

Тернопільський національний економічний університет

М. Р. ЛУЧКО, І. Д. БЕНЬКО



*До 50-річчя Тернопільського національного
економічного університету*

**Облік і фінансова
звітність за міжнародними
стандартами**

Навчальний посібник

Тернопіль
ТНЕУ
2016

УДК 657 (075)
ББК65.052.201.1у(о)
Л87

Рецензенти:

*Завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Київського національного економічного університету
імені Вадима Гетьмана, д.е.н., професор*

Ю. А. Кузьмінський

*Завідувач кафедри економіки підприємств
Ужгородського національного університету,
д.е.н., професор*

В. П. Мікловда

*Завідувач кафедри обліку і аудиту
Львівського інституту банківської справи
Університету банківської справи
Національного банку України, д.е.н., професор*

В. С. Рудницький

*Рекомендовано науково-методичною радою Тернопільського
національного економічного університету.*

Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 360 с.

Навчальний посібник підготовлено відповідно до програми вибіркової дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» включеної до навчального плану підготовки магістрів з обліку і аудиту. В ньому висвітлено особливості методики та організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності за міжнародними стандартами.

Посібник буде цікавим для магістрів, аспірантів, слухачів відділень післядипломної освіти, які вивчають дисципліну «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами», а також керівників і спеціалістів найрізноманітніших галузей народного господарства, які прагнуть організувати свою виробничу і економічну діяльність відповідно до міжнародних стандартів.

УДК
ББК

ISBN

© Лучко М. Р., Бенько І. Д.,
© ТНЕУ, 2016

ЗМІСТ

Передмова	5
Тема 1. Сутність і концептуальна основа МСФЗ	7
1.1. Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності	7
1.2. Етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності	10
1.3. Міжнародне регулювання обліку і звітності	12
1.4. Використання МСФЗ у світі.....	14
1.5. МСФЗ і концептуальна основа. Концептуальні відмінності між МСФЗ та П(с)БО України	16
Тема 2. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності та адаптація вітчизняної системи обліку і звітності до міжнародних вимог	31
2.1. Методи переходу на МСФЗ.....	31
2.2. Регулювання впровадження МСФЗ в Україні	34
2.3. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні	46
Тема 3. Облік активів, зобов'язань та інструментів капіталу	49
3.1. Облік запасів.....	50
3.2. Облік основних засобів.....	63
3.3. Облік нематеріальних активів.....	70
3.4. Облік інвестиційної нерухомості.....	82
3.5. Особливості обліку оренди	87
3.6. Облік непоточних активів, призначених для продажу і припиненої діяльності	92
3.7. Облік зменшення корисності (забезпеченості) активів	95
3.8. Облік виплат працівникам.....	102
3.9. Облік забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів	110
3.10. Облік фінансових інструментів	116
3.11. Облік платежу на основі акції.....	125
Тема 4. Облік доходів, витрат і податків на прибуток	131
4.1. Облік доходів.....	131
4.2. Облік державних грантів	142
4.3. Облік витрат на позики.....	145
4.4. Облік податку на прибуток	152

Тема 5. Вплив коливань курсів валют.....	160
5.1. Підходи до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій згідно з МСБО 21	160
5.2. Визнання валют та валютних курсів	162
5.3. Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання	163
5.4. Розкриття інформації про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності	171
Тема 6. Особливості застосування МСФЗ в окремих галузях і сферах діяльності	172
6.1. Облік будівельних контрактів.....	173
6.2. Облік у сільському господарстві	190
6.3. Облік видобутку корисних копалин: розвідка запасів і оцінка корисних копалин	195
6.4. Застосування МСФЗ у телекомунікаційних компаніях	201
6.5. Застосування МСФЗ у торговельних компаніях	222
6.6. Облік договорів страхування	227
6.7. Особливості застосування МСФЗ для малих та середніх підприємств	233
Тема 7. Загальні вимоги до фінансової звітності	251
7.1. Склад і зміст фінансової звітності	251
7.2. Звіт про рух грошових коштів	259
7.3. Події після звітного періоду	262
7.4. Облікові політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок	266
Тема 8. Участь в інших підприємствах і консолідована звітність	272
8.1. Об'єднання бізнесу	272
8.2. Консолідована фінансова звітність.....	275
8.3. Інвестиції в асоційовані підприємства згідно з МСБО 28	282
8.4. Суть і види спільної діяльності.....	283
8.5. Розкриття інформації про зв'язані сторони	286
Перелік питань, які виносяться на екзамен	291
Тестові завдання для самоконтролю	295
Методичні вказівки з вивчення	311
Глосарій термінів економічних категорій з дисципліни.....	315
Література	358

ПЕРЕДМОВА

Глобалізаційні процеси визначають постановку нових проблемних питань у сфері бухгалтерського обліку, одним з яких є питання розбіжностей у регулюванні бухгалтерського обліку, які виникають між країнами. Це спричиняє ускладнення комунікаційних процесів між суб'єктами в міжнародному бізнесі.

Однак розвиток глобалізації у світі створює економічні передумови для розробки і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності на основі міжнародних стандартів фінансової звітності. Історично сформовані національні моделі бухгалтерського обліку і звітності не завжди забезпечують відображення глобальних господарських явищ і процесів та не створюють умов для взаємного обміну економічною інформацією. Один з головних міжнародних процесів, які відбуваються сьогодні у світі, – узгодження національних систем обліку та фінансової звітності різних країн.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS) є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Метою розробки та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності.

МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головним є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства, установи, організації.

На сьогоднішній день МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку і звітності в багатьох країнах світу;
- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні стандарти;
- фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти відповідно до МСФЗ;
- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;
- Світовим банком, який вимагає від позичальників представлення фінансової звітності відповідно до МСФЗ;
- дедалі більшою кількістю підприємств, установ, організацій.

Позитивні сторони застосування МСФЗ:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА МСФЗ

1.1. Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності.

1.2. Етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності.

1.3. Міжнародне регулювання обліку і звітності.

1.4. Використання МСФЗ у світі.

1.5. МСФЗ і концептуальна основа. Концептуальні відмінності між МСФЗ та П(с)БО України.

1.1. Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ; англ. IFRS – International Financial Reporting Standards) – стандарти, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (англ. International Accounting Standard Board, скорочено IASB).

Стандартизація МСФЗ не ставить на меті деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках віддаючи перевагу довірі до професійної самостійності бухгалтерів, які при вирішенні багатьох питань мають покладатися на службове сумління та особисті професійні судження.

Процес глобалізації та розробки міжнародних стандартів обліку розпочався кілька десятиліть тому як спроба промислово розвинених країн створити стандарти, які можуть бути використані країнами, що розвиваються як національні. Зацікавленість до міжнародних бухгалтерських стандартів як уніфікованої мови бізнесу почала зростати наприкінці 1950-х рр. і на початку 1960-х рр. у зв'язку з економічною інтеграцією та пов'язаним з нею зростанням транскордонних потоків капіталу.

У 1962 р. під егідою Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA) відбувався 8-й Міжнародний конгрес бухгалтерів. У центрі обговорення конгресу був вплив світової економіки на розвиток бухгалтерського обліку. Більшість учасників конгресу погодилися, що необхідно робити певні кроки для стимулювання розвитку бухгалтерського обліку та стандартів звітності на міжнародному рівні.

МСФЗ (IFRS) є інструментом реалізації економічної політики, основна мета використання якого полягає у забезпеченні прозорості та зрозумілості інформації щодо діяльності суб'єктів господарювання. Метою розробки та запровадження МСФЗ також є створення достовірної бази для визначення доходів і витрат, оцінки активів та зобов'язань, розкриття існуючих фінансових ризиків, порівняння результатів діяльності.

МСФЗ, на відміну від деяких національних правил складання звітності, засновані на принципах, а не на правилах, тобто головною є економічна суть процесу. Принципи, закладені в порядок формування звітності згідно з МСФЗ, роблять її здатною відобразити реальний фінансовий стан підприємства, установи, організації.

Опитування, яке проводилося в кінці 2007 р. Міжнародною Федерацією бухгалтерів (IFAC), довело, що впровадження міжнародних стандартів важливе для економічного зростання окремо взятої країни.

В опитуванні брали участь 143 провідних бухгалтерів від 91 країни світу (рис. 1.1).

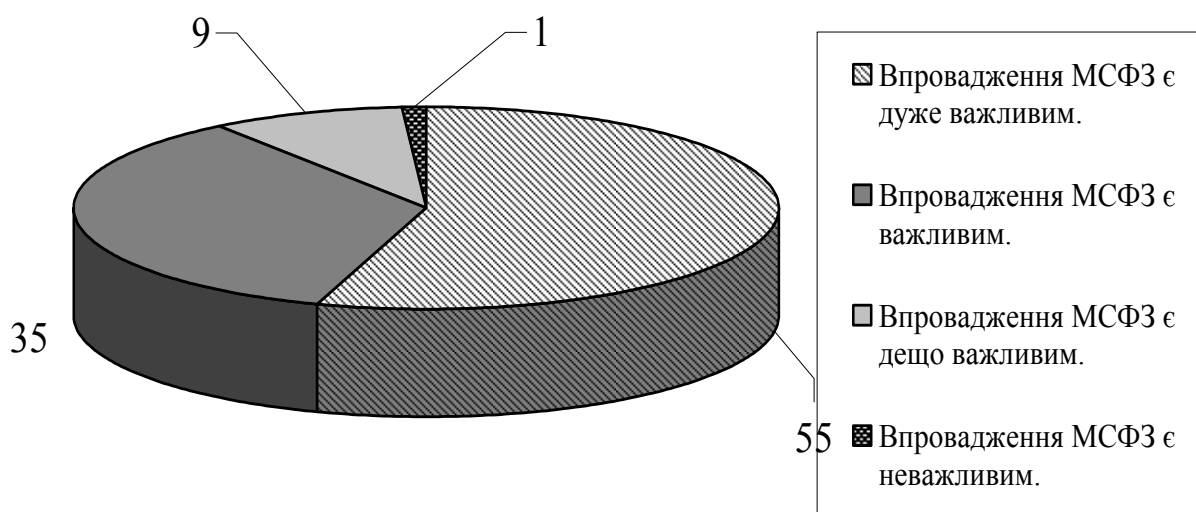


Рис. 1.1. Результати опитування, проведеного Міжнародною федерацією бухгалтерів

Загалом 90% опитаних вважають, що МСФЗ «дуже важливі» або «важливі» для економічного зростання країн, представниками яких вони є. Лише 1% респондентів притримується думки, що впровадження МСФЗ є неважливим.

