вирахуванням відстроченого податку	—	—	—	(412)	—	—	(412)	—	(412)
Курсові різниці від перерахунку	—	—	—	—	—	(18 535)	(18 535)	(2)	(18 537)
Загальний інший сукупний дохід, за вирахуванням податку	—	—	—	48 635	—	(18 535)	30 100	(6)	30 094
Загальний сукупний дохід	—	—	82 653	48 635	-	(18 535)	112 753	(16)	112 737
Придбання власних акцій	—	—	—	—	(55)	—	(55)	-	(55)
Реалізація дооцінки за вирахуванням податку	—	—	31 133	(31 133)	—	—	—	—	—
Станом на 1 січня 2017 року	250	55 638	376 304	183 025	(4 801)	(257 241)	353 175	—	353 175

Чистий прибуток	—	—	61 840	—	—	—	61 840	—	61 840
Частка учасників неконтрольованого капіталу в ТОВ у переоцінці, за вирахуванням відстроченого податку	—	—	—	405	—	—	405	—	405
Курсові різниці від перерахунку	—	—	—	—	—	(51 184)	(51 184)	—	(51 184)
Загальний інший сукупний дохід, за вирахуванням податку	—	—	—	405	—	(51 184)	(50 779)	—	(50 779)
Загальний сукупний дохід	-	-	61840	405	-	(51 184)	11 061	-	11 061
Реалізація дооцінки за вирахуванням податку	—	—	29 569	(29 569)	—	—	—	—	—
Знецінення, без податку	—	—	—	(16 858)	—	—	(16 858)	—	16 858
Придбання суб'єктів спільного контролю	—	—	422	—	—	—	422	—	422
Станом на 31 грудня 2017 року	250	55 638	468 135	137 003	(4 801)	(308 425)	347 800	—	347 800

Примітки до консолідованого річного звіту

<...>

10. Запаси

Запаси станом на 31 грудня є такими:

(в тис. євро)	2017	2016
Готова продукція:		
Цукрова продукція	67 510	83 739
Сільськогосподарська продукція	70 118	90 745
Переробка сої	8 580	4 991
Розведення великої рогатої худоби	54	51
	146 262	179 526
Сировина та матеріали для:		
Виробництва цукру	3 852	745
Розведення великої рогатої худоби	4 999	5 814
Сільськогосподарської продукції	4 681	3 378
Іншого виробництва	70	45
Матеріали для спільного використання	10 996	5 735
	24 598	15 717
Інвестиції в майбутні культури	23 867	27 372
	194 727	222 615

Запаси станом на 31 грудня включають такі товари в дорозі:

(в тис. євро)	2017	2016
Товари в дорозі:		
Сільськогосподарська продукція	11 571	4 946
Переробка сої	3 611	36
Цукрова продукція	1 994	13 281
Матеріали для спільного використання	47	32
	17 223	18 295

Усі запаси відображаються за історичною вартістю, за винятком сільськогосподарської продукції, яка оцінюється за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж у момент збирання. Справедлива вартість сільськогосподарської продукції була оцінена на основі ринкової ціни на дату збору врожаю і перебуває на рівні 1 ієрархії справедливої вартості.

Балансову вартість запасів, закладених для забезпечення банківських кредитів, див. у Примітці 16.

<...>

18. Доходи

Доходи за рік, що закінчився 31 грудня, такі:

(в тис. євро)	2017	2016
Цукор та пов'язані з ним продажі:		
Цукор	188 597	164 920
Меляса	7 649	6 380
Жом	4319	3 220
	200 565	174 520
Сільськогосподарські культури	140 919	84 366
Продукти переробки сої	72 713	74 951
Тваринництво	31 795	24 827
Інші продажі	12 609	10 227
	258 036	194 371
	458 601	368 891

У 2017 і 2016 роках не було продажів через бартерні операції. У 2017 році 41 % доходу генерується від продажу споживачам в Україні (2016 рік — 49 %).

За рік, що закінчився 31 грудня 2017 року, позиція «Сільськогосподарські культури» включає доходи від торговельних операцій на суму 726,871 тис. грн.

<...>

Джерело (у авторському перекладі з англійської): <https://astartaholding.com/>

8.5. Події після звітної дати

Як відомо, між датою фінансової звітності та датою її затвердження проходить певний часовий період, пов'язаний з підготовкою такої звітності. Протягом цього часу функціонування підприємства триває, а отже, виникають нові події та можуть стати відомими додаткові обставини. Серед подій можуть бути й ті, що впливатимуть на показники ще не затвердженої звітності і як наслідок на потенційні рішення користувачів такої звітності. Міжнародні стандарти передбачають розкриття інформації про суттєві події після звітної дати. Нехтувати таким розкриттям не рекомендуємо, адже в окремих випадках це може видаватися як приховування важливої інформації і навіть бути свідченням шахрайства.

Ідентифікація подій після звітного періоду

Для обліку подій після звітного періоду, а також для розкриття інформації про них варто керуватися вимогами МСБО (IAS) 10 «Події після звітного періоду». Важливо чітко розуміти, якими часовими межами охоплено такі події (схема 8.5.1).

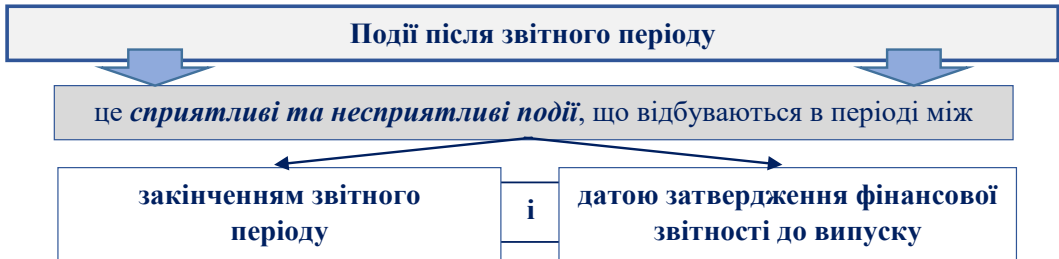


Схема 8.5.1. Визначення подій після звітного періоду

Щодо **звітної дати** все просто: це той день, станом на який підприємство складає свою звітність (найчастіше 31 грудня відповідного року). А от **дата затвердження** може варіюватися залежно від структури управління, законодавчих вимог, а також від процедур, яких дотримуються у процесі підготовки та остаточного затвердження пакета фінансової звітності.

Зазвичай **фінансову звітність затверджують у той момент**, коли вся робота щодо її складання є завершеною, і така звітність може бути подана зовнішнім користувачам. Це може бути дата затвердження звітності Радою директорів, тобто дата її підписання уповноваженими особами.

В окремих ситуаціях підприємство може мати обов'язок подавати фінансову звітність **на затвердження акціонерам чи спостережній раді** вже після її випуску. У першому випадку датою затвердження є саме початкова дата випуску, а не дата затвердження акціонерами. Аналогічно і в другому: це дата, коли управлінський персонал затверджує звітність до подання спостережній раді, а не дата затвердження спостережною радою.

Таким чином, **події після звітного періоду** — це всі події, що відбулися до дати затвердження фінансової звітності до випуску, навіть якщо вони відбуваються після оприлюднення фінансових результатів чи іншої вибіркової фінансової інформації.

Залежно від впливу на фінансову звітність події після звітної дати можна поділити на **дві групи** (схема 8.5.2).

Зазначимо, що наслідки кожної події після звітного періоду підприємство має **оцінювати індивідуально**, здійснюючи за потреби оновлення у фінансовій звітності і грошові перерахунки (на відміну від операцій та подій звітного періоду, які оцінюються та розкриваються у фінансовій звітності незалежно від рівня суттєвості у повному обсязі).



Схема 8.5.2. Групи подій після звітного періоду

Приклади *подій першої групи*, тобто тих, що потребують коригування, наведено в таблиці 8.5.1. Усі ці події хоч і стали відомими після звітної дати, проте безпосередньо впливають на показники фінансової звітності, що ще не затверджена.

Таблиця 8.5.1
Події після звітної дати, що потребують коригування

Подія	Приклад*
Після звітної дати ухвалено <i>рішення в судовій справі</i> , що підтверджує наявність заборгованості на кінець звітного періоду, яка не була визнана у балансі (не повною мірою визнана)	У 2018 р. компанії пред’явлено позов за порушення умов договору постачання продукції. Проте юристи компанії опротестували цей позов. Як наслідок забезпечення станом на 31.12.2018 р. не було визнано, а 31.01.2019 р. суд ухвалює рішення про компенсацію компанією збитків у розмірі 350 тис. грн її контрагенту. У звітності необхідно оновити інформацію з огляду на нові умови: створити забезпечення в сумі 350 тис. грн (відповідно до МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи»)
Отримання інформації про <i>зменшення корисності активу</i> на звітну дату	Станом на 31.12.2018 р. один з вантажних автомобілів компанії перебував на ремонті. Балансова вартість автомобіля — 500 тис. грн., 15.01.2019 р. отримано інформацію з СТО, що подальша експлуатація автомобіля є економічно не доцільною. При цьому його можна реалізувати за 100 тис. грн (ліквідаційна вартість). Необхідно зменшити балансову вартість авто до 100 тис. грн.
Отримано інформацію <i>про банкрутство замовника</i> як свідчення збитку за торговельною дебіторською заборгованістю	Щодо одного з клієнтів на балансі компанії визнано дебіторську заборгованість у сумі 530 тис. грн, 20.01.2019 р. стає відомо, що розпочато процедуру ліквідації щодо цього клієнта. Через це борг погашено не буде. З огляду на нову інформацію стає зрозуміло, що дебіторська заборгованість щодо цього клієнта на 31.12.2018 р. була вже безнадійною. Відповідно дебіторську заборгованість у звітності необхідно зменшити на 530 тис. грн.

Продаж запасів після звітного періоду, що свідчить про їх <i>чисту вартість реалізації</i> на кінець звітного періоду	Компанія має на складі застарілі запаси собівартістю 170 тис. грн. З урахуванням знецінення їх балансова вартість на 31.12.2018 р. становила 125 тис. грн. Проте 27.01.2019 р. ці запаси було реалізовано за 150 тис. грн. Необхідно збільшити балансову вартість запасів до чистої вартості їх реалізації (150 тис. грн)
Визначення після звітного <i>періоду собівартості придбаних активів або надходжень від проданих активів</i> на кінець звітного періоду	17.02.2019 р. мало місце уточнення вартості значного компоненту собівартості на 300 тис. грн (у бік збільшення) партії реалізованих компанією авіаційних двигунів. Цей факт необхідно відобразити у звітності коригуванням відповідної суми собівартості реалізованих двигунів
Призначення до виплати <i>бонусів працівникам</i> , якщо підприємство мало відповідне юридичне або конструктивне зобов’язання на кінець звітного періоду	03.02.2019 р. ухвалено рішення про виплату бонусів окремим категоріям працівників компанії. Під такі виплати створюється відповідне забезпечення з урахуванням соціальних внесків (відповідно до вимог МСБО (IAS) 19 «Виплати працівникам»). При цьому всі фіскально-податкові наслідки виникають після проведення нарахувань у розрізі працівників
Викриття <i>шахрайства або помилок</i> , які свідчать про те, що фінансова звітність була неправильно	25.01.2019 р. керівництву стає відомим факт шахрайства і навмисного викривлення окремих показників фінансової звітності, з огляду на це звітність не можна вважати достовірною. Фінансова звітність має бути відкоригована із застосуванням принципу суттєвості згідно з п. 42 МСБО (IAS) 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
*У всіх прикладах дата звітності – 31.12.2018 р., дата її затвердження – 28.02.2019 р.	

Щодо *подій другої групи*, то ті з них, що є суттєвими, мають бути відображені у примітках без оновлення інформації безпосередньо у фінансовій звітності (табл. 8.5.2).

Таблиця 8.5.2
Події після звітної дати, що не потребують коригування, але мають бути розкриті у примітках до фінансової звітності

Подія	Розкриття інформації
<i>Зниження вартості інвестицій</i> (біржових цінних паперів, передусім власної емісії)	Зниження справедливої вартості зазвичай не пов’язане зі станом інвестицій на кінець звітного періоду, а відображає обставини, які виникли в подальшому і про них треба зазначити
Значне <i>об’єднання бізнесу</i> або вибуття значного дочірнього підприємства	МСФЗ (IFRS) 3 «Об’єднання бізнесу» вимагає розкриття інформації в кожному конкретному випадку придбання/вибуття дочірнього чи асоційованого підприємства

Оголошення плану про <i>припинення діяльності</i>	Ця обставина не впливає на звітність на кінець періоду. Проте якщо припинено основну діяльність, це може мати негативний вплив на припущення безперервності і потребує додаткового аналізу
Істотні <i>придбання активів</i> , підготовка до продажу та інші <i>вибуття</i> активів, експропріація значних активів урядом	Звичайні придбання/продаж запасів (з огляду лише на їх суттєву суму) в цьому контексті не розглядаються. Акцент — на операціях особливого характеру. Розглядається також продаж активів в контексті МСФЗ (IFRS) 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
<i>Знищення</i> великого виробничого підприємства (цеху) <i>внаслідок пожежі</i>	Необхідно надати оцінку понесених збитків, а також зазначити, які заходи плануються для відновлення потужності. Також доцільно вказати, чи очікуються страхові чи бюджетні відшкодування
Оголошення про <i>значну реструктуризацію</i> або про початок її запровадження	Мається на увазі реструктуризація у розумінні МСБО (IAS) 37 «Забезпечення, умовні зобов’язання та умовні активи». Необхідно описати сутність, очікувані терміни здійснення та потенційні результати
Здійснення значних операцій <i>зі звичайними акціями</i> (в тому числі потенційними)	Необхідно надати опис таких операцій, за винятком капіталізації або бонусної емісії акцій (МСБО (IAS) 33 «Прибуток на акцію»)
Значні <i>зміни в цінах</i> на активи або <i>в курсах іноземних валют</i>	В умовах інфляційної та нестабільної у валютному плані економіки зазначені зміни можуть суттєво впливати на підприємство, отже, вони потребують розкриття
<i>Зміни ставок податків або податкового законодавства</i> , що значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов’язання	Йдеться про зміни у таких податках і зборах, як податок на прибуток (МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток»), ПДВ, акцизи, ЄСВ — всі ті податки, які підприємство сплачує
Прийняття <i>значних або умовних зобов’язань</i>	Як правило, це надання значних гарантій. Необхідно розкривати факт надання значних пільгових позик пов’язаним сторонам, прийняття поруки перед третіми особами тощо
Початок <i>великого судового процесу</i>	Обов’язкова умова: всі господарські операції, що їх оскаржують, мали місце тільки після звітного періоду (при цьому договір, який призвів до цих операцій, може бути підписаний у звітному періоді)
<i>Оголошення дивідендів</i> утримувачам інструментів капіталу	У цьому випадку дивіденди не визнають як зобов’язання на кінець звітного періоду (на той час зобов’язання ще не існувало), але інформацію про них розкривають у примітках відповідно до МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»

Приклад 8.5.1

Компанія готує фінансову звітність станом на 31.12.2019 р. Орієнтовна дата затвердження звітності — 28.02.2020 р. Протягом часу між датою звітності та датою затвердження відбулися такі суттєві події:

1) 15.02.2020 р. на складі компанії сталася пожежа, внаслідок якої пошкоджено партію будівельного інструменту, виробництвом і реалізацією якого займається компанія. Собівартість виробництва цієї партії продукції становила 900 тис. грн. Чиста вартість реалізації до пожежі оцінювалася у 1 200 тис. грн. Через пожежу було витрачено 150 тис. грн. на відновлення і повторне пакування продукції. Після цього очікувана чиста вартість реалізації оцінюється у 950 тис. грн.;

2) 25.02.2020 р. суд ухвалює рішення про відшкодування компанією збитку в сумі 350 тис. грн. Позов за цією справою було пред’явлено компанії у 2019 р. у зв’язку із порушенням авторського права і тоді ж було визнано забезпечення в сумі 700 тис. грн. для покриття витрат, пов’язаних із цією справою.

Визначимо вплив цих подій на фінансову звітність компанії.

1. Подія 15.02.2020 р. свідчить про умови, що виникли після звітного періоду, а отже, не потребує коригування. Проте інформацію щодо знецінення необхідно розкрити у примітках (якщо вплив компанія розглядає як суттєвий);

2. Подія 25.02.2020 р. свідчить про умови, що існували на кінець звітного періоду, а отже, потребує коригування. Забезпечення визнано за завищеною сумою, необхідно скоригувати його до 350 тис. грн.

Особливої уваги потребують ті події після звітного періоду, які можуть поставити під сумнів дотримання *припущення про безперервність*. Наприклад, наміри ліквідувати компанію або припинити активні операції, альтернативи яким немає з огляду на погіршення фінансових результатів та фінансового стану після звітного періоду. Відповідно до МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності», підприємство має розкривати інформацію, пов’язану з подіями або умовами, що породжують сумніви щодо здатності цього підприємства продовжувати діяльність безперервно. Якщо ж таких фактів немає, у примітках просто наводиться опис відповідності підприємства припущенню безперервності. Приміром, як наводить інформацію про дотримання принципу безперервності у примітках до річної фінансової звітності за 2017 р. ПАТ «Миколаївобленерго», показано у *прикладі 8.5.2*.