Крім цього, МСФЗ є відправною точкою для функціонування національних систем обліку багатьох країн, що розвиваються, та які створюють національні стандарти: країни Азії, Центральної Європи, Африки, СНД. МСФЗ приймаються багатьма фондовими біржами, у тому числі Лондонською, Франкфуртською, Римською, Амстердамською, Гонконгівською, Цюрихською, а на деяких фондових біржах (Нью-Йоркська, Йоганнесбурзька) дозволяється подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

Ухвалення і використання МСФЗ забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;
- зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;

- поглиблення міжнародної кооперації;
- однозначне розуміння фінансової звітності і зростання довіри до її показників у всьому світі.

На сьогоднішній день поняття «Міжнародні стандарти фінансової звітності» розуміють як:

- Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (період прийняття: 1973 – 2002 рр.);
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (період прийняття: 2003 р. – до сьогоднішнього дня);
- Інтерпретації, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності та Постійно діючим комітетом з тлумачень [25].

На сьогоднішній день МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку і звітності в багатьох країнах світу;
- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні стандарти;
- фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти відповідно до МСФЗ;
- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;
- Світовим банком, який вимагає від позичальників представлення фінансової звітності відповідно до МСФЗ;
- дедалі більшою кількістю підприємств, установ, організацій [25].

Позитивні сторони застосування МСФЗ:

- можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- забезпечення порівнянності звітності з іншими організаціями, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- можливість залучення іноземних інвестицій і позик, а також виходу на зарубіжні ринки;
- престижність, забезпечення більшої довіри з боку потенційних партнерів;
- у багатьох випадках велика надійність інформації;
- прозорість інформації, що забезпечується шляхом дотримання правил її складання, а також численними поясненнями до звітності.

При впровадженні міжнародних стандартів звітності виникають такі проблеми:

- відсутність освітніх програм;
- відсутність достатньої кількості фахівців;
- відсутність матеріальної бази та коштів щодо переходу.

1.2. Етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності

МСФЗ мають уже понад 40-річну історію. Початок їх розробки припадає на 1973 р., коли було створено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee – IASC).

З 1973 р. до 2000 р. був розроблений і набрав чинності 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку.

У 2000 р. Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Board – IASB).

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку – це незалежна група, що складається з експертів з різних країн, з відповідним рівнем практичного сучасного досвіду в розробці бухгалтерських стандартів, підготовці, аудиті та використанні фінансової звітності й навчанні бухгалтерського обліку.

З 2001 р. – Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку починає розробку стандартів, які називаються Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ – IFRS International Financial Reporting Standard). Головним вектором Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку стала стандартизація не обліку, а фінансової звітності. Тому починаючи з 2003 р. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видає лише Міжнародні стандарти фінансової звітності.

У 2003 р. було затверджено перший МСФЗ 1 «Перше застосування міжнародних стандартів фінансової звітності».

З 2004 р. Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видає 13 міжнародних стандартів фінансової звітності.

Всі впроваджені міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, що не були замінені на міжнародні стандарти фінансової звітності, зберігають свою чинність. У широкому розумінні до поняття МСФЗ входять як власне стандарти з назвою МСФЗ, так і раніше затверджені МСБО.

В Україні у 1998 р. урядом прийнято Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСФЗ.

У 2007 р. Кабінетом Міністрів було затверджено стратегію застосування МСФЗ, що визначила законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів.

У 2010 р. Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій і облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі.

У 2011 р. Верховна Рада приймає зміни до Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”. Відповідно до цих змін, публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звіти за МСФЗ. Зміни набули чинності з 2012 р.

У 2013 р. Міністерством фінансів України були затверджені нові форми фінансової звітності для підприємств, що використовують міжнародні стандарти фінансової звітності.

МСФЗ – це наднаціональні документи, які повинні спиратись на певні закони. Специфічним законом для Міжнародних стандартів фінансової звітності є Концептуальна основа фінансової звітності (КОФЗ), що не є стандартом, однак служить підґрунтям для розробки самих стандартів. Редакцію КОФЗ ухвалено ще у вересні 2010 р., але зараз вона перебуває у процесі доопрацювання.

МСФЗ в Україні застосовуються як в обов’язковому порядку, так і на добровільних засадах.

Обов’язковим застосування МСФЗ є для:

- банків (із 01.01.2011 р.);
- публічних акціонерних товариств, страхових компаній (із 01.01.2012 р.);
- підприємств, які надають фінансові послуги, крім страхування і пенсійного забезпечення (розділ 64 КВЕД ДК 009:2010), за винятком діяльності з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) та недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) (із 01.01.2013 р.);
- підприємств, що здійснюють допоміжну діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (розділ 66 КВЕД ДК 009:2010) (із 01.01.2014 р.);
- кредитних спілок, підприємств, що здійснюють діяльність з управління активами (група 64.3 КВЕД ДК 009:2010) (із 01.01.2015 р.).

Решта підприємств, крім перелічених вище, може застосовувати МСФЗ на добровільних засадах. Міністерство фінансів у листі від 06.03.2012 р. № 31-08410-07-29/5792 наголосило, що під час складання фінансової звітності за МСФЗ не потрібно додатково складати таку звітність за П(с)БО.

Переваги використання фінансових звітів, складених за МСФЗ, такі:

- а) об’єктивність, порівняльність та відповідність потребам користувачів фінансової звітності, складеної за МСБО;
- б) задоволення потреб користувачів фінансової звітності завдяки активному підходу Ради з МСБО до відстеження змін цих потреб;
- в) полегшення процесу гармонізації стандартів і, таким чином, підвищення порівняльності і «прозорості» незалежно від країни або галузі;
- г) підвищення довіри і зрозумілості серед іноземних користувачів;
- г) доступ до міжнародних ринків капіталу.

1.3. Міжнародне регулювання обліку і звітності

Зростання мобільності капіталу, розширення взаємозв'язків окремих країн, збільшення обсягів міжнародної торгівлі, створення міжнародних та транснаціональних корпорацій і безліч інших факторів сприяють поступовому розвитку економічних відносини, які склалися на сьогоднішній день у світовій економіці та характеризуються подальшим розвитком глобалізаційних процесів.

Світовий процес глобалізації поступово приводить до змін у всіх аспектах економічної діяльності як на макро-, так і на мікроекономічному рівні. От чому вплив глобалізації на світову економіку загалом та на економіку окремої країни величезний.

Створення глобальної фінансової інформаційної системи приводить до зміни вимог, які ставляться перед бухгалтерським обліком. Один з головних міжнародних процесів, які відбуваються сьогодні у світі, – узгодження національних систем обліку та фінансової звітності різних країн.

Розвиток глобалізації у світі створює економічні передумови розробки і впровадження загальноприйнятих вимог до ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності. Історично сформовані національні моделі бухгалтерського обліку і звітності не завжди забезпечують відображення глобальних господарських явищ і процесів та не створюють умов для взаємного обміну економічною інформацією.

У світовій обліковій системі виникла проблема гармонізації та стандартизації облікової практики. Саме з цією метою функціонує ряд організацій, які займаються регулюванням обліку і звітності у глобальних (світових) масштабах.

Організації з регулювання обліку і звітності у світових масштабах поділяються на дві групи:

1. Регіональні організації, до яких належать:
 - Європейське економічне співтовариство;
 - Європейська федерація бухгалтерів;
 - Африканська Рада з бухгалтерського обліку;
 - Міжамериканська асоціація бухгалтерів;
 - Конференція бухгалтерів Азії та Тихого океану;
 - Федерація бухгалтерів країн Південно-Східної Азії;
 - Південно-Азіатська федерація бухгалтерів;
 - Північна федерація бухгалтерів.

Регіональні організації, як правило, є неприбутковими, професійними та неурядовими організаціями. Більшість з цих регіональних професійних організацій зосередила свої зусилля на питаннях освіти, проведенні

конференцій і загальному поширенні інформації щодо глобалізації обліку і звітності для своїх членів і широких ділових кіл.

2. Міжнародні (світові) організації, до яких належать:

– Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;

– Міжнародна федерація бухгалтерів;

– Міжурядова робоча група експертів з міжнародних бухгалтерських стандартів ООН;

– Організація Об'єднаних Націй;

– Організація економічного співробітництва і розвитку [25].

Ці організації створені професійними бухгалтерськими організаціями та зацікавленими особами в результаті добровільних ініціатив декількох країн, проте вони не залежать і не фінансуються урядом певної країни.

РМСБО у своїй діяльності ставить такі цілі: розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовий звітності має розкриватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення; поширення й забезпечення суворого дотримання цих стандартів; забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Важливу роль у процесах глобалізації обліку відіграє також Міжнародна федерація бухгалтерів, яка заснована представниками 75 країн шляхом перетворення в 1977 р. з Міжнародного комітету з розвитку бухгалтерської професії (штаб-квартира знаходиться у США).

Мета діяльності МФБ полягає в міжнародній координації, консолідації зусиль, зміцненні престижу професійних бухгалтерів і організації міжнародних конгресів бухгалтерів.

Необхідність розробки єдиних стандартів фінансової звітності зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацією фінансових ринків. В умовах глобалізації міжнародної господарської діяльності формується об'єктивна необхідність розмовляти єдиною мовою бізнесу, здатною точно виразити сутність економічних відносин. Досвід показує, що сьогодні функції такої мови найбільш послідовно виконують міжнародні стандарти фінансової звітності.

Організація Об'єднаних Націй (ООН) також проявляє інтерес до проблем обліку та звітності. Це пов'язано з розширенням впливу ТНК на світову економіку. Початок діяльності ООН щодо регулювання обліку

прийнято відносити до 1973 р., коли була створена група спеціалістів, метою якої стало вивчення впливу діяльності транснаціональних корпорацій на економічний розвиток та міжнародні відносини. В 1982 р. була створена Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів фінансової звітності, затверджена Економічною та соціальною радою ООН у структурі Центру транснаціональних корпорацій ООН. Група, аналізуючи звітну інформацію, засновує міжнародні організації, що займаються розглядом проблем обліку та звітності транснаціональних корпорацій; робить внесок у розробку національних та регіональних стандартів обліку; враховує інтереси країн, що розвиваються. На сьогодні група бере активну участь у розробці принципів бухгалтерського обліку в країнах СНД.

Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) об'єднує уряди багатьох країн, включаючи більшість індустріально розвинутих держав: Австралію, Австрію, Бельгію, Великобританію, Грецію, Данію, Ірландію, Ісландію, Іспанію, Італію, Канаду, Люксембург, Нідерланди, Німеччину, Нову Зеландію, Норвегію, Португалію, США, Туреччину, Фінляндію, Францію, Швецію, Швейцарію, Японію. Її мета – сприяти економічному розвитку країн-членів ОЕСР шляхом надання консультаційної допомоги з широкого спектра проблем, таких як, наприклад, проблема упорядкування валютних курсів. У 1976 р. ОЕСР видала зведення правил управління ТНК, одним з розділів якого були рекомендації щодо змісту фінансового звіту.

Розробкою та узгодженням стандартів бухгалтерського обліку в країнах Європи займається Європейський союз бухгалтерів-експертів (ЄСБЕ), який створений у 1951 р. Членами ЄСБЕ професійні організації європейських країн. Рекомендації ЄСБЕ багато в чому є базовими і враховуються професійними організаціями окремих країн при виробленні правил ведення обліку та складання звітності.

1.4. Використання МСФЗ у світі

Реально оцінити поширеність міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) у світі доволі складно, адже доступна інформація є досить суперечливою, а деяка взагалі відсутня. Багато країн, які використовують власні національні стандарти бухгалтерського обліку (НСБО), заявляють, що їхні НСБО «базуються на», «схожі з» або навіть «приведені у відповідність до» МСФЗ. У деяких випадках зміна формулювань здається незначною, але в інших випадках зміни роблять формулювання абсолютно іншим. Крім цього, існують суттєві відмінності у термінології, обсязі та класифікації прийнятих стандартів, термінах їх прийняття тощо.

За інформацією, яка базується на офіційних звітах РМСБО та дослідженнях, проведених через представництва компанії, кількість країн,

які впровадили МСФЗ, поступово збільшується. Загалом можна стверджувати, що кількість компаній, які певною мірою використовують МСФЗ, у світі також збільшується.

Отже, загалом глобалізація бізнесу і фінансових ринків привела до необхідності прийняття МСФЗ більш ніж у 120-ти країнах світу.

Значну частку серед країн, які повністю перейшли на МСФЗ або ж використовують їх як національні стандарти обліку і звітності, займають країни, що розвиваються, країни третього світу та постсоціалістичні країни (Вірменія, Бахрейн, Коста-Ріка, Гватемала, Ямайка, Кувейт, Киргизстан, Непал, Нікарагуа, Сербія, Таджикистан тощо). Разом з тим, суттєвий вплив на поширення МСФЗ у світі мали кроки, які були здійснені в цьому напрямку країнами-членами ЄС та Європейського економічного простору (ЄЕП). Країнам-членам ЄС надається право самостійно вирішувати питання щодо обов'язкової вимоги, дозволу або заборони застосування МСФЗ при складанні консолідованої звітності.

Крім кількісних змін, що відбулися щодо поширення МСФЗ у світі, необхідно зазначити й якісні зміни. Декілька років тому поряд з МСФЗ великого поширення набували Загальноприйняті принципи обліку (Generally Accepted Accounting Principles – GAAP) США та Японії. Така ситуація пояснюється суттєвим впливом як США, так і Японії на світовий розвиток загалом та на світовий фондовий ринок зокрема. На сьогоднішній день як США, так і Японія офіційно визнали доцільність поступового зближення (конвергенції) прийнятих у цих країнах стандартів з МСФЗ, але на даний час вони лише здійснюють відповідні дослідження у цьому напрямку.

Зокрема, у серпні 2007 р. Рада зі стандартів обліку Японії та РМСБО погодилися щодо процесу конвергенції GAAP Японії та МСФЗ. У 2006 р. США прийняли Меморандум узгодженості з МСФЗ: План дій щодо конвергенції між МСФЗ та GAAP США. З 2007 р. Комісія з цінних паперів та бірж США дозволила іноземним компаніям, які готують фінансову звітність згідно з МСФЗ, не узгоджувати її відповідно до GAAP США.

Отже, процеси глобалізації суттєво впливають на поширення міжнародних стандартів фінансової звітності. Сьогодні можна говорити про те, що у світі сформувалася глобальна система бухгалтерського обліку на основі МСФЗ. Саме МСФЗ дають змогу покращити розвиток ринків капіталу, забезпечити фінансову прозорість, порівнянність інформації, її зрозумілість. Прийняття МСФЗ за основу національної системи обліку є важливим кроком для будь-якої країни, незалежно від рівня її економічного розвитку.

Наведена інформація свідчить про суттєве поширення МСФЗ та їх поступову конвергенцію з національними стандартами обліку і звітності усіх країн світу, тобто глобалізацію обліку і звітності та створення єдиної мови бізнесу у всесвітніх масштабах.

1.5. МСФЗ і концептуальна основа.

Концептуальні відмінності між МСФЗ та П(с)БО України

а) поняття концептуальної основи фінансової звітності

Концептуальна основа є корисною для різних зацікавлених сторін:

а) для тих, хто складає фінансову звітність, – як у застосуванні МСБО, так і при вирішенні питань, які ще недостатньо розкриті у МСФЗ;

б) для аудиторів – при формуванні думки щодо того, чи відповідають фінансові звіти вимогам МСФЗ;

в) для користувачів фінансових звітів – при тлумаченні інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених за МСФЗ.

Концептуальна основа не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації.

В окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами МСФЗ. В разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами Концептуальної основи.

Концептуальна основа охоплює ряд важливих питань і, зокрема:

а) мету фінансових звітів, складених згідно з вимогами МСБО;

б) основні припущення;

в) якісні характеристики, що визначають корисність інформації, яка міститься у фінансових звітах;

г) визначення елементів, з яких складаються фінансові звіти, а також способи їх визнання й оцінки;

г) концепції капіталу й збереження капіталу.

МСФЗ розглядає принципи обліку в документі під назвою «Концептуальна основа підготовки та представлення фінансової звітності». Цей документ не є стандартом, однак він відіграє значну роль у процесі розробки міжнародних стандартів та формування фінансової звітності.

У нормативних документах з національного бухгалтерського обліку відсутній окремий документ – Концептуальна основа П(С)БО. Фактично, принципи та теоретичні засади обліку містяться у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (від 7 лютого 2013 р.).

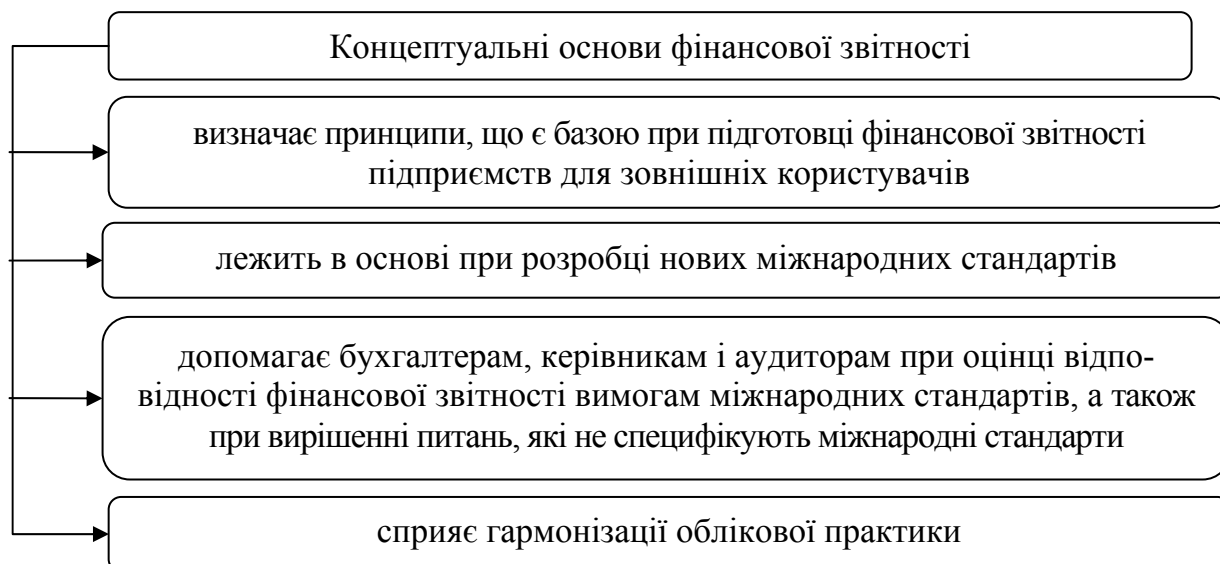


Рис. 1.2. Концептуальна основа МСФЗ

Концептуальні відмінності між П(с)БО та МСФЗ:

1. П(с)БО суттєво коротші і ґрунтуються на правилах, на відміну від МСФЗ, що ґрунтуються на принципах. У разі відсутності чітких інструкцій з будь-якого питання немає посилань на «найкращу практику», що має застосовуватися підприємством.