Приклад 8.5.2

<...>

Безперервність діяльності

Ця фінансова звітність підготовлена на основі припущення про безперервну діяльність Товариства. Ця фінансова звітність не містить будь-яких коригувань, які стосуються можливості відшкодування та класифікації відображених сум активів або сум та класифікації зобов’язань, які могли б знадобитися, якби Товариство було не спроможне продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

<...>

Джерело: <https://www.energy.mk.ua/>

Розкриття інформації

Якщо проведений аналіз свідчить, що у підприємства відбулися суттєві події після звітної дати, то необхідно розкрити таку інформацію.

1. Дата затвердження фінансової звітності до випуску, крім того, треба зазначити, хто дав дозвіл на таке затвердження. Ця інформація є важливою, оскільки фінансова звітність не відображає події після цієї дати. Крім того, якщо певні особи мають повноваження вносити зміни до фінансової звітності після її затвердження, на цей факт треба вказати.

У прикладі 8.5.3 показано, як наводить відповідну інформацію у примітках до річної фінансової звітності за 2018 р. ПрАТ «Страхова компанія «Провідна».

Приклад 8.5.3

<...>

Основа подання інформації

Фінансова звітність Товариства є фінансовою звітністю загального призначення, яка сформована з метою достовірного подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності та грошових потоків Товариства для задоволення інформаційних потреб широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Фінансова звітність Компанії затверджена:

головою правління Музично О. В. та

головним бухгалтером Кваша Ю. С

28 лютого 2019 року.

<...>

Джерело: <https://universalna.com/>

2. Оновлення розкриття інформації про умови на кінець звітного періоду. Йдеться про вже зазначені вище події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду. Фінансову звітність необхідно оновити з огляду на таку нову інформацію.

3. Події, які не потребують коригування після звітного періоду. Підприємство розкриває інформацію про кожну суттєву категорію таких подій, і зокрема:

- характер подій;
- попередню оцінку їх фінансового стану або констатує, що така оцінка неможлива.

Розкриття інформації про події після звітного періоду за вимогами МСФЗ наведено у прикладі 8.5.4 на базі звітності ПАТ «Укртелеком» за 2018 рік.

Приклад 8.5.4

Публічне акціонерне товариство «Укртелеком»

Примітки до фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

31. Події після звітної дати

Позики

У лютому 2019 року Компанія залучила кошти для операційної діяльності шляхом випуску власних облігацій (серія Т) номінальною вартістю 100,000 тис. грн. Сума отриманих грошових коштів становила 53,540 тисяч гривень.

20 березня 2019 року Компанія підписала кредитну угоду з іноземним банком щодо отримання довгострокового фінансування у розмірі 4,854 тис. євро з погашенням у липні 2028 року. Фінансування отримується для реалізації проєктів з розширення покриття оптичного доступу до інтернету, модернізації мережі доступу та інших фрагментів інфраструктури Компанії. Компанія планує залучити фінансування у квітні 2019 року.

Фінансова допомога, додатково надана дочірній компанії ТОВ «ТриМоб», становила 81,562 тис. грн.

<...>

Джерело: <http://www.ukrtelecom.ua/>

8.6. Операційні сегменти

У сучасному бізнес-середовищі підприємствам вкрай важливо працювати на диверсифікованих засадах. За таких умов для отримання прибутку у довгостроковій перспективі важливою є оцінка ефективності управління, а також розробка стратегії на майбутнє шляхом аналізу підприємства у розрізі окремих компонентів діяльності. У міжнародних стандартах врахували цей факт. Тож, складаючи звітність за МСФЗ, підприємство має розкривати інформацію, важливу для оцінки користувачами характеру та фінансових наслідків різних видів діяльності, що мають назву «операційні сегменти».

Сегментна звітність та зацікавлені сторони

У процесі ідентифікації операційних сегментів та розкриття інформації про них підприємство має керуватися вимогами МСФЗ (IFRS) 8 «Операційні сегменти». Цей стандарт застосовують як до окремих (індивідуальних) звітів, так і до консолідованої фінансової звітності групи, якщо:

- боргові інструменти або інструменти власного капіталу підприємства вже обертаються на відкритому ринку;
- або підприємство подає чи перебуває у процесі подання фінансової звітності до комісії з цінних паперів (або іншого регуляторного органу) з метою випуску інструментів на відкритий ринок.

Зверніть увагу, якщо **консолідована фінансова звітність** містить інформацію за сегментами, то в окремій фінансовій звітності материнського підприємства її можна не розкривати.

Для виокремлення компонентів, що є операційними сегментами, підприємство має зважати на **три основні характеристики** (схема 8.6.1).

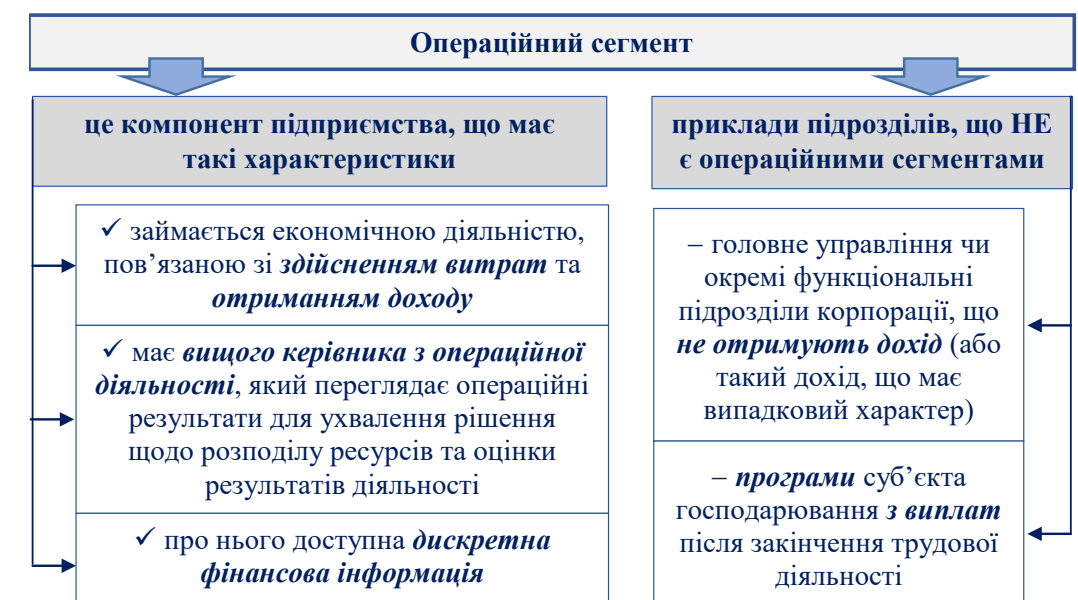


Схема 8.6.1. Основні характеристики операційного сегмента

Зазначимо, що в окремих випадках операційний сегмент може бути пов'язаний з діяльністю, яка не генерує дохід. Проте така відсутність доходу має бути тимчасовою (наприклад, **операції з освоєння виробництва** можуть бути операційним сегментом і до моменту отримання доходів).

Оскільки основна мета подання інформації за окремими сегментами — це підготовка бази для ґрунтовної аналітично-управлінської роботи, то має бути і особа, яка відповідатиме за операційні сегменти. Міжнародні стандарти розглядають необхідність функцій управління, що мають бути реалізовані через «вищого керівника з операційної діяльності» та «менеджера сегмента» (схема 8.6.2).

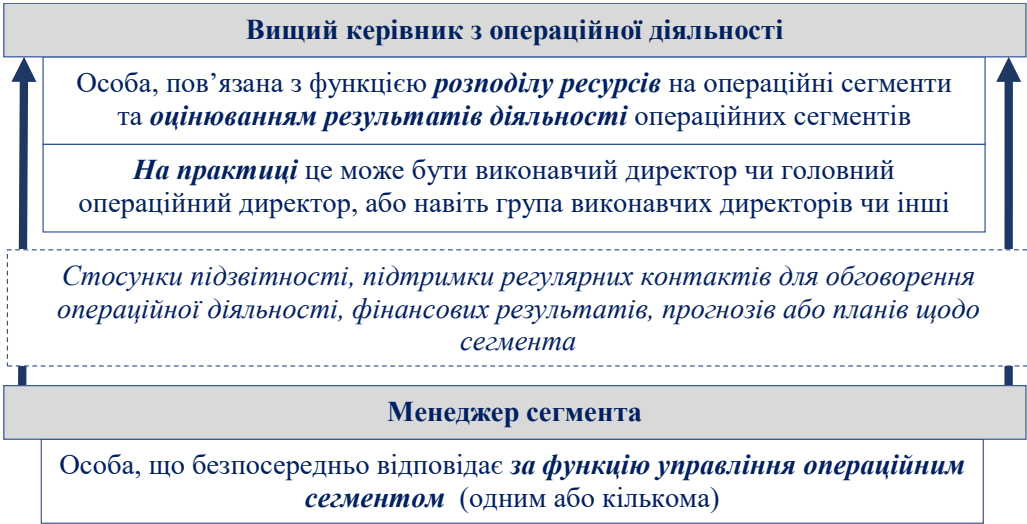


Схема 8.6.2. Структура управління операційним сегментом

Міжнародні стандарти не вимагають створення на підприємстві окремих посад саме із зазначеними назвами. Головне, щоб були особи, які відповідатимуть за наведені **функції управління**, та була сформована достовірна інформація.

Ідентифікація звітних сегментів

Підприємство подає інформацію про компонент своєї діяльності **як звітний сегмент** за певних умов (схема 8.6.3).

Зверніть увагу: якщо управлінський персонал упевнений, **що інформація про окремий сегмент є корисною** для користувачів, то такий сегмент можна вважати звітним і тоді, коли він не відповідає жодному з кількісних порогів.

До того ж, МСФЗ 8 дозволяє **об'єднувати** два сегменти, що не відповідають кількісним порогам, **в один звітний сегмент**. При цьому важливо розуміти, що об'єднання двох і більше сегментів є можливим, коли вони мають схожі економічні характеристики. Інакше кажучи, вони **схожі за кожним з таких аспектів**:

- характером продуктів і послуг;
- характером виробничих процесів;
- типом або класом клієнта їх продуктів і послуг;
- методами, що застосовуються для розповсюдження продукції або надання послуг;
- характером правового середовища (наприклад, транспортні та експедиторські послуги, видобуток корисних копалин, сільське та лісове господарство).

Серед інших важливих моментів, пов'язаних з ідентифікацією звітних сегментів, звертаємо вашу увагу на такі:

- 1) сукупний зовнішній дохід звітних сегментів має становити **75 % доходу підприємства** (якщо ця умова не виконується, то треба визначити додаткові звітні сегменти);
- 2) інформацію про сегменти, що не є звітними, треба подавати в об'єднаній категорії **«всі інші сегменти»**;
- 3) зважати **на практичну межу кількості звітних сегментів**, поза якою інформація стає занадто деталізованою (умовна межа — 10 звітних сегментів).

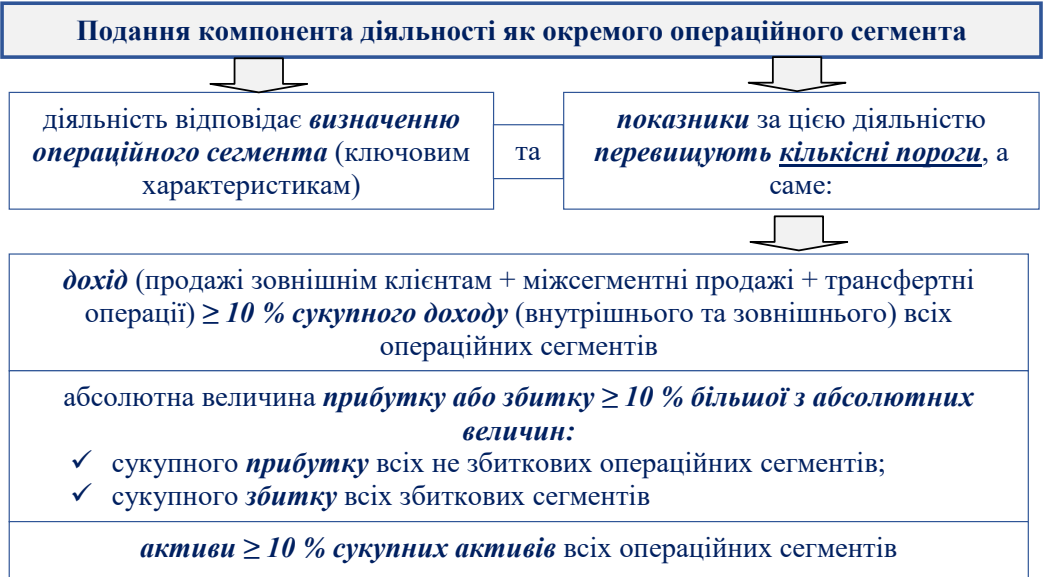


Схема 8.6.3. Умови визнання операційного сегмента звітним

Як свідчить практика, більшість підприємств розкривають інформацію про 3—5 звітних сегменти. Підходи до ідентифікації сегментів залежать від специфіки діяльності конкретного підприємства і зазвичай базуються на продуктах та послугах підприємства. Приміром, АТ «Українська залізниця» виокремлює 5 звітних операційних сегментів, які пов'язує з різними **видами послуг** (приклад 8.6.1).

Приклад 8.6.1

Акціонерне товариство «Українська залізниця»
Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.
<...>

8. Інформація за сегментами

З метою управління Група розподілена на бізнес-підрозділи з огляду на послуги, що надаються, і складається з таких п'яти звітних операційних сегментів:

- **сегмент «Вантажні перевезення»** включає послуги з вантажних перевезень, що їх надає Група;
- **сегмент «Міжміські пасажирські перевезення»** включає в себе послуги з міжрегіональних пасажирських перевезень, що їх надає Група;
- **сегмент «Приміські пасажирські перевезення»** включає в себе послуги з перевезень пасажирів в межах одного регіону;
- **сегмент «Допоміжна діяльність»** в основному включає в себе діяльність окремих структурних підрозділів Регіональних філій та філій Товариства, які виробляють продукцію та надають послуги для власного споживання в межах Товариства, а також для реалізації третім сторонам, що не входять до складу Групи. Сегмент «Допоміжна діяльність» виробляє промислову продукцію, та надає послуги, пов'язані з вантажними перевезеннями, приміськими пасажирськими перевезеннями, будівництвом, реконструкцією та модернізацією залізничного полотна та транспортної інфраструктури, ремонтами та технічним обслуговуванням різних видів залізничного обладнання тощо. Передача продукції (робіт, послуг) між структурними підрозділами однієї філії та між філіями в межах Товариства вважається внутрішнім оборотом і відображається як перерозподіл витрат (рядок «Витрати, перерозподілені між іншими сегментами») без відображення на рахунках обліку доходів (за винятком певних видів операцій). Сегмент, що отримує перерозподілені витрати, відображає їх у категорії «Інші витрати».

Операції сегмента «Допоміжна діяльність» не потребують розкриття як окремих сегментів, оскільки є індивідуально не суттєвими. У зв'язку з тим, що ці операції мають різні індивідуальні економічні характеристики, вони не можуть бути включені в перелічені вище інші операційні сегменти.

- «*всі інші сегменти*» включає в себе послуги з ремонту та технічного обслуговування рухомого складу та інші послуги, що їх надають дочірні підприємства Товариства.
<...>

Джерело: <https://www.uz.gov.ua/>

Зазвичай і для підприємств сфери послуг, і для виробничих підприємств особливістю звітних сегментів є їх орієнтація на різних клієнтів. Отже, управління ними здійснюється окремо, оскільки сегмент потребує використання *різних маркетингових стратегій*.

Розкриття інформації

За кожний період, за який подається звіт про сукупний дохід, підприємство має розкривати:

1. Загальну інформацію, зокрема:

- фактори ідентифікації звітних сегментів (наприклад, відмінності продуктів та послуг, географічних регіонів, правового середовища тощо) та чи був факт об'єднання операційних сегментів;
- судження, застосовані управлінським персоналом при використанні критеріїв агрегування (стислий опис агрегованих операційних сегментів, інформація про аналізовані економічні показники);
- види продуктів та послуг, від яких кожний сегмент отримує доходи.

2. Інформацію про прибуток або збиток, активи та зобов'язання сегмента, а також основу оцінки.

В частині розкриття *оцінки прибутку або збитку* за кожним звітним сегментом розкривається також така інформація (за умови, що відповідні суми входять до оцінки прибутку або збитку сегмента):

- доходи від зовнішніх клієнтів;
- доходи від операцій з іншими операційними сегментами того самого підприємства;
- дохід від відсотків;
- фінансові витрати;
- амортизація;
- суттєві статті доходів і витрат, інформація про які розкрита відповідно до п. 97 МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності»;
- частка підприємства у прибутку чи збитку асоційованих та спільних підприємств, облік яких ведуть за методом участі в капіталі;
- витрати з податку на прибуток чи дохід від нього;
- суттєві негрошові статті, крім амортизації.

У контексті розкриття інформації *про активи* також зазначаються (за умови включення цих сум до оцінки активів сегмента):

- сума інвестицій в асоційовані та спільні підприємства, облік яких ведеться за методом участі в капіталі;
- сума приросту непоточних активів (за винятком фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, чистих активів за визначеною виплатою та прав за страховими контрактами).

Підприємство має надавати *роз'яснення оцінок*, застосованих до прибутку або збитку, активів та зобов'язань звітного сегмента:

- основу обліку операцій між звітними сегментами;

- характер розбіжностей між оцінками: 1) прибутків або збитків звітних сегментів та прибутку чи збитку підприємства до витрат на податок на прибуток чи доходу від нього та припиненої діяльності; 2) активів звітних сегментів і активів підприємства; 3) зобов'язань звітних сегментів та зобов'язань підприємства;
- характер будь-яких змін порівняно з попередніми періодами у методах оцінки, використаних для визначення прибутку чи збитку сегмента та впливу цих змін (якщо він є) на оцінку прибутку чи збитку сегмента;
- характер і вплив асиметричних розподілів на звітні сегменти (наприклад, коли підприємство розподіляє витрати на амортизацію на сегмент, не розподіляючи на цей сегмент відповідні активи, що амортизуються).

3. Узгодження загальних сум доходів сегмента, прибутку або збитку сегмента, його активів, зобов'язань та інших суттєвих показників сегмента з відповідними сумами підприємства.

Звертаємо увагу, що важливо зазначати та описувати окремо *всі суттєві узгоджувальні статті*. Наприклад, МСБО 1 рекомендує суму кожного суттєвого коригування, необхідного для узгодження прибутку чи збитку звітного сегмента з прибутком або збитком підприємства, що виникає внаслідок різних облікових політик, визначати окремо.

У діяльності підприємства можуть виникнути нові умови та обставини, які спричинятимуть *необхідність зміни* його організаційної структури та *складу звітних сегментів*. У цьому випадку відповідна інформація за минулі періоди, в тому числі й проміжні періоди, перераховується, крім випадків, коли необхідна інформація є недоступною та витрати на її розробку є надмірними. Якщо перерахунок не зроблено, то інформацію за поточний період необхідно розкривати на основі і старої, і нової сегментації.

Також слід розкривати *додаткову інформацію* на рівні підприємства (*таблиця 8.6.1*), якщо така інформація не розкрита як частина інформації за звітними сегментами.

Таблиця 8.6.1
Розкриття інформації на рівні підприємства

Інформація	Розкриття
Про продукти та послуги	Розкриваються доходи від зовнішніх клієнтів за кожним продуктом та послугою (групою подібних продуктів та послуг). Звільнення від розкриття дозволено, коли: ✓ інформація є недоступною; ✓ витрати на розробку інформації є надмірними
Про географічні регіони	1. Доходи від зовнішніх клієнтів: ✓ ті, що стосуються країни походження підприємства; ✓ ті, що стосуються іноземних країн, у яких підприємство отримує доходи. 2. Непоточні активи (крім фінансових інструментів, відстрочених податкових активів, програм пенсійних виплат, прав за страховими контрактами): ✓ розташовані в країні постійного місцезнаходження центрального офісу підприємства; ✓ розташовані в іноземних країнах, в яких підприємство утримує активи
Про основних клієнтів	Якщо доходи від операцій з одним зовнішнім клієнтом досягають 10 % і більше, то: ✓ зазначено цей факт; ✓ розкрито інформацію про загальну суму доходів від кожного такого клієнта (зазначати назву клієнта не вимагається); ✓ розкрито назву сегменту (сегментів), у яких відображено такі доходи

Розкриття інформації про операційні сегменти згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 8.6.2 на базі звітності ПАТ «Укрнафта» за 2018 рік.

Приклад 8.6.2

Публічне акціонерне товариство «Укрнафта»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 р.

<...>

6. Інформація за сегментами

Операційні сегменти — це компоненти, які беруть участь у комерційній діяльності, внаслідок якої вони можуть отримувати доходи та зазнавати витрат, чий операційні результати регулярно переглядає особа, відповідальна за прийняття операційних рішень, і стосовно яких є наявною окрема фінансова інформація. Особа, відповідальна за ухвалення операційних рішень, — це особа або група осіб, яка розподіляє ресурси та оцінює результати діяльності організації. Функції особи, відповідальної за прийняття операційних рішень, виконує Правління Компанії.

(а) Опис продукції та послуг, з яких кожний звітний сегмент отримує доходи

З метою управління Компанія розділена на бізнес-підрозділи, з огляду на продукцію, що ними виробляється, та складається з таких двох звітних сегментів:

- сегмент роздрібної торгівлі нафтопродуктами — роздрібна торгівля нафтопродуктами через мережу власних бензозаправних станцій. Станом на 31 грудня 2018 року Компанія володіє мережею з 537 бензозаправних станцій (у 2017 році — 537 бензозаправних станцій);
- сегмент нафти, газу та інших продуктів переробки — дослідження, розробка, видобуток, переробка та реалізація сирової нафти, газового конденсату, природного газу та продуктів переробки.

(б) Фактори, що їх використовує керівництво для визначення звітних сегментів

Сегменти Компанії — це стратегічні бізнес-підрозділи, які орієнтовані на різних клієнтів. Управління ними здійснюється окремо, оскільки кожний бізнес-підрозділ являє собою різний напрямок діяльності в межах нафтогазової галузі.

Керівництво визначило операційні сегменти на підставі звітів, які регулярно аналізує Правління для цілей оцінки результатів діяльності.

(в) Оцінка прибутку чи збитку та активів і зобов'язань операційних сегментів

Особа, що відповідає за ухвалення управлінських рішень, аналізує фінансову інформацію, підготовлену відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, скориговану з урахуванням вимог внутрішньої звітності.

Така фінансова інформація, підготовлена для цілей внутрішньої звітності, не відрізняється від Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Особа, що відповідає за ухвалення операційних рішень, здійснює моніторинг операційних результатів діяльності кожного з підрозділів окремо для цілей ухвалення рішень про розподіл ресурсів і оцінки результатів їх діяльності. Результати діяльності сегментів оцінюються на основі операційного прибутку чи збитку, їх оцінка здійснюється відповідно до оцінки сегментного прибутку чи збитку у фінансовій звітності. Проте окремі інші операційні витрати, фінансові витрати та доходи і податки на прибуток управляються на груповій основі і не розподіляються на операційні сегменти.

(г) Інформація про прибуток чи збиток та активи і зобов'язання звітних сегментів

Сегментну інформацію за звітними сегментами станом на 31 грудня 2018 року подано далі:

2018 рік	Роздрібна торгівля нафтопродуктами	Нафта, газ та інші продукти переробки і послуги	Усього
Виручка від зовнішніх клієнтів	9 579 519	26 290 634	35 870 153
Комісійні доходи	242 841	-	242 841
Усього доходів від реалізації	9 822 360	26 290 634	36 112 994
Собівартість реалізованої продукції та інші витрати	(9 674 874)	(7 131 504)	(16 806 378)
Рентна плата	—	(7 371 212)	(7 371 212)
Нарахування забезпечень під судові процеси та штрафи та інші	(223 288)	(2 546 385)	(2 769 673)
Амортизація, виснаження та знос	(226 963)	(1 311 694)	(1 538 657)
Знецінення і зменшення справедливої вартості основних засобів	(1 535)	(11 924)	(13 459)
Інші доходи та інші операційні доходи	3 291	361 864	365 155
Прибуток сегментів	(301 009)	8 279 779	7 978 770
Інші фінансові доходи і витрати, чиста сума			(206 472)
Процентні доходи			79 673
Чисті курсові різниці			11
Частка у прибутку спільних підприємств			9 335
Прибуток до оподаткування			7 861 317
Витрати з податку на прибуток			(1 423 116)
Результат сегментів			6 438 201

2018 рік	Роздрібна торгівля нафтопродуктами	Нафта, газ та інші продукти переробки і послуги	Всього
Суттєві негрошові статті			
Нарахування забезпечень під судові процеси та штрафи та інші	(223 288)	(2 546 385)	(2 769 673)
Амортизація, виснаження та знос	(226 963)	(1 311 694)	(1 538 657)
Знецінення товарно-матеріальних запасів	(780)	(23 091)	(23 871)
Сторно знецінення товарно-матеріальних запасів	2 011	28 329	30 340
Зміна у сумі резерву під сумнівну дебіторську заборгованість та передоплати	(730)	(218 367)	(219 097)
Знецінення і зменшення справедливої вартості основних засобів	(1 535)	(35 311)	(36 846)
Сторно збитків від знецінення основних засобів	—	23 387	23 387

У 2018 та 2017 роках доходів від реалізації між сегментами не було.
Нижче подано вивірення активів та зобов'язань звітних сегментів:

31 грудня 2018 р.	Роздрібна торгівля	Нафта, газ та інші продукти і послуги	Усього
Активи сегментів	4 917 448	29 586 823	34 504 271
Відстрочені податкові активи			5 738 766
Грошові кошти та їх еквіваленти			174 037
Передоплати з податків			29 696
Інші фінансові активи			9 417
Усього активів			40 456 187
Зобов'язання сегментів	97 547	16 168 020	16 265 567
Забезпечення під судові процеси та штрафи та інші	223 286	16 893 442	17 116 739
Нараховані дивіденди			430 714
Усього зобов'язань			33 813 011

Сегментну інформацію за звітними сегментами станом на 31 грудня 2017 року подано далі:

2017 рік	Роздрібна торгівля нафтопродуктами	Нафта, газ та інші продукти і послуги	Всього
Виручка від зовнішніх клієнтів	9 288 678	17 436 435	26 725 113
Комісійні доходи	174 636	7 235	181 871
Усього доходів від реалізації	9 463 314	17 443 670	26 906 984
Собівартість реалізованої продукції та інші витрати	(9 029 022)	(6 969 982)	(4 152 391)
Рентна плата	—	(5 309 506)	(5 309 506)
Нарахування забезпечень під судові процеси та штрафи та інші	—	(2 999 594)	(2 999 594)
Амортизація, виснаження та знос	(252 796)	(1 416 927)	(1 669 723)
Знецінення і зменшення справедливої вартості основних засобів	(14 205)	(48 421)	(62 626)
Інші доходи та інші операційні доходи	2 605	181 499	184 104
Прибуток сегментів	169 896	880 739	1 050 635
Нарахування індексу інфляції та 3 % річних за невиконання зобов'язань за дивідендами			(946 478)
Інші фінансові доходи і витрати, чиста сума			(189 053)
Процентні витрати			(14)
Процентні доходи			140 758
Чисті курсові різниці			649
Частка у прибутку спільних підприємств			640
Прибуток до оподаткування			57 137
Кредит з податку на прибуток			44 634
Результат сегментів			101 771

2017 рік	Роздрібна торгівля нафтопродуктами	Нафта, газ та інші продукти переробки і послуги	Усього
Суттєві негрошові статті			
Нарахування забезпечень під судові процеси та штрафи	—	—	(2 999 594)
Амортизація, виснаження та знос	(252 796)	(1 416 927)	(1 669 723)
Нарахування індексу інфляції та 3 % річних за невиконання зобов'язань за дивідендами	—	(946 478)	(946 478)
Відрахування до резервів під сумнівну дебіторську заборгованість та передоплати	(35)	(67 837)	(67 872)
Знецінення товарно-матеріальних запасів	(785)	(196 183)	(196 968)
Знецінення і зменшення справедливої вартості необоротних активів	(14 205)	(120 368)	(134 573)
Сторно збитків від знецінення необоротних активів	—	71 947	71 947

Нижче подано вивірення активів та зобов'язань звітних сегментів:

31 грудня 2017 р.	Роздрібна торгівля нафтопродуктами	Нафта, газ та інші продукти і послуги	Усього
Активи сегментів	5 166 080	21 539 691	26 705 771
Відстрочені податкові активи			4 942 346
Грошові кошти та їх еквіваленти			380 996
Передоплата з податку на прибуток			30 490
Інші фінансові активи			9 417
Усього активів			32 069 020
Зобов'язання сегментів	71 637	16 422 892	16 494 529
Забезпечення під судові процеси та штрафи та інші		14 362 651	14 362 651
Нараховані дивіденди			474 760
Усього зобов'язань			31 331 940

(д) Аналіз доходів від реалізації за видами продукції та послуг

Аналіз доходів від реалізації Компанії за видами продукції та послуг подано у Примітці 9*.

(е) Географічна інформація

Усі доходи від реалізації та активи Компанії відносяться до України.

(є) Концентрація доходів за клієнтами

Далі показані основні клієнти Компанії, на яких припадає понад 10 % загальної суми її доходів:

Сегмент	2018 рік	2017 рік
	Нафта, газ та інші продукти і послуги	Нафта, газ та інші продукти і послуги
Клієнт А	18 531 899	12 327 170
Клієнт В	866 176	2 783 025
Всього	19 398 075	15 110 195

*9. Доходи від реалізації та собівартість реалізованої продукції

Доходи від реалізації	2018 рік	2017 рік
<i>Нафта, газ та інші продукти переробки і послуги</i>		
Сира нафта та газовий конденсат	20 697 626	12 895 446
Природний газ	2 698 330	48 404
Скраплений газ	1 396 652	1 161 534
Аміак	831 937	2 783 021
Послуги та інша реалізація	666 089	555 265
<i>Роздрібна торгівля</i>		
Роздрібна торгівля нафтопродуктами	9 561 641	9 270 586
Комісійні доходи від роздрібної торгівлі	242 841	174 636
Інші доходи	17 878	18 092
	36 112 994	26 906 984

Джерело: <https://www.ukrnafta.com/>

Глава 9. Міжнародні стандарти про окремі види фінансової звітності

9.1. Перше застосування МСФЗ

9.2. Проміжна фінансова звітність

9.3. Основи складання консолідованої фінансової звітності

9.1. Перше застосування МСФЗ

Коли підприємство використовує міжнародні стандарти із самого початку своєї діяльності, то особливих питань щодо першого застосування не виникає. Проте у вітчизняній практиці більш поширеною є ситуація, коли підприємства здійснюють перехід із національних стандартів на міжнародні добровільно або з огляду на нові законодавчі вимоги. Надто актуальним це є у контексті оновлення Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», що розширив коло суб'єктів МСФЗ-звітності з 2018 року. За таких умов необхідно використовувати обґрунтований підхід до процесу складання та подання першої звітності за МСФЗ.

Сутність та призначення першої звітності

Підприємствам, які ухвалили рішення про перехід на МСФЗ, при складанні своєї першої річної звітності за МСФЗ слід керуватися вимогами МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». Під **першою фінансовою звітністю за МСФЗ** зазначений стандарт розуміє першу річну фінансову звітність, у якій підприємство застосовує МСФЗ шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ.

Зверніть увагу на те, коли саме виникає необхідність у **застосуванні вимог** МСФЗ 1 (схема 9.1.1).

Застосовуємо МСФЗ	НЕ застосовуємо МСФЗ
остання попередня ФЗ подавалася згідно з національними вимогами, які не відповідають повністю МСФЗ	якщо підприємство припиняє подання ФЗ відповідно до національних вимог, але раніше вже подався інший комплект ФЗ , який містив чітке та твердження про відповідність МСФЗ
попередня ФЗ не містила чіткого та беззаперечного твердження про відповідність МСФЗ	ФЗ у попередньому періоді подавалася відповідно до національних вимог, але містила чітке та беззастережне твердження про відповідність МСФЗ
звітність за МСФЗ у попередніх періодах складалася лише для внутрішнього користування та не оприлюднювалася	подана у минулому періоді ФЗ містила чітке твердження про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку
пакет звітності за МСФЗ раніше складався лише для потреб консолідації і був не повним (у розумінні МСБО 1)	
за попередні періоди ФЗ не подавалася	

Схема 9.1.1. Сфера застосування МСФЗ 1

Під час складання першої звітності за МСФЗ підприємству надзвичайно важливо подати *високоякісну інформацію*. В МСФЗ 1 передбачено, що така інформація має бути прозорою та порівнюваною, а також виконувати роль відправної точки для обліку за МСФЗ. При цьому важливо, щоб витрати на отримання необхідної інформації не перевищували її вигоди для користувачів.

Зазначимо також, що для підприємств, які *складали звітність за МСФЗ раніше*, але потім кілька звітних періодів таку звітність не подавали, МСФЗ 1 дозволяє вибір: зробити ретроспективний перерахунок, так ніби звітність за МСФЗ складалась постійно, чи застосувати МСФЗ 1.

Для *вітчизняних підприємств* питання першого застосування МСФЗ було вкрай актуальним у 2011—2012 рр., коли подання звітності за МСФЗ стало обов’язковим на законодавчому рівні для публічних акціонерних товариств, банків та страхових компаній.

Наступною суттєвою передумовою для першого застосування МСФЗ окремими підприємствами стало *оновлення у 2017 р. Закону «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»*. У Законі переглянуто перелік суб’єктів, для яких вимога щодо складання МСФЗ-звітності є обов’язковою з 2018 року (таблиця 9.1.1). Як наслідок коло суб’єктів МСФЗ-звітності розширено, і для новачків важливим є застосування вимог МСФЗ 1.

Таблиця 9.1.1.
Хронологія першого застосування МСФЗ для різних суб’єктів підприємницької діяльності

Рік	Суб’єкти, для яких актуальним стає перехід на МСФЗ
2012 р.	Публічні акціонерні товариства
2012 р.	Банки
2012 р.	Страхові компанії
2013 р.	Підприємства, які надають фінансові послуги, крім страхування та пенсійного забезпечення
2013 р.	Недержавні пенсійні фонди
2014 р.	Допоміжна діяльність у сфері страхування та фінансових послуг
2015 р.	Кредитні спілки
2015 р.	Підприємства з управління активами
Останні зміни	
2018 р.	Усі великі підприємства, незалежно від організаційно-правової форми
2018 р.	Підприємства-емітенти, цінні папери яких допущені до біржових торгів (не обов’язково ПАТ за формою власності)
2018 р.	Підприємства, що здійснюють діяльність у видобувних галузях

Склад першої звітності та графік переходу

Відповідно до МСФЗ 1, *перша фінансова звітність за МСФЗ має містити щонайменше:*

- три звіти про фінансовий стан;
- два звіти про прибутки та збитки та інший скупний дохід;
- два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо такий звіт подається);
- два звіти про рух грошових коштів;
- два звіти про зміни у власному капіталі;
- примітки, що включають порівняльну інформацію до всіх зазначених фінансових звітів.