2. МСФЗ дають можливість керівництву підприємства відступати від вимог МСФЗ, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоцільним. П(С)БО не дають підприємствам такої можливості.

3. Вимога суворого дотримання форми фінансових звітів у П(с)БО.

МСБО 1 не визначає жорсткого порядку чи формату, в якому треба подавати статті у фінансових звітах.

Таблиця 1.1

Порівняння основних принципів П(с)БО та МСФЗ

Принципи бухгалтерського обліку згідно з П(с)БО	Відповідно до МСФЗ
обачність	Так
повне висвітлення	Так
автономність	Так
послідовність	Так
безперервність	Так
нарахування та відповідність доходів і витрат	Так
превалювання сутності над формою	Так
історична (фактична) собівартість	Так
єдиний грошовий вимірник	Так
періодичність	Так

П(с)БО 1 встановлює форми фінансових звітів і приміток до річного фінансового звіту для українських підприємств. Введення будь-яких «імпровізованих» статей підприємством неможливе, окрім тих, які передбачені відповідним стандартом.

Оновлення П(с)БО згідно з новою редакцією Міжнародних стандартів фінансової звітності відбувається нерегулярно.

МСФЗ не поширюється на несуттєві статті. У П(с)БО поняття суттєвості не згадується. Поняттю розкриття інформації відповідно до рівня суттєвості присвячені деякі рекомендації Мінфіну України щодо суттєвості у бухгалтерському обліку. Ці рекомендації надають можливі кількісні критерії для визначення суттєвості. На практиці поняття суттєвості не використовується підприємствами при підготовці звітності за МСФЗ.

Таблиця 1.2

Порівняння підготовки звітності за П(с)БО та МСФЗ

Мета підготовки	
Користувачі	П(с)БО звітність готується переважно для широкого кола користувачів (включаючи державні органи). МСФЗ звітність готується для кола користувачів, що оперують переважно на міжнародних ринках.
Методологічні аспекти	
Вимоги до обліку	Практично відсутні відмінності в критеріях і термінах визнання активів та зобов'язань.
Оцінка	Практично відсутні відмінності. В П(с)БО та МСФЗ існують концепції вартості грошей у часі, справедливої вартості, знецінення активів. Амортизація відображає характер споживання економічних вигод від активу.
Представлення	Рівень вимог до розкриттів у звітності в МСФЗ є більш деталізованим порівняно з П(с)БО.
Практичні аспекти	
Зв'язок з податковим обліком	На практиці облік за П(с)БО має чітку тенденцію на зближення бухгалтерського з податковим обліком.
План рахунків та формати звітності	На відміну від МСФЗ, П(с)БО встановлюють чіткий план рахунків і формат бухгалтерської звітності.

Згідно з МСФЗ у примітках фінансової звітності слід подавати інформацію про основу складання фінансових звітів, про облікові політики та оцінки, застосовані підприємством, та низку іншої інформації, наприклад:

- про непередбачені зобов'язання та невизнані контрактні зобов'язання;
- про суму оголошених дивідендів акціонерам та суму кумулятивних дивідендів за привілейованими акціями;
- нефінансову інформацію (про цілі і політику управління фінансовими ризиками);
- інформацію за сегментами діяльності тощо. Вимоги П(с)БО є аналогічними, але на практиці більшість компаній не розкриває всю необхідну інформацію.

При створенні П(с)БО за основу були використані МСФЗ, що були чинні на дату прийняття окремих стандартів П(с)БО.

П(с)БО охоплюють більшу частину чинних Міжнародних стандартів фінансової звітності, але не копіюють їх.

Таблиця 1.3

Відмінності у формі фінансової звітності

МСБО	П(с)БО
Звіт про фінансовий стан	Баланс – форма 1 (у новій редакції форм звітності має назву Звіт про фінансовий стан)
Звіт про прибутки і збитки та інший сукупний дохід	Звіт про фінансові результати (у новій редакції містить звіт про сукупний дохід) – форма 2
Звіт про рух грошових коштів	Звіт про рух грошових коштів – форма 3
Звіт про зміни у власному капіталі	Звіт про власний капітал – форма 4
Примітки до фінансової звітності	Примітки до фінансової звітності, у т. ч. інформація за сегментами

У червні 2003 р. Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку видала Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) «Перше застосування МСФЗ», який набув чинності для звітних фінансових років, що починаються з 01.01.2004 р. або після цієї дати. МСФЗ 1 забезпечує основу, що має використовуватися суб'єктами господарювання, які вперше застосовують МСФЗ для ведення власного бухгалтерського обліку.

МСФЗ 1 пояснює процедури, яких суб'єкт господарювання повинен дотримуватись при застосуванні МСФЗ вперше як основи для підготовки свого фінансового звіту.

Дата переходу на МСФЗ – початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

МСФЗ 1 визначає суб'єкт господарювання, який вперше застосовує МСФЗ як такий, що вперше робить чітку та безумовну заяву про те, що його фінансова звітність відповідає МСФЗ. МСФЗ 1 також перераховує такі кроки, які необхідні в процесі переходу до МСФЗ:

1. Вибір облікової політики, яка відповідає МСФЗ.
2. Підготовка балансу за МСФЗ на дату переходу на МСФЗ як відправної точки для наступного бухгалтерського обліку.

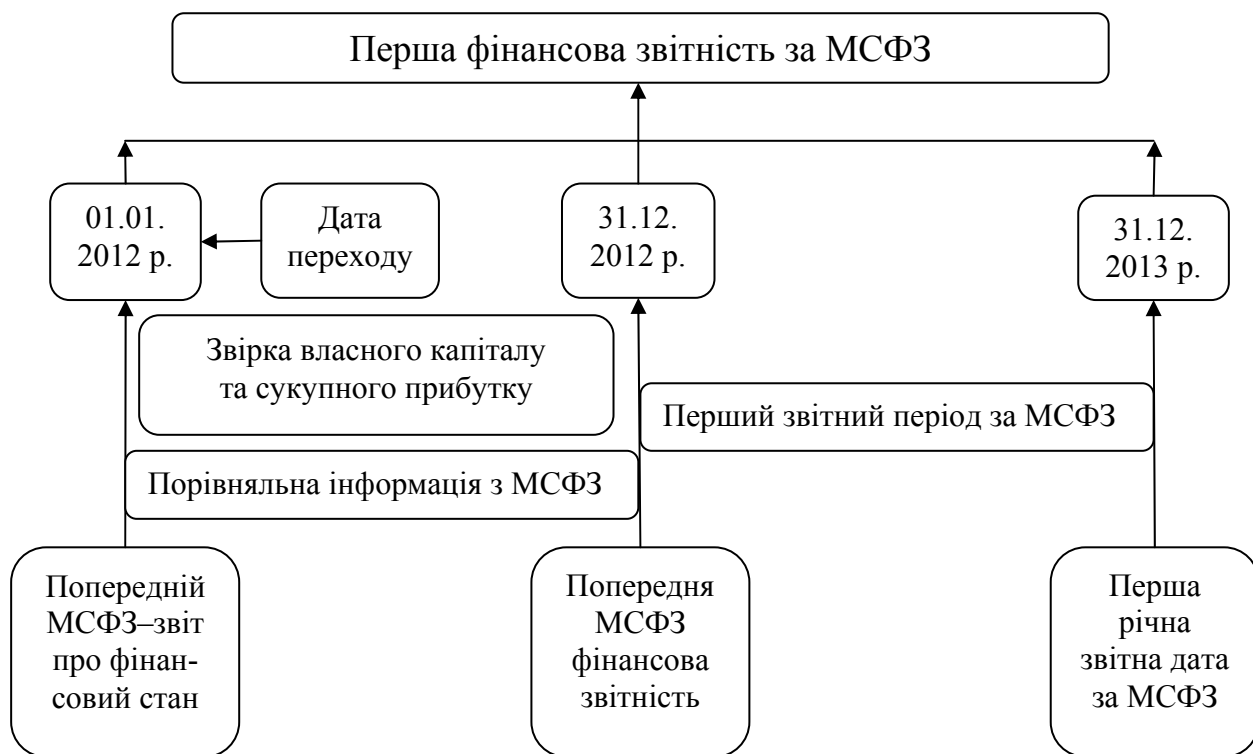


Рис. 1.3. Перша фінансова звітність за МСФЗ

3. Визначення оцінних показників згідно з МСФЗ як для балансу на дату переходу на МСФЗ, так і для інших періодів, представлених у першій фінансовій звітності суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ.

4. Презентація та розкриття інформації в першій фінансовій звітності компанії відповідно до МСФЗ і проміжних фінансових звітах.