З огляду на наведений склад першої фінансової звітності за МСФЗ визначається і графік переходу, протягом якого підприємство складає і фактично буде готовим подати всі зазначені звіти (приклад 9.1.1). При цьому *датою переходу* є початок періоду, за який підприємство

подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за міжнародними стандартами.

Приклад 9.1.1

Підприємство — добувач корисних копалин з 2018 р. підпадає під законодавчі вимоги щодо подання звітності за МСФЗ. При цьому датою переходу Мінфін дозволив обрати 01.01.2017 р. або 01.01.2018 р. Визначимо графік переходу зазначеного підприємства на МСФЗ за умови, що датою переходу обрано 01.01.2018 р.

У такому випадку першою фінансовою звітністю за МСФЗ буде звітність за 2019 р. з перехідним звітом про фінансовий стан на 01.01.2018 р. (схема 9.1.2).



Схема 9.1.2. Графік переходу на МСФЗ

Як бачимо, обов’язкова вимога МСФЗ — подання співставних даних хоча б за один попередній період. Визначення дати переходу та графіку загалом є свого роду першим кроком до складання МСФЗ-звітності. Умовно у процесі переходу на МСФЗ можна виокремити 4 основні етапи (схема 9.1.3).



Схема 9.1.3. Процес переходу на МСФЗ

Особливості формування облікової політики відповідно до МСФЗ

Для підприємства надзвичайно важливо скласти і затвердити *нову облікову політику*, яка відповідатиме МСФЗ. При цьому облікова політика має відповідати усім МСФЗ, що є чинними станом на кінець першого звітного періоду за МСФЗ. Якщо дозволено дострокове застосування, то можна застосовувати новий МСФЗ. Отже, нова облікова політика, використовувана у звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, може суттєво відрізнитися від попередньої.

Потім на основі прийнятої політики підприємство розглядає всі наявні *активи і зобов’язання на предмет їх визнання та оцінки*:

- визнає всі активи та зобов’язання, визнання яких вимагають МСФЗ;
- не визнає статті активів або зобов’язань, якщо МСФЗ не дозволяють їх визнання;
- перекласифіковує статті, які визнано згідно з П(С)БО одним видом активу, зобов’язання або компонента капіталу, але які згідно з МСФЗ є іншим видом активу, зобов’язання чи компонента капіталу;
- застосовує МСФЗ під час оцінювання всіх визнаних активів та зобов’язань.

Таким чином, при переході на МСФЗ деякі об’єкти можуть бути списані, а деякі, невизнані раніше, навпаки, будуть включені у звіт про фінансовий стан. З огляду на це, необхідними є *коригування* у зв’язку з відмінністю старої і нової облікових політик. Підприємству слід визнавати зазначені коригування безпосередньо в нерозподіленому прибутку або в інших складових власного капіталу (відповідно до обставин) на дату переходу на МСФЗ.

При цьому зверніть увагу, що МСФЗ 1 забороняє ретроспективне застосування деяких положень МСФЗ, а рішення щодо ретроспективного застосування групи положень залишає на розсуд підприємства (*таблиця 9.1.2*). Отже, підприємство самостійно може обрати використання одного чи кількох звільнень з другої групи.

Таблиця 9.1.2
Винятки з ретроспективного застосування окремих положень інших МСФЗ

Обов’язкові винятки	Дозволені винятки
Припинення визнання фінансових активів і фінансових зобов’язань до дати переходу на МСФЗ.	Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій.
Облік хеджування операцій з фінансовими інструментами.	Страхові контракти.
Застосування МСФЗ 10 щодо неконтрольованих часток участі в консолідованих звітах.	Доцільна собівартість.
Класифікація та оцінка фінансових активів.	Оренда.
Зменшення корисності фінансових активів.	Кумулятивні курсові різниці.
Вбудовані похідні інструменти.	Інвестиції в дочірні, спільні та асоційовані підприємства.
Дисконтування пільгових державних позик	Активи та зобов’язання дочірніх, асоційованих та спільних підприємств, а також складні фінансові інструменти.
	Призначення раніше визнаних фінансових інструментів.
	Оцінка фінансових активів або фінансових зобов’язань за справедливою вартістю при первісному визнанні.
	Зобов’язання щодо виведення з експлуатації, включені в собівартість основних засобів.
	Фінансові активи або нематеріальні активи, що обліковуються відповідно до КТМФЗ 12 «Угоди про концесію послуг».
	Витрати на позики.
	Передавання активів від клієнтів.
	Погашення фінансових зобов’язань інструментами власного капіталу.
	Сильна гіперінфляція.
	Спільна діяльність.
	Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар’єрі.
	Призначення контрактів на придбання або продаж нефінансового об’єкта.
	Дохід та операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація

Щодо добровільних винятків, то розглянемо як приклад доцільну собівартість. У МСФЗ 1 зазначено, що підприємство може оцінити об’єкт основних засобів на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливую вартість як доцільну собівартість на цю дату.

При цьому підприємство, яке уперше застосувало МСФЗ, може вибрати використати переоцінку об’єкта основних засобів за попередніми стандартами на дату переходу на МСФЗ (або до цієї дати) як доцільну собівартість на дату переоцінки, якщо переоцінка на дату переоцінки була в цілому порівняна:

- зі справедливою вартістю або
- собівартістю чи амортизованою собівартістю за МСФЗ, скоригованою для відображення, наприклад, змін у загальному або конкретному індексі цін.

Приклад 9.1.2

Підприємство — добувач корисних копалин з 2018 р. підпадає під законодавчі вимоги щодо подання звітності за МСФЗ. До цього звітність складалась за національними П(С)БО. Відповідно до раніше застосовуваних П(С)БО підприємство у 2017 році переоцінило свої транспортні засоби, використовуючи незалежну оцінку. При цьому достеменно відомо, що значення оцінених показників на момент переходу на МСФЗ суттєво не змінились.

У цьому випадку підприємство може використовувати отримані значення оцінки як доцільну собівартість відповідно до МСФЗ.

Розкриття інформації

Підприємству слід *пояснити, як перехід* з попередньо застосовуваних положень бухгалтерського обліку (наприклад, з П(С)БО) на МСФЗ *вплинув* на його фінансовий стан, результати діяльності і грошові потоки. Щоб це стало можливим, перша фінансова звітність підприємства, складена за МСФЗ, має включати:

- узгодження власного капіталу у звітності за П(С)БО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат: дати переходу на МСФЗ та дати, на яку востаннє була складена річна фінансова звітність за П(С)БО;
- узгодження загального сукупного прибутку, розрахованого за МСФЗ, за попередній період, коли підприємство ще використовувало П(С)БО;
- пояснення збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування, якщо підприємство вперше їх визнало або сторнувало згідно з МСБО (IAS) 36 «Зменшення корисності активів» у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ;
- пояснювати суттєві коригування до цього звіту про рух грошових коштів;
- якщо фінансова звітність за попередні періоди не подавалася, розкрити цей факт.

Зверніть увагу: якщо підприємство використовує *справедливу вартість* у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду *як доцільну собівартість* об’єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу, то перша фінансова звітність підприємства має розкривати суму цих справедливих вартостей та суму коригувань балансових вартостей, відображених у звітності за П(С)БО.

За аналогією, якщо підприємство використовує доцільну собівартість у своєму звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду для обліку *інвестицій в дочірнє, спільне або асоційоване підприємство* в його окремій фінансовій звітності, то перша окрема фінансова звітність має розкривати:

- сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є балансовою вартістю за П(С)БО;
- сукупну доцільну собівартість тих інвестицій, для яких доцільна собівартість є їхньою справедливою вартістю;
- сукупне коригування балансової вартості, відображеної у звітності за П(С)БО.

Підприємство, яке подає **проміжну фінансову звітність** за період, охоплений його першою фінансовою звітністю, складеною за МСФЗ (наприклад, 9 місяців 2019 року, якщо 01.01.2018 р. є датою переходу), має зважати на таке:

1) якщо підприємство подало проміжну фінансову звітність, у якій розкривається порівняльна інформація за проміжний період, що безпосередньо передує фінансовому року, то кожна така проміжна фінансова звітність має включати узгодження:

- його власного капіталу за П(С)БО на кінець цього порівнювального проміжного періоду із сумою його власного капіталу за МСФЗ на цю дату;
- його загального сукупного прибутку за МСФЗ за цей порівнювальний період;

2) якщо підприємство змінює свої облікові політики або застосовує звільнення, що надаються цим МСФЗ, то воно пояснює ці зміни у кожній такій проміжній фінансовій звітності.

Зверніть увагу: важливо чітко відокремлювати та визначати інформацію, надану за попередніми стандартами як таку, що підготовлена не за МСФЗ. До того ж МСФЗ 1 не звільняє від вимог щодо подання та розкриття інформації відповідно до інших МСФЗ.

Якщо підприємство з якихось причин ухвалило рішення не застосовувати МСФЗ 1, то необхідно пояснити таке рішення.

Розкриття інформації у примітках про перехід на МСФЗ відповідно до вимог МСФЗ 1 наведено в *прикладі 9.1.3*.

Приклад 9.1.3

Державне підприємство «Національна атомна енергогенеруюча компанія

«Енергоатом»

Примітки до фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2018 року

<...>

3. Облікова політика

3.2. Зміни в обліковій політиці та перерахунок порівняльної інформації

До 31 грудня 2017 року Компанія застосовувала при веденні бухгалтерського обліку та при складанні офіційної фінансової звітності Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі — НП(С)БО). При цьому для окремих категорій користувачів Компанія складала звітність згідно з вимогами міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності (далі — МСФЗ) відповідно до облікової політики, розробленої винятково для складання такої звітності.

Відповідно до Закону України від 05.10.2017 № 2164-VIII «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» ДП «НАЕК «Енергоатом» віднесено до підприємств, які становлять суспільний інтерес. У зв'язку з цим Компанія починаючи з 01.01.2018 р. перейшла на ведення бухгалтерського обліку та складання офіційної фінансової звітності загального призначення відповідно до вимог МСФЗ, внаслідок чого фінансова звітність ДП «НАЕК «Енергоатом» станом на 31.12.2017 р. за П(С)БО була трансформована з урахуванням коригувань, які вимагались МСФЗ та МСБО.

Наказом ДП «НАЕК «Енергоатом» від 07.02.2018 р. № 146 введено в дію нову облікову політику, де зафіксовано основні принципи, методи і процедури, які використовувала Компанія в 2018 році для формування і подання звітності. Облікова політика ДП «НАЕК «Енергоатом», яка відповідає МСФЗ, погоджена листом Міністерства економіки України від 06.03.2018 р. № 02/10-1847.

Зазначені зміни призвели до зміни валюти балансу:

Форма № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	тис. грн
Валюта балансу на кінець 2017 року за П(С)БО	210 186 435
Зміни внаслідок застосування МСФЗ	(169 605)
Валюта балансу на початок 2018 року за МСФЗ	210 016 830

Зміни за рядками форми «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» наведено в трансформаційному балансі, що додається до цих Приміток та розкриває всі трансформаційні зміни, які відбулись при переході від складання звітності за П(С)БО до звіту за МСФЗ.

Таким чином, облікова політика для цілей складання звітності за МСФЗ, яку використовувала Компанія до 1 січня 2018, зазнала змін.

Зміни в обліковій політиці за МСФЗ розкриті нижче та були відображені ретроспективно у цій фінансовій звітності. До того ж Керівництво Компанії вважає, що всі зміни облікової політики надають більш правдиві, достовірні відомості та доречнішу інформацію щодо вартості активів, зобов'язань та фінансових результатів діяльності Компанії.

Відповідно до вимог органу управління Компанії Звіт про рух грошових коштів має складатися згідно з прямим методом, як рекомендовано п. 19 МСБО 7. Вплив внесення ретроспективних коригувань до Звіту про фінансовий стан, складеного згідно з МСФЗ у форматі, передбаченому НП(С)БО 1, на 1 січня 2017 року представлений таким чином.

тис. грн	Примітки	31.12.2016, відображено раніше	Внесення коригувань	01.01.2017, перераховано
Активи				
Незавершені капітальні інвестиції	a, b, c	6 069 701	1 146 719	7 216 420
Основні засоби	a, b, c	40 968 104	123 945 811	164 913 915
первісна вартість		57 789 607	430 916 777	488 706 384
знос		(16 821 503)	(306 970 966)	(323 792 469)
Відстрочені податкові активи	g	8 325 657	(8 325 657)	—
Інші необоротні активи	d	3 854 078	4 865	3 858 943
Виробничі запаси	d	20 654 361	(656 788)	19 997 573
Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	c	—	130 364	130 364
Власний капітал				
Капітал у дооцінках	a, c	—	1 190 306	1 190 306
Додатковий капітал	f	208 374	(191 484)	16 890
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	a, b, c, d, e, f, g	(142 420 640)	100 922 940	(41 497 700)
Зобов'язання				
Відстрочені податкові зобов'язання	g	—	13 696 258	13 696 258
Цільове фінансування	c, e	935 922	607 341	1 543 263
Доходи майбутніх періодів	e	34 099	19 953	54 052

<...>

Вплив внесення ретроспективних коригувань до Звіту про фінансові результати (звіту про сукупний дохід), складеного згідно з МСФЗ у форматі, передбаченому НП(С)БО 1, за рік, який закінчився 31 грудня 2017 року, представлений таким чином:

тис. грн.	Примітки	За 2017 рік, відображено раніше	Внесення коригувань і зміни класифікації	За 2017 рік, перераховано
Фінансові результати				
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	a, b, d	(25 924 233)	(5 923 419)	(31 847 652)
Інші операційні доходи	a, h	12 668 843	(8 650 598)	4 018 245
Адміністративні витрати	a	(817 588)	(4 421)	(822 009)

Інші операційні витрати	c, h	(1 631 504)	(14 761)	(1 646 265)
Інші фінансові доходи	h	9 925	6 076	16 001
Інші доходи	e, h	775 065	(144 800)	630 265
Фінансові витрати	b, h	(4 123 312)	(13 147)	(4 136 459)
Інші витрати	c, h	(1 680)	(13 016)	(14 696)
Витрати з податку на прибуток	g	(3 384 893)	2 522 126	(862 767)
Інший сукупний дохід				
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	a, c	—	(1 430 457)	(1 430 457)
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	g	22 556	258 353	280 909

Нижче наведено опис коригувань фінансової звітності, складеної згідно з МСФЗ:

а) На виконання наказу про облікову політику від 07.02.2018 р. № 146 Компанія змінила облікову політику щодо основних засобів з моделі собівартості на модель переоцінки. Балансова вартість основних засобів була визначена на основі результатів переоцінки, здійсненої професійними незалежними експертами з оцінки станом на 31 серпня 2012 року з метою формування статутного капіталу. Амортизація та рух основних засобів за періоди з дати оцінки відкориговані.

До зміни облікової політики стосовно моделі обліку основних засобів, зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації ядерних установок відображалися напряму у вартості основних засобів. У разі обліку основних засобів за моделлю переоцінки зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації ядерних установок змінюють залишок дооцінок у додатковому капіталі, попередньо визнаний стосовно відповідних об'єктів основних засобів. Тому зміна облікової політики призвела до відображення капіталу в дооцінках у відповідному розмірі.

<...>

д) Нова облікова політика за МСФЗ змінила формулу собівартості запасів у вигляді ядерного палива з формули «перше надходження — перший видаток» на формулу «середньозваженої собівартості». Вартість активів у вигляді ядерного палива та витрати відповідним чином відкориговані.

е) Компанія досить часто отримує міжнародну технічну допомогу, в основному, у вигляді необоротних активів, та має певні обов'язки щодо виконання умов відповідних договорів. Згідно з новою обліковою політикою Компанія визнала вартість отриманих необоротних активів як цільове фінансування та дохід майбутніх періодів від державних грантів та включатиме її до Звіту про фінансові результати пропорційно до амортизації відповідних активів. До зміни облікової політики вартість активів, отриманих як міжнародна технічна допомога, включалась до звітності, складеної згідно з МСФЗ, до складу операційних доходів під час отримання таких активів.

ф) Раніше Компанія розкривала у звітності, складеній за МСФЗ, у складі додаткового капіталу внесок до свого капіталу у вигляді основних засобів та інших поточних активів від Державного комітету України з використання ядерної енергії та ефект від перерахунку додаткового капіталу згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». У 2013 році був сформований статутний капітал Компанії, внесений майном за переоціненою вартістю. Під час формування статутного капіталу був використаний додатковий капітал та, частково, нерозподілений прибуток. Тому при виправленні цієї помилки вказані вище суми віднесені до непокритого збитку.

<...>

У цій звітності Звіт про рух грошових коштів складений згідно з МСФЗ прямим методом та представлений у форматі, передбаченому НП(С)БО 1.

Подання Звіту про рух грошових коштів за прямим та непрямим методами (дозволеними МСБО 7) не впливає на суми залишків грошових коштів та їхніх еквівалентів на початок та кінець 2017 та 2018 років, проте розкриває інформацію про рух грошових коштів за різними методами.

Наприклад:

Витрати на сплату відсотків та інших подібних платежів у попередній звітності, складеній за МСФЗ за 2017 рік, відображались у складі руху коштів від операційної діяльності, а наразі подані у складі руху коштів від фінансової діяльності.

Більшість показників Звіту про рух грошових коштів, який раніше подавався за непрямим методом у складі звітності за МСФЗ, визначались шляхом обрахунку змін, що відбулись протягом періоду.

<...>

Також за 2017 рік перерахована стаття Звіту про рух грошових коштів «Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів».

Вказані зміни призвели до таких змін у Звіті про рух грошових коштів, складеному за МСФЗ за 2017 рік:

	За 2017 рік відображено раніше	Внесення коригувань і зміни класифікації	За 2017 рік, перераховано
Чистий рух коштів від операційної діяльності	2 423 000	1 300 453	3 723 453
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	(6 591 000)	(143 549)	(6 734 549)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	4 411 000	(1 143 309)	3 267 691
Чистий рух коштів за звітний період	243 000	13 595	256 595
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	134 051	(12 980)	121 071

Також у цих примітках розкривається рух капіталу внаслідок ретроспективного застосування облікової політики.

<...>

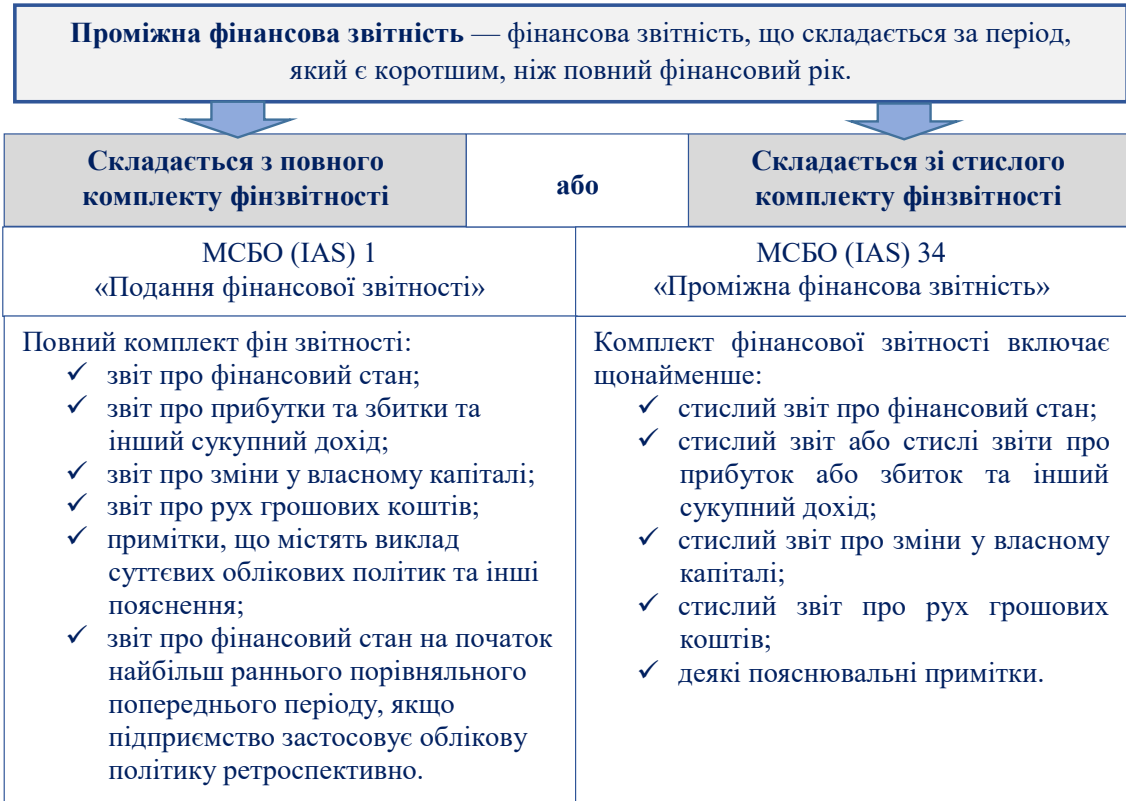
Джерело: <http://www.energoatom.kiev.ua/ua/>.

9.2. Проміжна фінансова звітність

Підприємства, що застосовують МСФЗ, подають повний річний пакет фінансової звітності відповідно до вимог МСБО (IAS) 1 «Подання фінансової звітності». Крім цього, окремим підприємствам необхідно публікувати проміжну фінансову звітність. Ця звітність має важливе значення для користувачів, оскільки надає оновлену інформацію порівняно з останнім повним комплектом річної звітності. Отже, вона забезпечує більш повну картину та підвищує якість оцінки фінансового стану та результатів діяльності підприємства. З огляду на це, важливо розуміти обсяг розкриття інформації у проміжній фінансовій звітності відповідно до вимог МСФЗ.

Сутність та складові елементи

Питання, пов'язані зі складанням та поданням фінансової звітності, регулює МСБО (IAS) 34 «Проміжна фінансова звітність». Зверніть увагу, що міжнародні стандарти залишають підприємствам право вибору: складати повну або стислу проміжну фінансову звітність (схема 9.2.1).



- підприємству слід застосовувати у своїй проміжній фінансовій звітності **ті самі облікові політики**, які воно застосовує в річній фінансовій звітності, за винятком змін в облікових політиках, що відбулися після дати останньої річної фінансової звітності і що мають бути відображені в подальшій річній фінансовій звітності;
- якщо **попередня оцінка суми**, відображеної у звітності за проміжний період, **суттєво змінюється** протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт такого проміжного періоду не публікується, тоді характер і суму зміни оцінки слід розкривати в примітках до річної фінансової звітності за відповідний фінансовий рік;
- **доходи, що отримані сезонно, циклічно або епізодично** протягом фінансового року, не можна визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє на проміжну дату, якщо таке визнання або відстрочення не буде відповідним на кінець фінансового року підприємства (дохід від дивідендів, роялті, державні гранти);
- **витрати, які підприємство здійснює нерівномірно** протягом фінансового року, слід визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє для проміжної звітності, тільки якщо також можна визнавати достроково або відстрочувати на майбутнє цей тип витрат на кінець фінансового року.

Зауважимо, що оцінки проміжного періоду зазвичай треба здійснювати так, наче проміжний період є відокремленим незалежним звітним періодом. При цьому будьте готові до того, що складання таких звітів вимагатиме **ширшого застосування методів попередньої оцінки** порівняно з річними фінансовими звітами.

Одна з основних характеристик проміжної звітності — її **оперативність**. Проте через це передбачається використання деяких спрощень. Приміром, не вимагають проводити повну процедуру інвентаризації та оцінку запасів, переоцінку основних засобів на кожну проміжну дату. Достатньо попередніх оцінок.

Обсяг розкриття інформації

Важливо пам'ятати, що **стисла звітність має містити** щонайменше усі заголовки та проміжні підсумки, що були включені в останню річну фінансову звітність, а також вибіркові окремі пояснювальні примітки. До приміток слід включати пояснення подій та операцій, що є суттєвими. Відповідно до вимог МСБО 34, такими подіями можуть бути:

- списання запасів до чистої вартості реалізації і сторнування такого списання;
- визнання збитку від зменшення корисності активів, а також сторнування такого збитку від зменшення корисності;
- сторнування будь-яких забезпечень витрат на реструктуризацію;
- придбання та вибуття об'єктів основних засобів, а також існування зобов'язання придбати основні засоби;
- виплати, пов'язані із судовими справами;
- виправлення помилок попередніх періодів;
- зміни у бізнесі або економічних обставинах, що впливають на справедливую вартість фінансових активів та фінансових зобов'язань, а також перенесення між рівнями ієрархії справедливої вартості;
- будь-яке невиконання зобов'язань за кредитними угодами або порушення умов кредитної угоди, що не були виправлені на дату закінчення звітного періоду;
- операції з пов'язаними сторонами;
- зміни в класифікації фінансових активів унаслідок зміни мети або використання цих активів;
- зміни в умовних зобов'язаннях або умовних активах.

До того ж підприємствам рекомендуємо наводити у проміжних примітках **таку інформацію**:

- факт дотримання облікових політик і методів обчислення, аналогічних до останньої фінансовій звітності або опис характеру та впливу змін, якщо вони мали місце;
- пояснення щодо сезонності або циклічності проміжної діяльності;
- характер і суми статей, що впливають на активи, зобов'язання, власний капітал, чистий прибуток чи на потоки грошових коштів, які не є типовими за своїм характером, обсягом або впливом;
- характер і суми змін в оцінках сум, 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 окремо за звичайними та іншими акціями;
- ключові показники за сегментами;
- події після проміжного періоду, не відображені у фінансовій звітності за цей період;
- вплив змін у структурі підприємства за проміжний період (об'єднання бізнесу, придбання чи втрата контролю над дочірніми підприємствами, та довгостроковими інвестиціями, реструктуризація чи припинення діяльності); дезагрегація доходу від договорів з клієнтами (відповідно до вимог МСФЗ 15).

У цьому контексті зазначимо, що несуттєві зміни даних, які містилися у річному звіті, розкривати у проміжній звітності не обов'язково.

Стислі форми проміжної фінансової звітності, складені згідно з вимогами МСФЗ, наведено у **прикладі 9.2.2** на базі консолідованої звітності Групи «ПриватБанк» за 9 місяців 2018 року.

Приклад 9.2.2

Група «ПриватБанк»
Консолідована проміжна скорочена фінансова звітність за дев'ять місяців, що закінчились 30 вересня 2018 р.
 <...>

Консолідований звіт про фінансовий стан

У мільйонах українських гривень	Прим.	30 вересня 2018 р.	31 грудня 2017 р.
АКТИВИ			
Грошові кошти та їх еквіваленти та обов'язкові резерви	4	30 544	25 300
Заборгованість банків	5	4 226	4 516
Кредити та аванси клієнтам	6	47 875	38 335
Інвестиційні цінні папери	7	168 485	161 012
Передплата з поточного податку на прибуток	19	184	184
Інвестиційна нерухомість	8	3 426	579
Приміщення, вдосконалення орендованого майна, обладнання та нематеріальні активи		3 497	3 376
Інші фінансові активи		245	531
Інші активи		9 802	9 652
Майно, що перейшло у власність банку як заставодержателя	9	2 962	11 268
Активи, утримувані для продажу		117	117
Усього активів		271 363	254 870
Зобов'язання			
Заборгованість перед НБУ	10	9 801	12 394
Заборгованість перед банками та іншими фінансовими організаціями	11	103	234

МСФЗ		КОРОТКИЙ КУРС	
Кошти клієнтів	12	230 319	212 714
Випущені боргові цінні папери		2	2
Поточне зобов’язання з податку на прибуток	19	5	3
Відстрочене зобов’язання з податку на прибуток	19	93	107
Резерви, інші фінансові та нефінансові зобов’язання	13	4 801	4 405
Субординований борг		134	129
Усього зобов’язань		245 258	229 988
Капітал			
Акціонерний капітал		206 060	206 060
Емісійний дохід		23	23
Резерв переоцінки приміщень		710	782
Нереалізований збиток від інвестиційних цінних паперів		(2 703)	(479)
Результат від операцій з акціонером		12 174	12 174
Резерв переоцінки валют		27	27
Накопичений дефіцит		(190 187)	(193 706)
Чисті активи, що належать акціонеру Банку		26 104	24 881
Частка неконтролюючих учасників		1	1
Усього капіталу		26 105	24 882
Усього зобов’язань та капіталу		271 363	254 870

Консолідований звіт про прибуток чи збиток та інший сукупний дохід

У мільйонах українських гривень	Прим.	9 місяців 2018 р.	9 місяців 2017 р.
Процентні доходи	14	21 273	18 360
Процентні витрати	14	(10 551)	(14 267)
Чистий процентний дохід		10 722	4 093
Відрахування до резерву на знецінення кредитів та авансів клієнтам	6	(6 094)	(7 224)
Відрахування до резерву на знецінення грошових коштів та їх еквівалентів	4	(8)	—
Чисті процентні доходи після вирахування резерву на знецінення кредитів та авансів клієнтам і грошових коштів та їх еквівалентів		4 620	(3 131)
Доходи за виплатами та комісійними	15	14 788	9 099
Витрати за виплатами та комісійними	15	(3 098)	(2 084)
Прибутки мінус збитки від операцій з іноземною валютою та своп-контрактів		1 298	808
Прибутки мінус збитки від переоцінки іноземної валюти	17	104	1 042
Прибутки мінус збитки від реалізації інвестиційних цінних паперів		3	—
Збитки мінус прибутки від переоцінки інвестиційних цінних паперів	7	(3 740)	(429)
Збитки мінус прибутки від переоцінки кредитів	6	(9)	—
Інші операційні доходи		1 145	1 137
Адміністративні та інші операційні витрати	18	(9 996)	(8 007)
Прибуток/Збиток до оподаткування		5 115	(1 565)
Витрати з податку на прибуток	19	(3)	(25)
Чистий прибуток/збиток за рік		5 112	(1 590)
Інші сукупні доходи/витрати:			
Статті, які будуть у подальшому рекласифіковані у прибуток чи збиток:			
Фінансові інструменти, що визнаються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід:			

ДЛЯ ПРАКТИКІВ			
- нереалізований збиток/прибуток від інвестиційних цінних паперів	7	(1 278)	1 928
- ефект на податок на прибуток		—	—
Статті, які не будуть рекласифіковані у прибуток чи збиток:			
Приміщення:			
- ефект на податок на прибуток		5	—
Інші сукупні (витрати)/доходи		(1 273)	1 928
Усього сукупні доходи за період		3 839	338
Прибуток/збито), що належить:			
Акціонеру Банку		5 112	(1 590)
Прибуток/збиток за звітний період		5 112	(1 590)
Усього сукупних доходи, що належать: Акціонеру Банку		3 839	1545
Усього доходи		3 839	1545
Базисний та скоригований дохід/збиток на акцію щодо прибутку, який належить Акціонеру Банку (у гривнях на акцію)		6,95	(4,72)

Консолідований звіт про зміни капіталу

	Належить Акціонеру Банку										Частка неконтролюючих учасників	Усього капіталу
	Прим.	Акціонерний капітал	Емісійний дохід	Внески у капітал	Резерв переоцінки приміщень	Нереалізований збиток від інвестиційних цінних паперів	Результат від операцій з акціонером	Резерв переоцінки валют	Накопичений дефіцит	Усього		
У мільйонах українських гривень												
Залишок на 1 січня 2017		50 695	23	111 591	820	521	9 934	29	(174 327)	(714)	1	(713)
Прибуток за звітний період		—	—	—	—	—	—	—	(1 590)	(1 590)	—	(1 590)
Інші сукупні збитки за звітний період		—	—	—	—	1 928	—	—	—	1 928	—	1928
Усього інших сукупних доходи/збитки за звітний період		—	—	—	—	1 928	—	—	(1 590)	338	—	338
Збільшення акціонерного капіталу, профінансоване за рахунок державних облігацій		—	—	32 300	—	—	—	—	—	32 300	—	32 300
Результат від первісного визнання державних боргових цінних паперів, отриманих як внесок в акціонерний капітал		—	—	—	—	—	3 135	—	—	3 135	—	3 135
Переведення внесків у акціонерний капітал		116 800	—	(116 800)	—	—	—	—	—	—	—	—
Інше зменшення акціонерного капіталу		—	—	(4 591)	—	—	—	—	4 591	—	—	—
Переведення дооцінки приміщення в складі нерозподіленого прибутку		—	—	—	(15)	—	—	—	15	—	—	—
Залишок за 30 вересня 2017		167 495	23	22 500	805	2 449	13 069	29	(171 311)	35 059	1	35 060
Залишок на 1 січня 2018		206 060	23	-	782	(479)	12 174	27	(193 706)	24 881	1	24 882
Застосування МСФЗ 9	3	—	—	—	—	(946)	—	—	(1 645)	(2 591)	1	(2 591)

МСФЗ											
КОРОТКИЙ КУРС											
Скоригований залишок на 1 січня 2018 (після трансформації)	206 060	23	—	782	(1 425)	12 174	27	(195 351)	22 290	1	22 291
Прибуток за звітний період	—	—	—	—	—	—	—	5 112	5 112	—	5 112
Інші сукупні доходи/збитки за звітний період	—	—	—	5	(1 278)	—	—	—	(1 273)	—	(1 273)
Усього інших сукупних доходів/збитків за звітний період	—	—	—	5	(1 278)	—	—	5 112	3 839	—	3 839
Рекласифікація фінансового активу у інші активи	—	—	—	(31)	—	—	—	31	—	—	—
Вибуття активу	—	—	—	(32)	—	—	—	32	—	—	—
Виплата дивідендів	—	—	—	м	—	—	—	(25)	(25)	—	(25)
Переведення резервів	—	—	—	(14)	—	—	—	—	—	—	—
Залишок за 30 вересня 2018	206 060	23	—	710	(2 703)	12 174	27	(190 187)	26 104	1	26 105