Таблиця 1.4

Процедури підготовки початкового Звіту про фінансовий стан (балансу) та їх вплив на фінансову звітність

Процедури	Вплив на фінансову звітність
1	2
1. Визнання активів та зобов'язань відповідно до МСФЗ	Поява нових статей, наприклад: – пенсійні програми з встановленими виплатами; – відстрочені податки; – забезпечення зобов'язань; – інвестиційна нерухомість; – придбання нематеріальних активів; – фінансові інструменти тощо
2. Припинення визнання активів та зобов'язань, що не дозволені МСФЗ	Виключення деяких видів активів та зобов'язань: – резерви за відсутності юридичних і впливаючи із практики зобов'язань; – резерви загального характеру; – внутрішнє створення нематеріальних активів; – відстрочені податкові активи, коли відшкодування не є можливим, тощо

1	2
3. Класифікація статей відповідно до МСФЗ	Повторна класифікація статей, які класифікуються по-іншому відповідно до МСФЗ: – фінансові активи; – фінансові зобов'язання; – складні фінансові інструменти; – основні засоби; – придбані нематеріальні активи тощо
4. Застосування методів оцінки відповідно до МСФЗ	Зміна оцінки активів та зобов'язань: – дебіторська заборгованість; – відстрочені податки; – фінансові інструменти; – забезпечення; – основні засоби; – нематеріальні активи з невизначеним терміном використання тощо

Суб'єкт господарювання повинен підготувати баланс за МСФЗ на дату переходу на МСФЗ. Баланс на дату переходу на МСФЗ є відправною точкою для наступного бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання відповідно до МСФЗ. У процесі підготовки балансу на дату переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання, як правило, повинен скоригувати суми, про які він звітував попередньо на ту саму дату, використовуючи свої попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку. Коригування мають бути відображені або безпосередньо в нерозподіленому прибутку, або в іншій відповідній категорії капіталу на дату переходу на МСФЗ.

Підприємствам, що застосовують МСФЗ для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності, потрібно буде проінформувати про це спеціально уповноважений центральний орган виконавчої влади у сфері статистики. Згідно з Указом Президента України від 06.04.2011 р. № 396/2011 на сьогодні такою є Державна служба статистики України.

б) застосування та структура концептуальної основи фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності застосовується до фінансової звітності загального призначення.

Фінансова звітність загального призначення – це звіти, що відповідають потребам тих користувачів, які не можуть вимагати звітів, складених з урахуванням їхніх конкретних інформаційних потреб. Користувачами фінансових звітів є інвестори, кредитори, керівники різних підрозділів, працівники, постачальники, покупці, інші клієнти, урядові установи та громадськість.

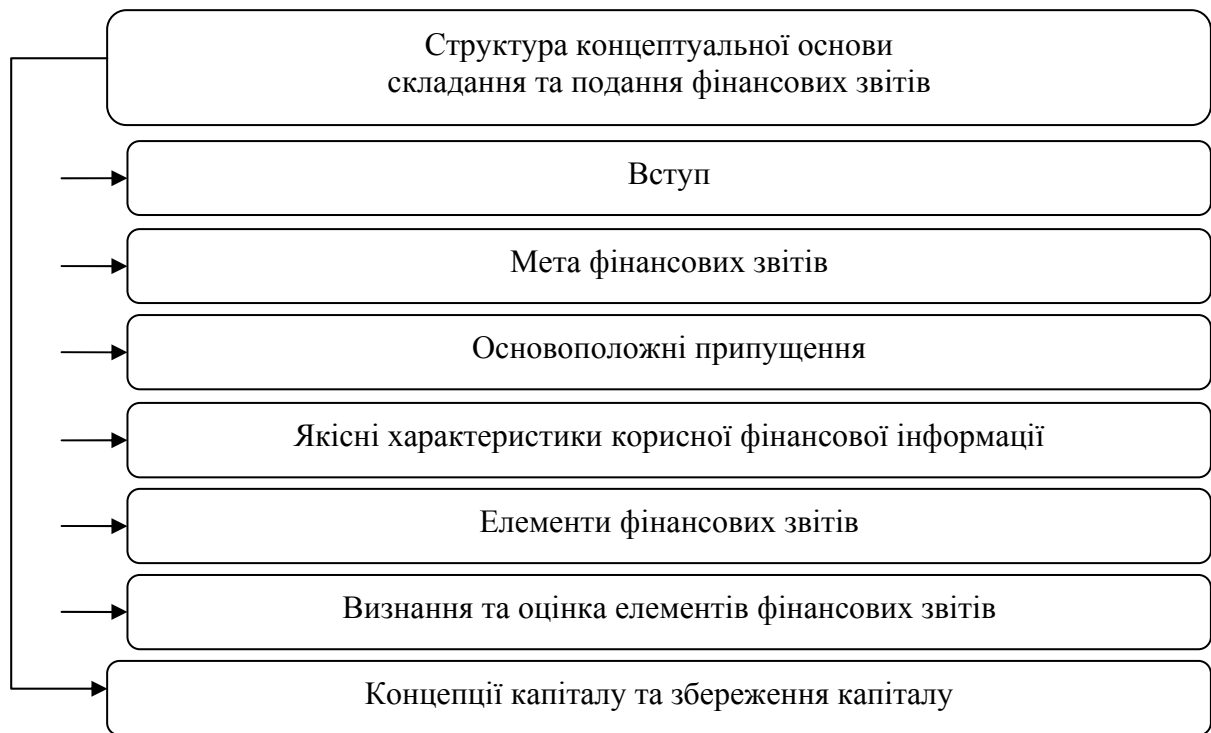


Рис. 1.4. Структура концептуальної основи складання та подання фінансових звітів

Багато нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення щодо великої частини необхідної їм інформації.

Фінансові звіти загального призначення не надають і не можуть надати всю інформацію, необхідну нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам.

Фінансові звіти загального призначення не призначені для того, щоб показати вартість суб'єкта господарювання, що звітує.

Окремі першорядні користувачі мають різні і, можливо, суперечливі потреби в інформації та прагнення. Рада, розробляючи стандарти фінансової звітності, намагатиметься надати сукупність інформації, яка задовольнятиме потреби максимальної кількості першорядних користувачів.

Управлінському персоналові не потрібно покладатися на фінансові звіти загального призначення, оскільки він може отримати необхідну йому фінансову інформацію з внутрішніх джерел.

Корисність та обмеження фінансової звітності загального призначення полягає у тому, щоб правильно оцінити перспективи майбутніх чистих надходжень грошових коштів суб'єкта господарювання, нинішнім та потенційним інвесторам, позикодавцям та іншим кредиторам необхідна інформація: про ресурси суб'єкта господарювання, вимоги до

суб'єкта господарювання, наскільки ефективним і результативним є управлінський персонал та керівна рада виконала свої обов'язки для використання ресурсів суб'єкта господарювання.

в) мета фінансових звітів

Фінансові звіти є структурованим фінансовим відображенням фінансового стану підприємства і операцій, що здійснюються ним. Фінансові звіти також демонструють результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами.

Метою фінансової звітності є забезпечення користувачів корисною інформацією щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства для прийняття ними відповідних економічних рішень.

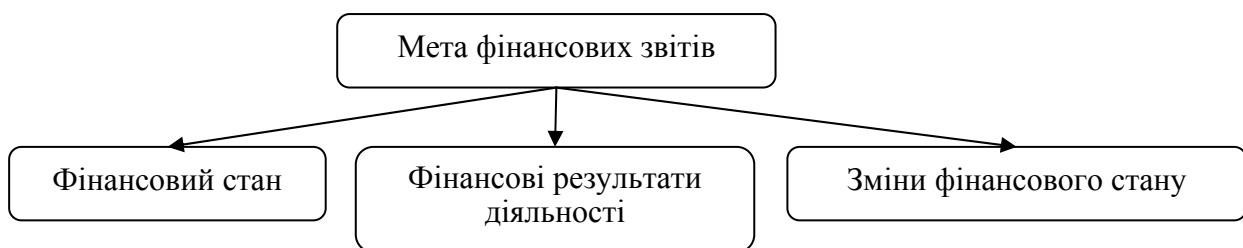


Рис. 1.5. Мета фінансових звітів

Для досягнення цієї мети фінансова звітність повинна:

- складатися на базі відповідних припущень;
- володіти відповідними якісними характеристиками;
- містити інформацію, що задовольняє критерії визнання і оцінки відповідним чином.

Основоположні припущення: принцип безперервності діяльності; облік за методом нарахувань.

Безперервність діяльності означає, що підприємство, як правило, розглядається як діюче, тобто таке, що продовжуватиме свою діяльність у досяжному майбутньому. Припускається, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність, інакше кажучи, підприємство було, є і буде.

В цих умовах облік ведеться за звичайними правилами. Якщо підприємство має намір ліквідуватися, то в обліку і звітності такого підприємства будуть дотримані інші вимоги.

Підприємство зобов'язане розкривати заходи, направлені на дотримання принципу безперервності діяльності у своїй фінансовій звітності, за наявності суттєвої невизначеності щодо дотримання принципу безперервності.

Як правило, вважається, що суттєва невизначеність існує, коли справджується хоча б один з таких критеріїв:

- перевищення поточних зобов'язань над поточними активами;

- негативний рух грошових коштів від операційної діяльності;
- негативний власний капітал;
- збитки протягом послідовних двох років.

Таблиця 1.5

Приклад 1	Приклад 2
Підприємство сплатило орендну плату за рік. Проте в обліку і звітності за перший квартал на витрати буде віднесена не вся сплачена сума, а тільки одна четверта частина, тобто та сума орендної плати, яка припадає на звітний період.	Підприємство нарахувало заробітну плату, але ще не виплатило. Цю суму слід показати як витрати того звітного місяця, в якому працівники працювали, виконували певну роботу, незалежно від періоду виплати заробітної плати.

Облік за методом нарахувань означає, що доходи та витрати нараховуються, тобто відображаються в обліку і звітності на той момент, коли вони зароблені (доходи) або виникли (витрати), а не тоді, коли гроші були отримані або виплачені.

Якісні характеристики корисної фінансової інформації застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб.

Для того, щоб фінансова інформація була корисною, вона повинна бути доречною та правдиво подавати те, що вона призначена подавати. Корисність фінансової інформації посилюється, якщо вона є зіставною, її можна перевірити, вона є вчасною та зрозумілою.

Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання.

1. Доречність:

- фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, які приймають користувачі;
- фінансова інформація може спричинити відмінності у рішеннях, якщо вона має передбачувану цінність, підтверджувальну цінність або і те, і те;
- інформація є суттєвою.

2. Правдиве подання. Щоб бути досконало правдивим поданням, опис повинен мати три характеристики. Він має бути:

- повним;
- нейтральним;
- вільним від помилок.