Консолідований звіт про рух грошових коштів

У мільйонах українських гривень	9 місяців 2018 р.	9 місяців 2017 р.
Грошові потоки від операційної діяльності		
Проценти отримані	19 300	14 621
Проценти сплачені	(10 597)	(14 262)
Виплати та комісійні отримані	14 788	9 099
Виплати та комісійні сплачені	(3 098)	(2 084)
Дохід, отриманий від вбудованих похідних фінансових інструментів	—	65
Дохід, отриманий від операцій з іноземною валютою	1 426	808
Сплачені витрати, пов’язані з персоналом	(4 009)	(3 215)
Адміністративні та інші операційні витрати сплачені, крім сплачених витрат, пов’язаних з персоналом	(4 203)	(3 667)
Інші операційні доходи отримані	1 142	1 137
Податок на прибуток сплачений	(12)	—
Грошові потоки, отримані від операційної діяльності, до змін в операційних активах та зобов’язаннях	14 737	2 502
Зміни в операційних активах та зобов’язаннях		
Чисте зменшення/збільшення залишків обов’язкового резерву	1	(30)
Чисте зменшення/збільшення заборгованості банків	300	(2 375)
Чисте збільшення кредитів та авансів клієнтам	(10 272)	(8 344)
Чисте зменшення інших фінансових активів	290	32
Чисте збільшення інших активів	(432)	(36)
Чисте збільшення заборгованості перед НБУ	(1 500)	-
Чисте зменшення заборгованості перед банками та іншими фінансовими організаціями	(133)	(2 358)
Чисте збільшення коштів клієнтів	17 240	20 307
Чисте зменшення резервів, інших фінансових та нефінансових зобов’язань	(775)	(608)
Чисті грошові кошти, отримані від операційної діяльності	19 456	9 090
Грошові потоки від інвестиційної діяльності		
Надходження від продажу приміщень, удосконалень орендованого майна та обладнання	9	26
Придбання приміщень, удосконалень орендованого майна та обладнання	(793)	(365)

ДЛЯ ПРАКТИКІВ		
Надходження від продажу та погашення інвестиційних цінних паперів, що визнаються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід	651	1 400
Надходження від продажу та погашення інвестиційних цінних паперів, що визнаються за справедливою вартістю через прибутки та збитки	89	-
Придбання інвестиційних цінних паперів, що визнаються за справедливою вартістю через інший сукупний дохід	(13 550)	(3 823)
Придбання інвестиційних цінних паперів, що визнаються за амортизованою вартістю	(2 614)	(96 119)
Надходження від погашення інвестиційних цінних паперів, що визнаються за амортизованою вартістю	3 305	95 814
Чисті грошові кошти, використані в інвестиційній діяльності	(12 903)	(3 067)
Грошові потоки від фінансової діяльності		
Погашення кредиту рефінансування НБУ	(1 000)	(6 075)
Виплата дивідендів	(25)	-
Чисті грошові кошти, використані у фінансової діяльності	(1 025)	(6 075)
Вплив зміни курсів обміну на грошові кошти та їх еквіваленти	(235)	98
Чисте збільшення грошових коштів та їх еквівалентів	5 293	46
Грошові кошти та їх еквіваленти на початок року	23 501	28 734
Вплив зміни очікуваних кредитних збитків на грошові кошти та їх еквіваленти	(4)	-
Грошові кошти та їх еквіваленти на кінець звітного періоду	28 790	28 780

Джерело: <https://privatbank.ua/>

Зазвичай кількість приміток у проміжній звітності є набагато меншою, ніж у річній. Наприклад, у розглянутій консолідованій проміжній звітності Групи «ПриватБанк» Примітки представлені такими розділами:

- вступ (містить загальну інформацію про банк);
- умови, в яких працює банк (містить опис економічного середовища);
- основи подання проміжної скороченої фінансової звітності (містить коментар про відповідність МСБО 34, а також інформацію про облікову політику);
- розшифрування до окремих статей основних форм звітності (п. 4—19);
- аналіз за сегментами;
- операції з пов’язаними сторонами;
- події після закінчення звітного періоду.

У прикладі 9.2.3 наведено розкриття окремих статей Звіту про фінансовий стан та Звіту про прибутки та збитки та інший сукупний дохід у примітках до проміжної фінансової звітності Групи «ПриватБанк» за 9 місяців 2018 року.

Приклад 9.2.3
Група «ПриватБанк»
Примітки до консолідованої проміжної скороченої фінансової звітності за дев’ять місяців, що закінчились 30 вересня 2018 р.

<...>	
8. Інвестиційна нерухомість	
У мільйонах українських гривень	Інвестиційна нерухомість
Балансова вартість на 1 січня 2017 р.	1 358
Збиток від уцінки	(779)
Балансова вартість на 31 грудня 2017 р.	579
Збиток від уцінки	2 877
Рекласифікація фінансового активу в інші активи	(30)
Балансова вартість на 30 вересня 2018 р.	3 426
<...>	

18. Адміністративні та інші операційні витрати

У мільйонах українських гривень	9 місяців 2018 р.	9 місяців 2017 р.
Витрати, пов'язані з персоналом	4 026	3 186
Відрахування до Фонду гарантування вкладів фізичних осіб	1 253	1 091
Резерв під юридичні ризики	821	-
Професійні послуги	767	127
Оренда	501	448
Амортизація приміщень, удосконалень орендованого майна, обладнання та нематеріальних активів	445	405
Податки, крім податку на прибуток	432	370
Витрати на комунальні послуги та господарські потреби	399	310
Утримання приміщень, удосконалень орендованого майна та обладнання	309	349
Поштові витрати та витрати на послуги зв'язку	298	284
Транспортні витрати	84	97
Витрати на страхування	41	308
Резерви на інші фінансові активи та інші активи	-	691
Інше	620	341
Усього адміністративних та інших операційних витрат	9 996	8 007

До складу витрат, пов'язаних з персоналом, включений єдиний соціальний внесок у сумі 683 мільйони гривень (за 9 місяців 2017 року: 524 мільйонів гривень). Соціальні відрахування здійснюються до Державного пенсійного фонду за планом із встановленими внесками.

<...>

Джерело: <https://privatbank.ua/>

9.3. Основи складання консолідованої фінансової звітності

Одним з поширених способів зміцнення позицій у бізнес-середовищі та отримання додаткових ресурсів є процес об'єднання підприємств, інакше кажучи — створення групи об'єднаних компаній. Основним джерелом інформації про такі об'єднання є консолідована фінансова звітність, головне призначення якої — комплексне подання інформації про фінансовий стан та результати діяльності материнської компанії та її дочірніх підприємств як єдиної бізнес-одиниці. Така звітність надає більше інформації зацікавленим сторонам для прийняття управлінських рішень, ніж окремі фінансові звіти учасників групи. Міжнародні стандарти містять чіткі правила складання та подання інформації у межах консолідованої фінансової звітності.

Сутність та умови складання

Облікові вимоги до складання та основні принципи подання консолідованої фінансової звітності містяться в МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність». Основна умова застосування зазначеного стандарту — підприємство має **контролювати** одне чи кілька інших підприємств, що мають назву дочірніх. Отже, якщо материнська компанія контролює іншу компанія, то необхідною є консолідація, якщо ні — відображення у складі інвестицій (таблиця 9.3.1).

Таблиця 9.3.1

Форми інвестицій в інші компанії

Орієнтовна частка володіння	0—20 %	20—50 %	> 50 %	Частки у 2-х або кількох сторін, що сукупно > 50 %
Природа впливу	Опосередковане володіння	Суттєвий вплив	Контроль	Спільний контроль на підставі договору
	Фінансовий актив	Асоційоване підприємство	Дочірнє підприємство	Спільне підприємство
Метод консолідації	Інші інвестиції	Метод участі в капіталі	Повна консолідація МСФЗ 3, МСФЗ 10	Метод участі в капіталі
Стандарт, що регулює	МСФЗ 9	МСБО 28		МСФЗ 11

Під консолідованою фінансовою звітністю розуміють фінансову звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту.

Консолідовану звітність готує **материнське підприємство**, тобто той суб'єкт, який контролює інші компанії групи (схема 9.3.1). Тож логічним є висновок, що консолідація починається з моменту, коли інвестор отримує контроль над об'єктом інвестування, і припиняється, коли такий контроль втрачено.

Аби переконатися у факті наявності контролю зазвичай вдаються до таких дій:

- розглядають мету та структуру, а також особливості управління об'єкта інвестування;
- ідентифікують значущі види діяльності об'єкта інвестування (купівля-продаж товарів і послуг, дослідження та розробка новітньої продукції тощо) та способи ухвалення рішень щодо такої діяльності;
- аналізують, чи має інвестор права на керування значущими видами діяльності;
- з'ясовують, чи зазнає інвестор ризиків, пов'язаних з результатами діяльності об'єкта інвестування та чи може він скористатися своїми владними повноваженнями щодо об'єкта інвестування задля впливу на власні результати діяльності.

Важливо розуміти, що у фінансовій звітності материнського та дочірніх підприємств має бути однакова **звітна дата**. Якщо цю умову не виконано, то дочірнє підприємство мусить готувати додаткову фінансову інформацію на звітну дату материнського підприємства. У виключних випадках допускається розбіжність у датах між материнським та дочірніми підприємствами у 3 місяці. Крім того, при складанні консолідованої звітності важливо застосовувати **єдині облікові політики** для подібних операцій та подій за подібних обставин. Якщо хтось із учасників використовує інші політики, то для потреб консолідованої звітності треба здійснити відповідні узгодження.

На необхідності складання консолідованої звітності наголошено і в **Законі «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»**. Приміром, у ст. 12 Закону зазначено, що підприємства, які контролюють інші підприємства, крім фінансових звітів про власні господарські операції, зобов'язані складати та подавати консолідовану фінансову звітність. При цьому **дозволено не подавати таку звітність** за умови, що разом із контрольованими підприємствами показники материнської компанії на дату складання річної фінансової звітності не перевищують 2-х із 3-х таких критеріїв:

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

Консолідована звітність	
Складеться, коли материнська компанія контролює об'єкт, тобто виконуються УСІ такі умови:	Материнська компанія НЕ подає консолідовану звітність, якщо вона відповідає УСІМ таким умовам:
інвестор має <i>владні повноваження</i> щодо об'єкта інвестування	є <i>дочірнім підприємством</i> іншої компанії, власники якої не заперечують факт неподання
інвестор <i>зазнає ризиків</i> або має <i>права на змінні результати діяльності</i> об'єкта інвестування	боргові інструменти або інструменти капіталу <i>не перебувають в обігу на публічному ринку</i>
інвестор може <i>використовувати владні повноваження</i> щодо об'єкта інвестування з <i>метою впливу на свої результати</i>	<i>не звітує комісії з цінних паперів</i>
	її <i>материнське підприємство складає консолідовану звітність</i>

Схема 9.3.1. Умови застосування МСФЗ 10

Основні процедури консолідації

МСФЗ 10 виділяє три ключові процедури консолідації звітності материнської компанії (МК) з її дочірніми компаніями (ДК), що мають здійснюватися послідовно (схема 9.3.2). На першому етапі слід *об'єднати подібні статті* активів, зобов'язань, капіталу, доходів і витрат, а також грошових потоків материнської компанії з аналогічними статтями її дочірніх підприємств.

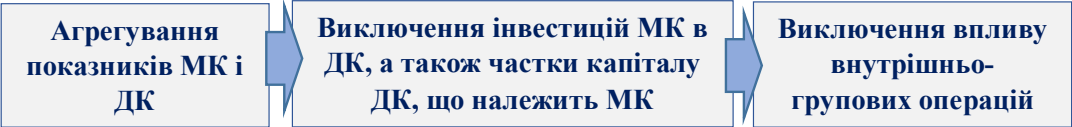


Схема 9.3.2. Порядок застосування процедур консолідації

На другому етапі, аби консолідована фінансова звітність містила фінансову інформацію про групу як єдиний господарюючий суб'єкт, необхідно *включити інвестиції* в кожен дочірню компанію у материнської компанії, а також *частки материнської компанії* в капіталі у кожного дочірнього підприємства. Отже, консолідована звітність містить статутний капітал лише материнської компанії. Зверніть увагу, що в консолідованому звіті необхідно подавати *неконтрольовані частки* участі у власному капіталі окремо від капіталу власників материнської компанії, якщо частка володіння дочірньою компанією є меншою за 100 %. Під неконтрольованими частками участі розуміємо власний капітал дочірнього підприємства, що не відноситься прямо чи опосередковано до материнського підприємства. Таким чином, прибуток або збиток, а також кожний елемент іншого сукупного доходу відносяться до материнського підприємства і неконтрольованих часток. Відповідно до вимог МСФЗ, три компоненти *неконтрольованих часток* в об'єкті інвестування оцінюються на дату придбання. Передбачено *два методи*: 1) за справедливою вартістю; 2) як пропорційна частина неконтрольованої частки в ідентифікованих чистих активах дочірнього підприємства.

Спосіб розрахунку неконтрольованої частки пов'язаний із розрахунком *гудвілу* — активу, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, отримані в результаті об'єднання бізнесу. Материнська компанія має визнати *гудвіл на дату придбання*, розрахований як перевищення витрат на придбання і неконтролюючої частки над вартістю ідентифікованих придбаних чистих активів. При цьому: витрати на придбання можуть включати комісію посередника, оплату консультативних, юридичних послуг, послуг з бухгалтерського обліку, оцінки, інших професійних або консультаційних послуг, витрати на реєстрацію та випуск боргових і пайових цінних паперів, інші витрати, яких зазнає покупець при здійсненні об'єднання бізнесу; ідентифіковані придбані активи включають основні засоби, запаси, дебіторську заборгованість і прийняті зобов'язання, за справедливою вартістю на дату придбання. Гудвіл відображають у консолідованому звіті про фінансовий стан у розділі довгострокових активів. Зауважимо, що зменшення корисності гудвілу з моменту придбання враховується при розрахунку нерозподіленого прибутку групи. Третій етап пов'язаний з виключенням *результатів внутрішньогрупових операцій*, якщо такі мали місце між материнською та дочірніми компаніями. Необхідно повністю виключити внутрішньогрупові активи, зобов'язання і капітал, доходи та витрати, а також потоки коштів за внутрішньогруповими операціями. Це можуть бути операції з реалізації товарів та послуг всередині групи, розрахункові операції між компаніями групи, операції, пов'язані із взаємними інвестиціями тощо.

Приклад 9.3.1

Компанія МК 31.12.2018 р. придбала 35 000 акцій компанії ДК (усього випущено 50 000 звичайних акцій) за 700 000 тис. грн. Справедлива вартість активів ДК на дату придбання була близькою до їх балансової вартості. Виняток — земельна ділянка під складським комплексом, його справедлива вартість на дату придбання є вищою за балансову вартість на 120 тис. грн. Протягом 2019 р. МК реалізувала ДК товари (будівельний інструмент) на суму 70 000 тис. грн (без урахування ПДВ), собівартістю 50 000 тис. грн. Станом на 31.12.2019 р. товари не реалізовано зовнішньому покупцю, вони перебувають на складі ДК. Розрахунки за ними не здійснено. Протягом 2019 року за оцінками експертів корисність гудвілу зменшилася на 20 %. У таблиці 9.3.2 подано Звіт про фінансовий стан ДК станом на 31.12.2018 р.

Таблиця 9.3.2
Звіт про фінансовий стан ДК на 31.12.2018 р.

тис. грн			
Активи	Сума	Капітал і зобов'язання	Сума
Основні засоби	670 000	Акціонерний капітал	507 000
Усього необоротні активи	670 000	Нерозподілений прибуток	43 000
Запаси	150 000	Усього капітал:	550 000
Дебіторська заборгованість	15 000	Банківські кредити	50 000
Грошові кошти та їх еквіваленти	65 000	Кредиторська заборгованість	300 000
Усього оборотні активи	230 000	усього зобов'язання	350 000
Разом	900 000	Разом	900 000

У таблиці 9.3.3 подано окремі Звіти про фінансовий стан МК та ДК станом на 31.12.2019 р.

Таблиця 9.3.3

Звіт про фінансовий стан ДК на 31.12.2019 р.

тис. грн

Активи	МК	ДК	Капітал і зобов'язання	МК	ДК
Основні засоби	950 000	790 000	Акціонерний капітал	1 210 000	507 000
Інвестиції в ДК	700 000		Нерозподілений прибуток	720 000	81 000
Запаси	850 000	620 000	Банківські кредити	600 000	204 000
Дебіторська заборгованість	505 000	20 000	Кредиторська заборгованість	550 000	700 000
Грошові кошти та їх еквіваленти	75 000	62 000			
Усього	3 080 000	1 492 000	Усього	3 080 000	1 492 000

Визначимо показники консолідованого звіту про фінансовий стан групи станом на 31.12.2019 р. МК контролює 70 % ДК (35 000 : 50 000 = 0,7).

Чисті активи ДК включатимуть вартість капіталу ДК та коригування справедливої вартості основних засобів (таблиця 9.3.4).

Таблиця 9.3.4

Вартість чистих активів ДК

тис. грн

Статті	31.12.2018 р.	31.12.2019 р.	Зміна
Акціонерний капітал	507 000	507 000	—
Нерозподілений прибуток	43 000	81 000	+38 000
Коригування вартості ОЗ	120 000	120 000	—
Чисті активи	670 000	708 000	+38 000

Розрахуємо гудвіл:

- 1) вартість придбання 700 000 тис. грн;
- 2) справедлива вартість чистих активів ДК, що належать МК на дату придбання:
 $670\,000 \cdot 70\% = 469\,000$ тис. грн.;
- 3) гудвіл на дату придбання (31.12.2018 р.): $700\,000 - 469\,000 = 231\,000$ тис. грн.;
- 4) гудвіл на 31.12.2019 р. (з урахуванням зменшення корисності):
 $231\,000 - 231\,000 \cdot 20\% = 184\,800$ тис. грн.