3. Застосування основоположних якісних характеристик:

- зіставність: якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей і відмінності між ними;

– можливість перевірки: допомагає запевнити користувачів у тому, що інформація правдиво подає економічні явища, які вона призначена подавати;

– своєчасність: означає можливість для осіб, які приймають рішення, мати інформацію вчасно так, щоб ця інформація могла вплинути на їхні рішення;

– зрозумілість: класифікація, охарактеризування та подання інформації ясно і стисло робить її зрозумілою.

4. Застосування підсилюючих якісних характеристик.

Вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка може бути надана у фінансовій звітності.

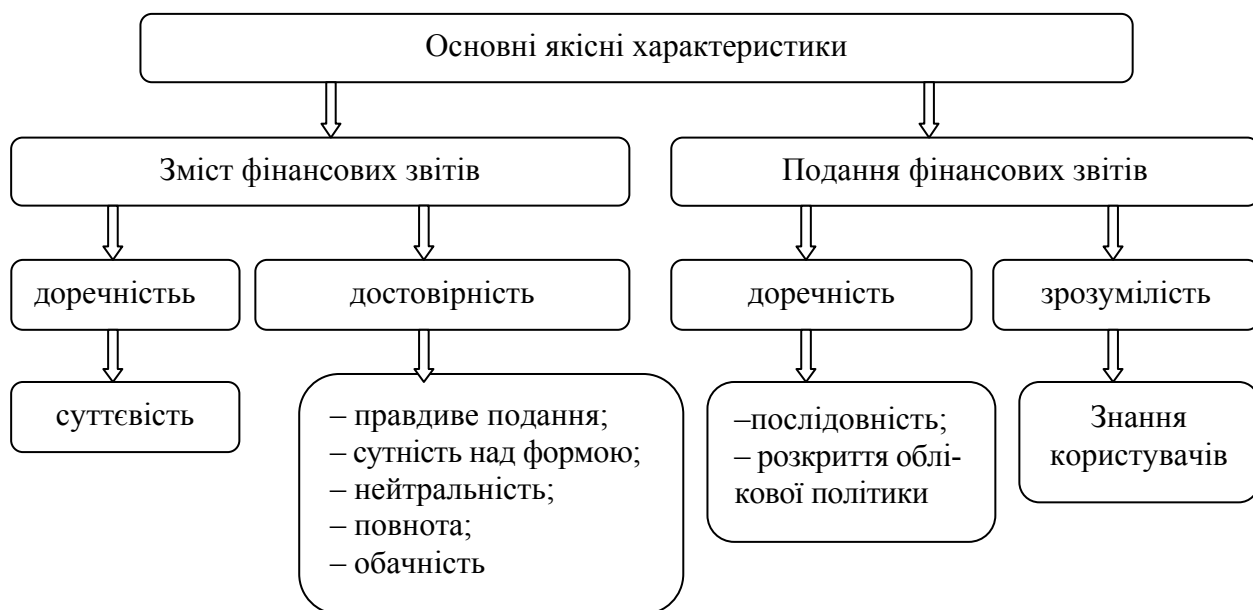


Рис. 1.6. Основні якісні характеристики

Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації. Всі витрати зрештою лягають на користувачів у формі зменшеного доходу. Якщо необхідна інформація не надана, то користувачі несуть додаткові витрати, щоб отримати інформацію в іншому місці або оцінити її.

Застосовуючи вартісне обмеження, необхідно оцінити, чи виправдають вигоди подання у звітності певної інформації витрати, понесені з метою надання та використання такої інформації.

г) елементи фінансових звітів

Фінансові звіти відображають фінансові результати операцій та інших подій, об'єднуючи їх в основні класи згідно з економічними характеристиками, – елементи фінансових звітів.

Елементами, що безпосередньо пов'язані з визначенням фінансового стану в балансі, є активи, зобов'язання та власний капітал.

Елементами, які безпосередньо пов'язані з оцінкою діяльності в звіті про прибутки та збитки, є доходи та витрати.

Подання цих елементів у балансі і звіті про прибутки та збитки пов'язане з процесом більш детальної класифікації.

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

– актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання;

– зобов'язання – теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої за очікуванням спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди;

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

Майбутня економічна вигода, втілена в активі, є потенціалом, який може сприяти надходженню (прямо або непрямо) грошових коштів і їх еквівалентів до суб'єкта господарювання.

Активи суб'єкта господарювання є результатом минулих операцій або інших подій.

Майбутні економічні вигоди, втілені в активі, можуть надходити до суб'єкта господарювання різними шляхами:

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

– обміняти на інші активи;

– використати для погашення заборгованості;

– розподілити між власниками суб'єкта господарювання.

Зобов'язання – це обов'язок чи відповідальність діяти або робити певним чином. Зобов'язання виникає тільки тоді, коли актив отримано або коли суб'єкт господарювання укладає невідмовну угоду придбати актив.

Окремі зобов'язання можуть значною мірою вимірюватися тільки із застосуванням попередніх оцінок. Погашення існуючого зобов'язання може здійснюватися різними способами, наприклад, шляхом: сплати грошових коштів; передачі інших активів; надання послуг; заміни цього зобов'язання іншим зобов'язанням; перетворення цього зобов'язання на власний капітал.

Хоча власний капітал визначається як залишковий, у балансі він може бути поділений на підкласи. Наприклад, в акціонерному товаристві

кошти, внесені акціонерами, нерозподілений прибуток, резерви, які відображають асигнування нерозподіленого прибутку, та резерви, які відображають коригування збереження капіталу, можуть бути відображені окремо.

Інколи статут або інший закон вимагає створення резервів у вигляді додаткового заходу захисту суб'єкта господарювання та його кредиторів від впливу збитків.

Сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань.

Прибуток часто використовується як показник результатів діяльності або як основа для інших показників, таких як прибутковість інвестицій чи прибуток на акцію. Елементами, які безпосередньо пов'язані з виміром прибутку, є дохід та витрати.

Дохід – це збільшення економічної вигоди протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

Витрати – це зменшення економічної вигоди протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам.

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

Визначення доходу охоплює дохід від звичайної діяльності і прибуток від інших операцій.

Власне доходи виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання і мають різну назву, в тому числі: продаж, гонорари, відсотки, дивіденди, роялті та орендна плата.

Прибуток від інших операцій відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і може виникати або не виникати в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Прибуток від інших операцій охоплює, наприклад, доходи, отримані в результаті вибуття непоточних активів. Коли прибуток від інших операцій визнається в звіті про прибутки та збитки, він, як правило, відображається окремо.

Завдяки доходу можна отримати або збільшити корисність різних типів активів.

Визначення витрат охоплює збитки та витрати, які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання.

Витрати, що виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання, охоплюють, наприклад, собівартість реалізованої продукції, заробітну плату та амортизацію.

Збитки відображають інші статті, які відповідають визначенню витрат і можуть виникати або не виникати в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання. Збитки охоплюють, наприклад, збитки в результаті стихійних лих, таких як пожежа або повінь, а також ті, що виникають після вибуття непоточних активів.

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

Визнання елементів фінансових звітів є процесом внесення до балансу або до звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента і відповідає його критеріям.

Визнання передбачає словесний опис статті та грошову суму із зарахуванням цієї суми до підсумків балансу та звіту про прибутки та збитки.

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

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

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

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

Концепція ймовірності майбутньої економічної вигоди використовується в критеріях визнання і належить до ступеня невизначеності щодо надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі статтею.

Оцінювання елементів фінансових звітів (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відобразитися елементи фінансових звітів у балансі та в звіті про прибутки та збитки.

Таблиця 1.6

Основи оцінки

Історична собівартість	Поточна собівартість	Вартість реалізації / погашення	Теперішня / приведена вартість
вартість при придбанні або виникненні	сума при придбанні або погашенні на поточний момент	сума під час продажу або погашення	дисконтована вартість майбутніх чистих грошових надходжень / виплат

Основою оцінки, яку найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки.

д) концепції збереження капіталу і визначення прибутку

Фінансова та фізична концепції капіталу:

– згідно з фінансовою концепцією капіталу, інвестовані кошти або інвестована купівельна спроможність, капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу суб'єкта господарювання;

– згідно з фізичною концепцією капіталу, виробнича потужність, капітал розглядається у вигляді продуктивності суб'єкта господарювання, що базується, наприклад, на одиницях виробленої за день продукції.

Вибір суб'єктом господарювання відповідної концепції капіталу має базуватися на потребах користувачів фінансових звітів.

Фінансова концепція капіталу прийнята більшістю суб'єктів господарювання при складанні фінансових звітів.

Концепції збереження капіталу і визначення прибутку:

– збереження фінансового капіталу;

– збереження фізичного капіталу.

Таблиця 1.7

Концепції капіталу

Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
За фінансовою концепцією капіталу капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. Фінансова концепція капіталу приймається більшістю підприємств при складанні своїх фінансових звітів.	За фізичною концепцією капіталу капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, що базується, наприклад, на вироблених одиницях за день.
Збереження фінансового капіталу	Збереження фізичного капіталу
Прибуток є збільшенням фінансової суми чистих активів за період (виключаючи операції з власниками).	Прибуток є збільшенням фізичної виробничої потужності за період (виключаючи операції з власниками).

Концепція збереження капіталу пов'язана з тим, як суб'єкт господарювання визначає капітал, який він прагне зберегти.

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

Згідно з концепцією збереження фінансового капіталу, за якою капітал визначається в номінальних грошових одиницях, прибуток відображає зростання номінального грошового капіталу за певний період.