Розрахуємо нерозподілений прибуток групи та неконтрольовану частку на 31.12.2019 р. (таблиця 9.3.5).

Таблиця 9.3.5

Вартість чистих активів ДК

тис. грн

Показник	31.12.2019 р.	Розрахунок
Нерозподілений прибуток МК	720 000	Переносимо з таблиці 9.3.3
Внутрішньогруповий прибуток	(20 000)	$70\,000 - 50\,000 = 20\,000$ тис. грн — прибуток, отриманий в результаті продажів всередині групи
Частка МК у зростанні прибутку ДК після придбання	26 600	$38\,000 \times 70\% = 26\,600$ тис. грн
Зменшення корисності гудвілу	(46 200)	$231\,000 \times 20\% = 46\,200$ тис. грн
Нерозподілений прибуток групи	680 400	$720\,000 - 20\,000 + 26\,600 - 46\,200 = 680\,400$ тис. грн
Неконтрольована частка	212 400	$708\,000 \times 30\% = 212\,400$ тис. грн

Визначимо основні показники консолідованого звіту про фінансовий стан групи на 31.12.2019 р. (таблиця 9.3.6).

Таблиця 9.3.6

Консолідований звіт про фінансовий стан на 31.12.2019 р.

тис. грн

Стаття	МК	ДК	Агрегація	Коригування	Група
Основні засоби	950 000	790 000	1 740 000	120 000	1 860 000
Гудвіл	—	—	—	184 800	184 800
Інвестиції в ДК	700 000	—	700 000	(700 000)	—
Запаси	850 000	620 000	1 470 000	(20 000)	1 450 000
Дебіторська заборгованість	505 000	20 000	525 000	(70 000)	455 000
Грошові кошти та їх еквіваленти	75 000	62 000	137 000	—	137 000
Усього активи:	3 080 000	1 492 000	4 572 000	(485 200)	4 086 800
Акціонерний капітал	1 210 000	507 000	1 717 000	(507 000)	1 210 000
Нерозподілений прибуток	720 000	81 000	801 000	(120 600)* *680 400 – 801 000	680 400 (таблиця 9.3.5)
Усього власний капітал	1 930 000	588 000	2 518 000	(627 600)	1 890 400
Неконтрольована частка	—	—	—	212 400	212 400
Банківські кредити	600 000	204 000	804 000	—	804 000
Кредиторська заборгованість	550 000	700 000	1 250 000	(70 000)	1 180 000
Усього зобов'язання	1 150 000	904 000	2 054 000	(70 000)	1 984 000
Усього пасиви	3 080 000	1 492 000	4 572 000	(485 200)	4 086 800

Коментарі до проведених коригувань наведено в таблиці 9.3.7.

Таблиця 9.3.7
Здійснені коригування задля консолідації фінансової звітності

тис. грн

Стаття	Коригуван ня	Коментар
Основні засоби	120 000	Сума, на яку балансова вартість земельної ділянки була нижчою за його справедливую вартість.
Гудвіл	184 800	Гудвіл виникає лише в консолідованій звітності. Розрахунок наведено на початку розв’язання прикладу.
Інвестиції в ДК	(700 000)	Виключаємо інвестиції материнської компанії в дочірню
Запаси	(20 000)	Виключаємо нереалізований прибуток, пов’язаний із внутрішньогруповою операцією продажу товарів
Дебіторська заборгованість	(70 000)	Виключаємо розрахунки за внутрішньогруповою операцією продажу товарів
Грошові кошти та їх еквіваленти	—	—
Усього активи:	(485 200)	
Акціонерний капітал	(507 000)	У консолідованій звітності відображається тільки статутний капітал материнської компанії
Нерозподілений прибуток	(120 600)* *680 400 – 801 000	Нерозподілений прибуток групи розраховано в таблиці 9.3.5, а зазначену у колонці 2 суму отримано шляхом різниці між нерозподіленим прибутком розрахованим та агрегованим
Усього власний капітал	(627 600)	
Неконтрольована частка	212 400	Розраховано в таблиці 9.3.5. Виникає, оскільки материнське підприємство володіє менше ніж 100 % дочірнього
Банківські кредити	—	
Кредиторська заборгованість	(70 000)	Виключаємо розрахунки за внутрішньогруповою операцією продажу товарів
Усього зобов’язання	(70 000)	
Усього пасиви	(485 200)	

Розкриття інформації

Крім безпосереднього застосування процедур консолідації, результати якої відображено в консолідованих формах фінансової звітності, підприємству слід розкривати інформацію про окремі аспекти консолідації у примітках до консолідованої звітності. Необхідно надавати інформацію про важливі судження та припущення, які зроблено (та зміни у них) з визначенням того, що материнська компанія має контроль над іншим суб’єктом господарювання, тобто об’єктом інвестування. Вимоги до розкриття зазначеної інформації містяться у МСФЗ (IFRS) 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб’єктах господарювання».

Підприємству слід наводити інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності зрозуміти *склад групи*, а також отримати уявлення про те, які неконтрольовані частки участі мають місце у діяльності групи та її грошових потоків.

Крім того, *користувачі повинні мати змогу оцінити*:

- характер та масштаби суттєвих обмежень здатності підприємства мати доступ до активів (або використовувати їх) та погашати зобов’язання групи;
 - характер ризиків, пов’язаних із частками участі у консолідованих структурованих суб’єктах господарювання, та зміни таких ризиків;
 - наслідки змін у частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю;
 - наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду.
- Якщо фінансову звітність дочірнього підприємства, використану при консолідації фінансової звітності, *складено на дату або за період, що відрізняється від дати або періоду консолідованої фінансової звітності*, то підприємство розкриває:
- дату кінця звітного періоду фінансової звітності такого дочірнього підприємства;
 - причину використання іншої дати або періоду.
- Якщо *неконтрольовані частки участі в дочірніх підприємствах є суттєвими*, то підприємству слід зазначити:
- назву дочірнього підприємства;
 - основне місце бізнесу (та країну реєстрації, якщо вона відрізняється від основного місця бізнесу) дочірнього підприємства;
 - пропорційний відсоток часток власності, утримуваних неконтрольованими частками;
 - пропорційний відсоток прав голосу, утримуваних неконтрольованими частками, якщо він відрізняється від пропорційного відсотка утримуваних часток власності;
 - прибуток або збиток, віднесений до неконтрольованих часток дочірнього підприємства протягом звітного періоду;
 - накопичені неконтрольовані частки дочірнього підприємства на кінець звітного періоду;
 - зведену фінансову інформацію про дочірнє підприємство.
- За певних умов може бути необхідним також розкриття *такої інформації*:
- умови будь-яких контрактних угод, які можуть вимагати від материнського підприємства чи його дочірніх підприємств надати фінансову підтримку консолідованому структурованому підприємству;
 - якщо фінансову підтримку надано — вид та обсяг наданої підтримки, а також причини її надання;
 - графік впливу на власний капітал щодо до власників материнського підприємства, будь-яких змін його частки власності у дочірньому підприємстві, що не призводить до втрати контролю;
 - якщо протягом звітного періоду втрачено контроль над дочірнім підприємством, то необхідно розкрити наслідки втрати такого контролю.
- Зверніть увагу, що підприємство може не консолідувати свою фінансову звітність, якщо його визнано *інвестиційним суб’єктом господарювання*. Такому суб’єкту є властивим:
- отримання коштів від одного або кількох інвесторів з метою надання такому інвесторові (інвесторам) послуг з управління інвестиціями;
 - наявність зобов’язання перед інвестором (інвесторами) в тому, що мета його бізнесу полягає в інвестуванні винятково для отримання доходу від збільшення капіталу, інвестиційного доходу або і першого, і другого;
 - вимірювання та оцінка результативності практично всіх інвестицій на основі справедливої вартості.
- Якщо материнське підприємство визначає, що *воно є інвестиційним суб’єктом господарювання*, то *слід розкрити інформацію* про важливі судження та припущення, зроблені підприємством у процесі визначення того, чи є воно інвестиційним суб’єктом господарювання. Якщо інвестиційному суб’єктові господарювання бракує одного або кількох типових характеристик інвестиційного суб’єкта господарювання (наявність більше, ніж однієї інвестиції; наявність більше, ніж одного інвестора; наявність інвесторів, які не є пов’язаними

сторонами підприємства; наявність часток власності у формі власного капіталу або подібних часток), то він розкриває причини для висновку про те, що попри це, він є інвестиційним суб'єктом господарювання.

Розкриття інформації про основні припущення застосовані при консолідації згідно з вимогами МСФЗ наведено у *прикладі 9.3.2* на базі звітності АТ «Українська залізниця» за 2017 рік.

Приклад 9.3.2

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

1. Сфера діяльності та структура групи

<...>

Підприємства, включені до консолідованої звітності

Нижче подано назви підприємств, фінансова звітність яких включена до консолідованої фінансової звітності станом на 31 грудня:

	2017	2016
1. ПАТ «Українська залізниця»	Материнська компанія	Материнська компанія
2. ПрАТ «Дніпропетровський тепловозоремонтний завод»	100 %	100 %
3. ПрАТ «Запорізький електровозоремонтний завод»	100 %	100 %
4. ПрАТ «Львівський локомотиворемонтний завод»	100 %	100 %
5. ПрАТ «Київський електровагоноремонтний завод»	100 %	100 %
6. ПрАТ «Коростенський завод залізобетонних шпал»	100 %	100 %
7. ПрАТ «Гніваньський завод спецзалізобетону»	100 %	100 %
8. ПрАТ «Київський електротехнічний завод «Трансигнал»	100 %	—
9. ПрАТ «СК «Таст-Гарантія» (Примітка 16)	65,62%	65,62%

До складу ПАТ «Укрзалізниця» входять 6 регіональних філій та 28 філій, дані яких були включені в цю консолідовану фінансову звітність. Товариство продовжує внутрішню реорганізацію та формує цільову структуру компанії з виділенням ринково-орієнтованих підрозділів. Протягом 2017 року розпочали діяльність новостворені філії товариства: «Пасажирська компанія», «Енергоремтранс», «Центр діагностики залізничної інфраструктури» та «Центр будівельно-монтажних робіт та експлуатації будівель і споруд».

<...>

3. Основа складання фінансової звітності

<...>

Основа складання консолідованої фінансової звітності

Фінансова звітність підприємств Групи складена на ту ж звітну дату, з використанням єдиної облікової політики. Коригування здійснювалися для приведення у відповідність будь-яких можливих відхилень в обліковій політиці.

Контроль здійснюється в тому випадку, якщо Група наражається на ризики зміни доходів від участі в об'єкті інвестування або має право на отримання таких доходів, а також можливість впливати на ці доходи через здійснення своїх повноважень щодо об'єкта інвестування. Зокрема, Група контролює об'єкт інвестицій тільки в тому випадку, якщо виконуються такі умови:

- наявність у Групи повноважень щодо об'єкта інвестицій (в тому числі існують права, що забезпечують поточну можливість управляти значною діяльністю об'єкта інвестицій);
- наявність у Групи ризиків зміни доходів від участі в об'єкті інвестування або прав на отримання таких доходів;
- наявність у Групи можливості використовувати свої повноваження для впливу на величину доходів.

Як правило, передбачається, що більшість прав голосу обумовлює наявність контролю. Для підтвердження такого припущення і при наявності у Групи менше більшості прав голосу або аналогічних прав стосовно об'єкта інвестування, Група враховує всі доречні факти та обставини при оцінці наявності повноважень щодо даного об'єкта інвестицій:

- угода(и) з іншими власниками права голосу в об'єкті інвестицій;
- права, передбачені іншими угодами;
- права голосу і потенційні права голосу, наявні у Групи.

Група повторно аналізує наявність контролю над об'єктом інвестування, якщо факти та обставини свідчать про зміну одного або декількох з трьох компонентів контролю. Консолідація дочірнього підприємства починається, коли Група отримує контроль над дочірнім підприємством, і припиняється, коли Група втрачає контроль над дочірнім підприємством. Активи, зобов'язання, доходи і витрати дочірнього підприємства, придбання або вибуття якого відбулося протягом року, включаються до консолідованої фінансової звітності з дати отримання Групою контролю і відображаються до дати втрати Групою контролю над дочірнім підприємством.

Прибуток або збиток і кожен компонент іншого сукупного доходу відносяться на акціонерів Групи і неконтрольованих часток навіть у тому випадку, якщо це призводить до негативного сальдо у неконтрольованих частках. При необхідності фінансова звітність дочірніх підприємств коригується для приведення облікової політики таких організацій у відповідність до облікової політики Групи. Усі внутрішньогрупові сальдо та операції, а також нереалізований прибуток, що виникає у результаті внутрішньогрупових операцій, були повністю виключені при складанні консолідованої фінансової звітності.

Зміна частки участі в дочірньому підприємстві без втрати контролю враховується як операція з власним капіталом. Якщо Група втрачає контроль над дочірнім підприємством, вона припиняє визнання відповідних активів (у тому числі гудвілу), зобов'язань, неконтрольованих часток участі та інших компонентів власного капіталу і визнає понесені прибуток або збиток у складі прибутку або збитку. Решта інвестиції визнаються за справедливою вартістю.

<...>

16. Власний капітал

<...>

На початку 2016 року ПАТ «Укрзалізниця» переформила у власність 65,62 % корпоративних прав ПрАТ «СК «Таст-Гарантія» в рамках процесу Реорганізації. Основною діяльністю ПрАТ «СК «Таст-Гарантія» є надання послуг у сфері страхування, крім страхування життя. Вартість активів дочірньої компанії становила 14 854 тис. грн станом на 31 грудня 2016 року. Сукупний збиток Групи за 2016 рік включав 147 тис. грн прибутку дочірньої компанії.

Частка прибутку сплачена до державного бюджету

Протягом 2017 року дочірні підприємства ПАТ «Укрзалізниця» сплатили частку прибутку напряду до державного бюджету в розмірі 6 513 тис. грн (2016 рік — 794 тис. грн).

<...>

Джерело: <http://www.uz.gov.ua/>

Як наочний приклад результату консолідації наведемо витяг зі Звіту про фінансовий стан та Звіту про сукупний дохід АТ «Українська залізниця» за 2017 рік (*приклад 9.3.3*).

Приклад 9.3.3

Акціонерне товариство «Українська залізниця»

Консолідована фінансова звітність за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.

<...>

Консолідований Звіт про фінансовий стан

(у тисячах українських гривень)

	Примітки	2017	2016
Активи			
Необоротні активи			
Основні засоби	9	235 741 862	248 022 035
Інвестиції в асоційовані підприємства	10	632 366	760 591
<...>			

МСФЗ		КОРОТКИЙ КУРС	
		249 078 750	251 108 547
Оборотні активи			
<...>		15 365 913	15 743 469
Усього активи		264 444 663	266 852 016
Власний капітал та зобов’язання			
Власний капітал			
Статутний капітал	16	229 879 115	229 879 115
Додатковий капітал		18 899 383	19 597 430
Непокритий збиток		(38 006 503)	(38 668 315)
		210 771 995	210 808 230
Неконтрольована частка		4 983	4 889
		210 776 978	210 813 119
Довгострокові зобов’язання			
<...>		29 967 087	26 850 266
Короткострокові зобов’язання			
<...>		23 700 598	29 188 631
Усього зобов’язань		53 667 685	56 038 897
Власний капітал та зобов’язання		264 444 663	266 852 016

Консолідований звіт про сукупний дохід (у тисячах українських гривень)				
	Примітки	2017	2016	
Дохід від реалізації <...>				
Усього доходу від реалізації		73 938 151	66 570 164	
Операційні витрати <...>				
Усього операційних витрат		(68 603 550)	(64 728 154)	
Операційний прибуток <...>		5 334 601	1 842 010	
Частка в збитку асоційованих підприємств	10	(166 780)	(13 597)	
Прибуток/збиток до оподаткування		772 093	(7 115 749)	
Витрати з податку на прибуток	20	(657 544)	(206 292)	
Прибуток/збиток за рік		114 549	(7 322 041)	
Прибуток/збиток за рік, що відноситься до:				
Власника материнської компанії		114 424	(7 322 101)	
Неконтрольованих часток		125	60	
		114 549	(7 322 041)	
Інший сукупний збиток/дохід Інший сукупний збиток/дохід, що не перекласифіковується до прибутків та збитків у наступних періодах, за вирахуванням податку на прибуток				
Витрати від перерахунку зобов’язань з визначеними виплатами	19	(136 378)	(224 801)	
Частка інших сукупних збитків/доходів асоційованих підприємств	10	(55 411)	116 827	
Інший сукупний збиток за рік, за вирахуванням податку на прибуток		(191 789)	(107 974)	
Усього сукупний збиток/дохід за рік, що відноситься до:				
власника материнської компанії		(77 365)	(7 430 075)	
неконтрольованих часток		125	60	
Усього сукупний збиток за рік, за вирахуванням податку на прибуток		(77 240)	(7 430 015)	

ДЛЯ ПРАКТИКІВ

Відповідно до вимог п. Б64 МСФЗ (IFRS) 3 «Об’єднання бізнесу» підприємству слід розкривати інформацію про кожне об’єднання бізнесу, що відбувається протягом звітного періоду (назву та опис об’єкта; дату придання; придбані частки участі в капіталі; причини об’єднання; чинники, що формують гудвіл; справедливу вартість переданої компенсації; суми, визнані станом на дату придбання для кожного основного класу придбаних активів та прийнятих зобов’язань; суму неконтрольованої частки).

Розкриття інформації про угоду з об’єднання бізнесу згідно з вимогами МСФЗ наведено у прикладі 9.3.4 на базі звітності ПАТ «Фармак» за 2017 рік.

Приклад 9.3.4
Публічне акціонерне товариство «Фармак»
Примітки до консолідованої фінансової звітності за рік, який закінчився 31 грудня 2017 р.
<...>
8. Угоди щодо придбання дочірніх підприємств
Група 3 лютого 2016 року придбала 100 % акцій компанії КВВ Котковські Вержбицьки Вегржин Сп.з.о.о, яка в свою чергу володіла 100 % акцій НОРД ФАРМ Сп.з.о.о (надалі разом – Група «Норд Фарм»).

Група «Норд Фарм» спеціалізується на маркетингу та продажах лікарських препаратів, біологічно активних добавок і медичних засобів на ринку Польщі. Для цілей такого придбання була створена компанія Фармак Інвест Лімітед за законодавством Республіки Кіпр.

Група «Норд Фарм» була придбана у рамках подальшого розширення діяльності Групи у сфері дистрибуції лікарських засобів.

Станом на 31 грудня 2016 року первинний облік угоди об’єднання бізнесу був не завершений, тому в звітності за 2016 рік були представлені оціночні величини справедливої вартості активів, зобов’язань, умовної компенсації та гудвілу.

Станом на 31 грудня 2017 року первинний облік угоди об’єднання бізнесу завершений, і попередні оцінки справедливої вартості умовної компенсації та гудвілу, зроблені в 2016 році, були уточнені.

Умовне зобов’язання
За угодою про умовну компенсацію в рамках придбання Групи «Норд Фарм» від Групи вимагається сплатити продавцям додаткову суму, яка буде залежати від розміру чистої реалізації Групи «Норд Фарм» протягом 2016—2018 років та значення маржі прибутків до виплати відсотків, податків, зносу та амортизації (EBITDA) за 2018 рік. Розмір додаткової суми може становити від нуля до 5,7 мільйонів євро. Зважаючи на фінансові показники діяльності Групи «Норд Фарм», Керівництво очікує, що станом на 31 грудня 2018 року заплановані показники не будуть досягнуті, внаслідок чого у Групи не виникне зобов’язання щодо сплати умовної винагороди. Однак остаточна сума умовної винагороди підлягає погодженню між сторонами у майбутніх періодах.

На думку Керівництва, зазначені нижче факти та обставини свідчать про те, що досягнення попередньо запланованих показників є малоімовірним:

Основною метою придбання Групи «Норд Фарм» було отримання швидкого доступу на ринок аптечних продажів Польщі. В основу умовної компенсації за придбання було покладено збільшення обсягів реалізації та прибутковості в короткостроковій перспективі (3 роки) за рахунок синергетичного ефекту від вдалого позиціонування дистриб’юторських агентів Групи «Норд Фарм» на локальному ринку та розширення лінійки представлених препаратів високорентабельними та перспективними продуктами виробництва ПАТ «Фармак». Протягом періоду оцінки з’ясувалося, що фактичні терміни значно перевищили задекларовані регуляторними органами Польщі терміни локальної/централізованої фази (30 днів) реєстрації фармацевтичних препаратів, що призвело до суттєвої затримки виведення препаратів на ринок Польщі.

При ухваленні рішення про вихід на ринок Польщі також враховувалась уніфікація законодавства України та Європейського союзу щодо спрощеної системи реєстрації фармацевтичних препаратів. Проте частина препаратів, які заздалегідь були віднесені до групи лікарських засобів, до

яких може бути застосована спрощена система, не були зареєстровані у зазначений термін. Законодавство Європейського союзу в сфері реєстрації лікарських засобів характеризується складністю трактування, що, у свою чергу, призвело до суперечливого тлумачення норм та вимог відносно класифікації та, відповідно, обсягів та якості підтвердження клінічних досліджень. Внаслідок цього реєстрація була перенесена на невизначений час.

У результаті даних фактів та обставин Група переглянула справедливу вартість умовного зобов'язання щодо операцій з придбання Групи «Норд Фарм» з 69,529 тисяч гривень до нульового значення. Як результат, загальна сума компенсації зменшилася з 260,058 тисяч гривень (до коригування) до 190,529 тисяч гривень після коригування. При цьому справедлива вартість чистих активів не змінилася. Гудвіл, який виник у результаті придбання Групи «Норд Фарм», зменшився з 254,852 тисяч гривень до 185,323 тисяч гривень після урахування усіх коригувань.

Зміни справедливої вартості умовного зобов'язання були визнані як коригування періоду оцінки, і внесені ретроспективно, за рахунок зменшення гудвілу (на суму 69,529 тисяч гривень), що спричинило відповідне коригування ефекту перерахунку іноземних валют (на суму 286 тисяч гривень) та фінансового результату в частині дисконтування (на суму 7,523 тисяч гривень) та курсових різниць (на суму 535 тисяч гривень) за рік, якій закінчився 31 грудня 2016.

Уточнення виникли в результаті отримання додаткової інформації протягом періоду оцінки щодо фактів та обставин, які існували на дату придбання.

Зобов'язання в результаті об'єднання бізнесу

За угодою про придбання Групи «Норд Фарм» від Групи вимагається сплатити продавцям додаткову компенсацію у сумі 300 тисяч євро у 2018 році, яка є неповоротною та не залежить від досягнення результатів, які описані вище. Керівництво визнало на дату придбання вартість зобов'язання з відтермінуванням у сумі 6,901 тисячу гривень та переоцінило очікувану справедливу вартість зобов'язання у сумі 7,700 тисяч гривень та 10,049 тисяч гривень станом на 31 грудня 2016 та 2017 років, відповідно, за ставкою дисконтування 10,7 %. Інші ключові припущення стосовно майбутніх потоків грошових коштів, які були використані керівництвом для цілей оцінки умовного зобов'язання, розкриваються в Примітці 31.

Придбані активи та визнані зобов'язання на дату придбання

	Група «Норд Фарм»
Необоротні активи	
Основні засоби	9,223
Відстрочені податкові активи	2,171
Оборотні активи	
Запаси	69,101
Торгова та інша дебіторська заборгованість	98,669
Аванси видані	488
Податки до відшкодування та передоплати з податків, окрім податку на прибуток	4,727
Грошові кошти та їх еквіваленти	256
Інші оборотні активи	421
Довгострокові зобов'язання	
Зобов'язання з фінансової оренди	(1,433)
Відстрочені податкові зобов'язання	(147)
Короткострокові зобов'язання	
Кредити та позики	(15,016)
Торгова та інша кредиторська заборгованість	(154,732)

Зобов'язання з податку на прибуток	(483)
Зобов'язання з фінансової оренди	(3,703)
Податки до сплати, окрім податку на прибуток	(4,336)
Усього вартість чистих активів	5,206

Гудвіл виник у результаті придбання Групи «Норд Фарм», тому що первісна вартість операції об'єднання підприємств включала премію за контроль. Окрім того, виплачена сума за операцію об'єднання підприємств фактично включала суми, пов'язані з вигодою від очікуваної синергії, зростання доходів, майбутнього розвитку ринку та об'єднання робочого потенціалу Групи «Норд Фарм» та Групи. Ці вигоди не визнаються окремо від гудвілу, оскільки вони не відповідають критеріям визнання для ідентифікованих нематеріальних активів.

Жодну з позицій гудвілу, який виникає у результаті цих придбань, не передбачається включати до складу витрат, які враховуються в цілях оподаткування.

Чисте вибуття грошових коштів у результаті придбання дочірніх підприємств

	2016
Компенсація, виплачена грошовими коштами	183,628
За вирахуванням: придбаних залишків грошових коштів та їхніх еквівалентів	(256)
Усього	183,372

Вплив операцій придбання на результати діяльності групи

До складу прибутку Групи за 2016 рік включено суму 554 тисячі гривень, яка була отримана від додаткової господарської діяльності Групи «Норд Фарм». Доходи від реалізації за рік включають 501,357 тисяч гривень, які стосуються діяльності Групи «Норд Фарм».

Якби операції з придбання Групи «Норд Фарм» відбулися на 1 січня 2016 року, то доходи від реалізації Групи становили би 5,156,071 тисячу гривень, а прибуток за рік становив би 677,527 тисяч гривень. На думку керівництва, ці «орієнтовні» показники відображають приблизну оцінку показників діяльності комбінованої Групи за рік та можуть служити базовою точкою для порівняння у майбутні періоди.

<...>

Джерело: <https://farmak.ua/>

Додаток 1

**Перелік Міжнародних стандартів фінансової звітності,
Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Тлумачень
(КТМФЗ, ПКТ)**

Номер і назва		Статус
1		2
Міжнародні стандарти фінансової звітності		
МСФЗ (IFRS) 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності/ <i>First-time Adoption of International Financial Reporting Standards</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 2	Платіж на основі акцій/ <i>Share-based Payment</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 3	Об'єднання бізнесу/ <i>Business Combinations</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 4	Страхові контракти/ <i>Insurance Contracts</i>	Чинний до 31.12.2020
МСФЗ (IFRS) 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність/ <i>Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин/ <i>Exploration for and Evaluation of Mineral Resources</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації/ <i>Financial Instruments: Disclosures</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 8	Операційні сегменти/ <i>Operating Segments</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 9	Фінансові інструменти/ <i>Financial Instruments</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 10	Консолідована фінансова звітність/ <i>Consolidated Financial Statements</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 11	Спільна діяльність/ <i>Joint Arrangements</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання/ <i>Disclosure of Interests in Other Entities</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 13	Оцінка справедливої вартості/ <i>Fair Value Measurement</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 14	Відстрочені рахунки тарифного регулювання/ <i>Regulatory Deferral Accounts</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 15	Дохід від договорів з клієнтами/ <i>Revenue from Contracts with Customers</i>	Чинний
МСФЗ (IFRS) 16	Оренда/ <i>Leases</i>	Чинний з 01.01.2019 р. Замінив МСБО 17
МСФЗ (IFRS) 17	Страхові контракти/ <i>Insurance Contracts</i>	Діє з 01.01.2021 р.
МСФЗ для МСП/ IFRS for SMEs	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств/ <i>The IFRS for SMEs Standard</i>	Чинний
Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку		
МСБО (IAS) 1	Подання фінансової звітності/ <i>Presentation of Financial Statements</i>	Чинний
МСБО (IAS) 2	Запаси/ <i>Inventories</i>	Чинний
МСБО (IAS) 7	Звіт про рух грошових коштів/ <i>Statement of Cash Flows</i>	Чинний

МСБО (IAS) 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки/ <i>Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors</i>	Чинний
МСБО (IAS) 10	Події після звітного періоду/ <i>Events after the Reporting Period</i>	Чинний
МСБО (IAS) 12	Податки на прибуток/ <i>Income Taxes</i>	Чинний
МСБО (IAS) 16	Основні засоби/ <i>Property, Plant and Equipment</i>	Чинний
МСБО (IAS) 19	Виплати працівникам/ <i>Employee Benefits</i>	Чинний
МСБО (IAS) 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу/ <i>Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance</i>	Чинний
МСБО (IAS) 21	Вплив змін валютних курсів/ <i>The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates</i>	Чинний
МСБО (IAS) 23	Витрати на позики/ <i>Borrowing Costs</i>	Чинний
МСБО (IAS) 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони/ <i>Related Party Disclosures</i>	Чинний
МСБО (IAS) 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення/ <i>Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans</i>	Чинний
МСБО (IAS) 27	Окрема фінансова звітність/ <i>Separate Financial Statements</i>	Чинний
МСБО (IAS) 28	Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства/ <i>Investments in Associates and Joint Ventures</i>	Чинний
МСБО (IAS) 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції/ <i>Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	Чинний
МСБО (IAS) 32	Фінансові інструменти: подання/ <i>Financial Instruments: Presentation</i>	Чинний
МСБО (IAS) 33	Прибуток на акцію/ <i>Earnings per Share</i>	Чинний
МСБО (IAS) 34	Проміжна фінансова звітність/ <i>Interim Financial Reporting</i>	Чинний
МСБО (IAS) 36	Зменшення корисності активів/ <i>Impairment of Assets</i>	Чинний
МСБО (IAS) 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи/ <i>Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets</i>	Чинний
МСБО (IAS) 38	Нематеріальні активи/ <i>Intangible Assets</i>	Чинний
МСБО (IAS) 39	Фінансові інструменти: визнання та оцінка/ <i>Financial Instruments: Recognition and Measurement</i>	Чинний
МСБО (IAS) 40	Інвестиційна нерухомість/ <i>Investment Property</i>	Чинний
МСБО (IAS) 41	Сільське господарство/ <i>Agriculture</i>	Чинний
Тлумачення		
КТМФЗ (IFRIC) 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях/ <i>Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 2	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти/ <i>Members' Shares in Cooperative Entities and Similar Instruments</i>	Чинний

Реєстр підприємств, фінансову звітність яких використано при підготовці книги

КТМФЗ (IFRIC) 5	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію/ <i>Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку — відходів електричного та електронного обладнання/ <i>Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»/ <i>Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності/ <i>Interim Financial Reporting and Impairment</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 12	Послуги за угодами про концесію/ <i>Service Concession Arrangements</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія/ <i>IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю/ <i>Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 17	Виплати негрошових активів власникам/ <i>Distributions of Non-cash Assets to Owners</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 19	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу/ <i>Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 20	Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі/ <i>Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 21	Обов'язкові платежі/ <i>Levies</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 22	Операції з іноземною валютою та сплачена авансом компенсація/ <i>Foreign Currency Transactions and Advance Consideration</i>	Чинний
КТМФЗ (IFRIC) 23	Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток/ <i>Uncertainty over Income Tax Treatments</i>	Чинний з 01.01.2019 р
ПКТ (SIC) 7	Введення євро/ <i>Introduction of the Euro</i>	Чинний
ПКТ (SIC) 10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю/ <i>Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities</i>	Чинний
ПКТ (SIC) 25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів/ <i>Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders</i>	Чинний
ПКТ (SIC) 29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації/ <i>Service Concession Arrangements: Disclosures</i>	Чинний
ПКТ (SIC) 32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті/ <i>Intangible Assets—WebSite Costs</i>	Чинний

№ з/п	Повна назва	ЄДРПОУ
1	Агропромисловий холдинг «Астарта-Київ» (товариство з обмеженою відповідальністю фірма «Астарта-Київ»)	19371986
2	Приватне акціонерне товариство «Електрометалургійний завод «Дніпроспецсталь» ім. А. М. Кузьміна»	00186536
3	Державне підприємство «Національна атомна енергогенеруюча компанія «Енергоатом»	24584661
4	Публічне акціонерне товариство «Інтерпайп Нижньодніпровський трубопрокатний завод»	05393116
5	Приватне акціонерне товариство «Київстар»	21673832
6	Публічне акціонерне товариство «Крюківський вагонобудівний завод»	05763814
7	Акціонерне товариство «Миколаївобленерго»	23399393
8	Акціонерне товариство «Національна акціонерна компанія «Нафтогаз України»	20077720
9	Акціонерне товариство Комерційний банк «Приватбанк»	14360570
10	Приватне акціонерне товариство «Страхова компанія «Провідна»	23510137
11	Акціонерне товариство «Райффайзен Банк Аваль»	14305909
12	Акціонерне товариство «Укргазвидобування»	30019775
13	Приватне акціонерне товариство «Національна енергетична компанія «Укренерго»	00100227
14	Акціонерне товариство «Українська залізниця»	40075815
15	Державне публічне акціонерне товариство «Національна акціонерна компанія «Укргролізинг»	30401456
16	Приватне акціонерне товариство «Укргідроенерго»	20588716
17	Акціонерне товариство «Укрпошта»	21560045
18	Публічне акціонерне товариство «Укрнафта»	00135390
19	Публічне акціонерне товариство «Укртелеком»	21560766
20	Приватне акціонерне товариство «Фарлеп-Інвест»	19199961
21	Акціонерне товариство «Фармак»	00481198
22	Публічне акціонерне товариство «Центренерго»	22927045

This image shows a full page of blank handwriting practice paper. It features approximately 28 evenly spaced, horizontal blue lines across the entire page. The lines are thin and consistent in color, providing a guide for letter height and placement. There are no margins, text, or other markings present.

КОРОТКИЙ КУРС МСФЗ

ДЛЯ ПРАКТИКІВ

АВТОРСЬКИЙ СКЛАД



РОГОЗНИЙ С. А.

Член Ради ФПБАУ, керівник комітету ФПБАУ з фінансів та бюджету, сертифікований аудитор, САР, диплом ACCA DipIFR (Rus).



ЗУБІЛЕВИЧ С. Я.

Професор, кандидат економічних наук, керівник комітету ФПБАУ з питань професійної освіти та сертифікації, диплом ACCA DipIFR (Rus).



КАРПАЧОВА О. В.

Фінансовий аналітик, сертифікований бухгалтер IFA, MBA, аспірантка, член ФПБАУ.



МАЗІНА О. І.

Кандидат економічних наук, член комітету ФПБАУ з питань професійної освіти та сертифікації, доцент кафедри бухгалтерського обліку УДФСУ, учасник програми Світового банку STAREP.



ДЯДЮН О. О.

Бухгалтер, сертифікований бухгалтер IPFM, аспірантка, асоційований член ФПБАУ.