Згідно з концепцією збереження фізичного капіталу, за якою капітал визначається у фізичній виробничій потужності, прибуток відображає зростання капіталу за певний період.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Дайте визначення міжнародних стандартів фінансової звітності.*
- 2. Вкажіть, які є етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності.*
- 3. Вкажіть, як здійснюється впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні.*
- 4. Дайте визначення поняття концептуальної основи фінансової звітності.*
- 5. Якою є мета фінансових звітів?*
- 6. Охарактеризуйте якісні характеристики фінансових звітів.*
- 7. Які є елементи фінансових звітів?*
- 8. Як здійснюється визнання елементів фінансових звітів?*
- 9. Як здійснюється оцінка елементів фінансових звітів?*
- 10. Охарактеризуйте концепції збереження капіталу.*
- 11. Які концептуальні відмінності між МСФЗ та П(с)БО України?*

ТЕМА 2. ПЕРЕХІД НА МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА АДАПТАЦІЯ ВІТЧИЗНЯНОЇ СИСТЕМИ ОБЛІКУ І ЗВІТНОСТІ ДО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ

2.1. Методи переходу на МСФЗ.

2.2. Регулювання впровадження МСФЗ в Україні:

- а) поняття законодавчого регулювання бухгалтерського обліку;*
- б) регулювання бухгалтерського обліку в Україні.*

2.3. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні.

2.1. Методи переходу на МСФЗ

З метою узгодження облікової інформації на міжнародному рівні підприємства можуть обирати один із таких методів переходу:

1. Підготовка фінансової звітності відповідно до правил бухгалтерського обліку іншої країни.

2. Зарубіжні ділові партнери вивчають і використовують правила бухгалтерського обліку вашої країни.

3. Підприємство та його зарубіжні ділові партнери можуть використовувати інші загальні правила бухгалтерського обліку.

Якщо підприємство обирає останній метод, то виникає потреба обрання способу переходу на МСФЗ. При цьому РМСБО та світова практика дають можливість виокремити такі методи:

- 1. Гармонізація.
- 2. Стандартизація.
- 3. Конвергенція.
- 4. Зближення.

Гармонізація (узгодження) – процес скорочення відмінностей між принципами бухгалтерського обліку в різних країнах. Ідея гармонізації різних систем бухгалтерського обліку реалізується в рамках Європейського Співтовариства (ЄС), однак у кожній країні може існувати своя модель організації обліку і система стандартів, що її регулює. Головне, щоб ці стандарти не суперечили аналогічним стандартам в інших країнах-членах співдружності, тобто були в «гармонії» між собою. Робота у цьому напрямку ведеться з 1961 р., коли у межах ЄС була сформована робоча група з проблем бухгалтерського обліку.

Стандартизація (адаптація) – країна приймає правила (МСФЗ) без будь-яких змін. Ідея стандартизації облікових процесів реалізується в межах уніфікації обліку, яку проводить Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, тобто повинен існувати уніфікований набір стандартів, який прийнятний для будь-якої країни. Тому нема

необхідності розробляти національні стандарти. Щодо впровадження цих стандартів, то повинні застосовуватися не силові методи, тобто запровадження їх законодавчим шляхом, а навпаки, втілення цих стандартів повинно здійснюватися добровільно за рахунок домовленості професійних організацій.

Конвергенція означає, що країна змінює свої правила бухгалтерського обліку відповідно до МСФЗ. Зближення (схвалення) означає, що країна намагається змінити правила МСФЗ, щоб вони відповідали національним правилам бухгалтерського обліку.

Процес розробки міжнародного стандарту обліку охоплює такі пункти:

- визначення та огляд бухгалтерських питань, пов'язаних із темою міжнародного бухгалтерського стандарту, що розробляється;
- вивчення національних та регіональних вимог до бухгалтерського обліку і практики його ведення, а також інших відповідних матеріалів із теми міжнародного бухгалтерського стандарту, що розробляється;
- детальний аналіз національних і регіональних вимог до бухгалтерського обліку та практики його ведення, інших відповідних матеріалів;
- вивчення РМСБО детальних рекомендацій групи спеціалістів;
- обговорення проекту МБС із всіма зацікавленими особами у всіх країнах світу;
- публікація проекту МБС;
- юридична оцінка виділеною групою спеціалістів та РМСБО пропозицій і зауважень щодо розроблюваного міжнародного бухгалтерського стандарту.

Кожен стандарт містить інформацію про завдання і концепції, що лежать в основі його розробки, та перелік питань, охоплених певним стандартом, визначення використовуваних термінів, критерії застосування певного стандарту і бази вимірів та методи обліку, способи розкриття інформації та пояснення до них. Оскільки МБС повинні впроваджуватися в країнах із найрізноманітнішими національними системами обліку, то вони повинні бути достатньо гнучкими. У зв'язку з цим у міжнародних стандартах жорстко регламентують лише основні моменти того напрямку, який розглядається в певному стандарті. Такий метод, мабуть, є оптимальним при розробці МБС, бо він збільшує можливість їх впровадження у різних умовах і полегшує розробку національних бухгалтерських стандартів (положень) з врахуванням міжнародних.

РМСБО у своїй діяльності ставить такі цілі: розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності має розкриватися якісна, прозора та порівнянна інформація для

того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення; поширення й забезпечення суворого дотримання цих стандартів; забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи з найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

Роль РМСБО у міжнародному бізнесі постійно зростає. Це, в першу чергу, проявляється у таких аспектах:

- постійно збільшується кількість членів РМСБО;
- стандарти мають значну підтримку з боку бізнесу;
- до роботи з РМСБО залучаються інші міжнародні професійні організації (Міжнародний банк, Міжнародна торгова палата);
- різко змінилось ставлення до гармонізації обліку, а відповідно, і до роботи РМСБО не тільки з боку національних професійних інститутів, а й урядових структур економічно розвинутих країн. Так, Конгрес США прийняв низку спеціальних законів, в яких вказувалося, що впровадження набору МБС розширило б можливості іноземних корпорацій для участі на американських фондових біржах і тим самим забезпечило б приплив капіталу в країну.

У Великобританії в журналах провідних професійних інститутів цієї країни періодично з'являються статті про можливі тенденції розвитку бухгалтерського обліку в ХХІ ст. У них піднімають питання про те, чи збереже Великобританія національні стандарти, чи вони будуть витіснені міжнародними. Однозначної відповіді нема, але вказується на необхідність Великобританії відіграти важливішу роль у процесі інтернаціоналізації бухгалтерського обліку.

Необхідність розробки єдиних стандартів фінансової звітності зумовлена розвитком міжнародної торгівлі, транснаціональних корпорацій, глобалізацією фінансових ринків. В умовах глобалізації міжнародної господарської діяльності формується об'єктивна необхідність розмовляти єдиною мовою бізнесу, здатною точно виразити сутність економічних відносин. Досвід показує, що сьогодні функції такої мови найбільш послідовно виконують міжнародні стандарти фінансової звітності.

Існує три основних можливих шляхи переходу на МСФЗ:

- перший – трансформація бухгалтерської звітності, складеної за українськими стандартами;
- другий – можливість ведення паралельного обліку всіх операцій і за МСФЗ, і за П(С)БО;
- третій шлях – періодична трансляція даних обліку за П(С)БО у відповідні розділи МСФЗ.

2.2. Регулювання впровадження МСФЗ в Україні

а) поняття законодавчого регулювання бухгалтерського обліку

Бухгалтерський облік є частиною господарського обліку, тому він не ізольований від інших облікових систем, відображає всі здійснені господарські операції, виявляє фінансові результати роботи підприємства, установи, організації, відображає господарські процеси, рух матеріальних та нематеріальних цінностей.

Метою ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансове становище, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства.

Інакше кажучи, для системи бухгалтерського обліку характерна не лише наявність зв'язків і відносин між елементами, які її утворюють, але й нерозривна єдність з навколишнім середовищем. В економічній діяльності будь-якого підприємства зацікавлено багато користувачів: по-перше, саме підприємство; по-друге, велике коло зовнішніх користувачів (акціонери, інвестори, кредитори, покупці, держава тощо). Їх інтереси найрізноманітніші, вони змінюються залежно від конкретних запитів та вимог, а іноді мають суперечливий, конфліктний характер.

Встановлення балансу взаємних інтересів внутрішніх та зовнішніх користувачів досягається шляхом регулювання бухгалтерського обліку.

Як правило, виділяють декілька видів регулювання бухгалтерського обліку.

Соціальне регулювання бухгалтерського обліку, яке полягає в здійсненні комплексу заходів, за допомогою яких суспільство, використовуючи свої внутрішні можливості, впливає на те чи інше явище, в цьому разі – на бухгалтерський облік.

Економічне регулювання бухгалтерського обліку здійснюється за допомогою методичних рекомендацій, роз'яснень з порядку ведення обліку, обміну досвідом. Воно спрямовано, в першу чергу, на одержання корисної інформації для оцінки ефективності діяльності та прийняття управлінських рішень; має ненормативний характер і керується не принципом обов'язковості, а принципом доцільності.

Правове регулювання бухгалтерського обліку здійснюється державою, яка, діючи в інтересах всього суспільства, встановлює правові норми, окреслюючи межі можливої поведінки суб'єктів. В основу правового регулювання покладено принцип обов'язковості дотримання правових норм.

Взаємодія економічного та правового регулювання проявляється в тому, що підприємство при здійсненні обліку вибирає економічно

доцільну для себе лінію поведінки, але при цьому змушене зважити на правові норми, порушення яких може призвести до юридичної відповідальності та, відповідно, до економічних втрат.

Морально-етичне регулювання охоплює всі сфери суспільного життя, у тому числі й бухгалтерський облік. Низка суспільних відносин, урегульованих правом, оцінюється і з точки зору моралі. Однак якщо норми права закріплено державою, то моральні норми та принципи існують у підсвідомості людей, у громадській думці.

Отже, облікове законодавство розуміють як сукупність правових актів та окремих обліково-правових норм, які регулюють бухгалтерський облік. Бухгалтерський облік є, з одного боку, інструментом державного регулювання, а з іншого – його об'єктом.

Метою регулювання бухгалтерського обліку є забезпечення доступу всіх зацікавлених користувачів до інформації, що міститься у фінансовій звітності, яка дає об'єктивну картину фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Закон “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” є основою системи регулювання бухгалтерського обліку на рівні держави та суб'єктів господарювання. Цим законом установлені єдині правові та методологічні основи ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності в Україні, що використовуються у майбутньому органами державного управління при розробці підзаконних актів.

Законом України “Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу” бухгалтерський облік компаній визначено однією з пріоритетних сфер, в яких здійснюється адаптація законодавства України.

Основними документами, які регулюють впровадження МСФЗ в Україні, є:

- Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів (Постанова КМУ № 1706 від 28 жовтня 1998 р.);
- Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Постанова КМУ № 911-р від 24.10.2007 р.);
- Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. (Постанова КМУ № 34 від 16 січня 2007 р.).

Програмою реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затвердженою Постановою Кабінету Міністрів України № 1706 від 28 жовтня 1998 р., передбачено запровадження міжнародних стандартів шляхом їх адаптації до економіко-правового середовища і ринкових відносин в Україні.

Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні (Постанова КМУ № 911-р від 24.10.2007 р.) зобов'язує деякі категорії підприємств цілковито перейти на Міжнародні стандарти фінансової звітності.

Основні напрямки Стратегії:

– законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів;

– офіційне оприлюднення міжнародних стандартів;

– формування інформаційно-аналітичної бази з питань застосування міжнародних стандартів;

– здійснення заходів щодо підготовки та підвищення кваліфікації бухгалтерів і забезпечення високого рівня спеціалістів з бухгалтерського обліку суб'єктів господарювання, які складають фінансову звітність за міжнародними стандартами;

– адаптація національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку до міжнародних стандартів;

– забезпечення складення податкової, статистичної та інших форм звітності, що використовують грошовий вимірник за даними бухгалтерського обліку;

– забезпечення ведення бухгалтерського обліку на єдиних методологічних засадах усіма суб'єктами господарювання шляхом застосування єдиного плану рахунків і визначення загальної номенклатури статей фінансової звітності;

– максимальне спрощення процедури ведення бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності для окремої категорії суб'єктів малого підприємництва, зокрема надання права таким суб'єктам застосовувати форму обліку, яка не передбачає застосування подвійного запису;

– адаптація до міжнародних стандартів національної нормативно-правової бази з питань бухгалтерського обліку для малого бізнесу шляхом затвердження відповідних національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку зі спрощеним порядком обліку активів, зобов'язань, власного капіталу та розрахунком фінансових результатів.

У результаті реалізації Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. (Постанова КМУ № 34 від 16 січня 2007 р.) очікується досягнення таких результатів:

– адаптація законодавства з питань бухгалтерського обліку та звітності до міжнародних стандартів;

– розроблення і запровадження плану рахунків бухгалтерського обліку з виконання бюджетів та кошторисів розпорядників бюджетних коштів, що дасть змогу забезпечити прозорість облікових процесів, складення звітності та отримання інформації про фінансові операції, які здійснюються у державному секторі;

– установлення уніфікованих вимог до вибору програмного забезпечення для обміну інформацією між Мінфіном, органами Казначейства і суб'єктів державного сектору з використанням баз даних та інформаційних систем;

– підвищення відповідальності, а також статусу керівників фінансово-бухгалтерських служб суб'єктів державного сектору;

– удосконалення системи підготовки та перепідготовки кадрів з питань бухгалтерського обліку в державному секторі;

– підвищення рівня прозорості та відкритості ведення бухгалтерського обліку [25].

Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні здійснюється з метою:

– створення єдиних правил ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які є обов'язковими для всіх підприємств та гарантують і захищають інтереси користувачів;

– удосконалення бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики, який затверджує національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

б) регулювання бухгалтерського обліку в Україні

Сьогодні в Україні склалася багаторівнева система регулювання обліку та звітності, на формування якої значно вплинули економічні перетворення в країні, зміни умов господарювання, а також впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності.

У більшості наукових джерел розрізняють такі рівні регулювання бухгалтерського обліку в Україні (рис. 2.1).

Перший рівень регулювання бухгалтерського обліку – законодавчий – визначає сутність бухгалтерського обліку, його завдання, основні поняття, що використовуються в обліку, порядок регулювання, організації та ведення бухгалтерського обліку і подання фінансової звітності.

Закон України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” № 966-XIV від 16 липня 1999 р. поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а також на представництва іноземних суб'єктів господарської діяльності, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством.

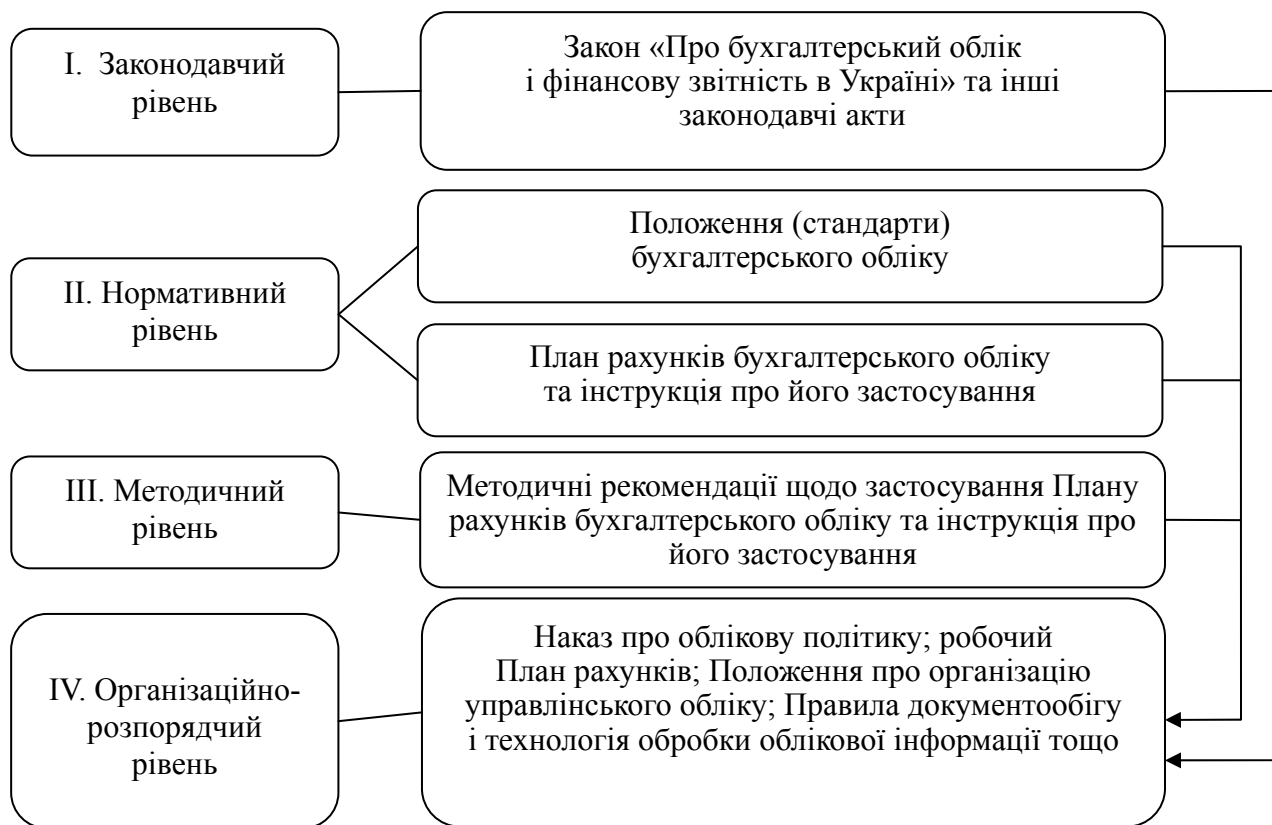


Рис. 2.1. Регулювання бухгалтерського обліку в Україні

До другого рівня регулювання бухгалтерського обліку можна зарахувати національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку, Плани рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про їх застосування.

Документи цього рівня визначають загальні принципи і правила ведення бухгалтерського обліку та формування повної, достовірної і неупередженої інформації про фінансово-майновий стан підприємств (установ, організацій) у бухгалтерській звітності.

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, які не суперечать міжнародним стандартам.

За своїм змістом національні П(С)БО можна поділити на такі групи:

- I група – загально-методичні стандарти обліку, що стосуються принципів обліку, облікової політики і фінансової звітності;
- II група – стандарти з питань обліку майна, зобов’язань;
- III група – стандарти з окремих видів обліку доходів, витрат і фінансових результатів;
- IV група – стандарти, які регулюють окремі, особливі процедури обліку інвестицій, податків, дивідендів, фінансових інструментів, впливу змін валютних курсів, цін та інфляції.

План рахунків – це систематизований перелік рахунків бухгалтерського обліку для відображення господарських операцій і накопичення бухгалтерської інформації про діяльність підприємства, необхідної користувачам для прийняття рішень.

Третій рівень – документи цього рівня розробляються міністерствами та іншими центральними органами виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей на базі національних П(С)БО. Вони мають рекомендаційний характер і не повинні вступати в протиріччя із Законом “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, планом рахунків бухгалтерського обліку та інструкцією про його застосування тощо. Зокрема, згідно із Законом України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності в банках встановлюється Національним банком України відповідно до Закону “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” та міжнародних стандартів фінансової звітності. Міністерства, інші центральні органи виконавчої влади у межах своєї компетенції відповідно до галузевих особливостей розробляють на базі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку методичні рекомендації щодо їх застосування.

Документи четвертого рівня формуються безпосередньо на підприємстві (установі, організації).

Для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства. Ця форма організації бухгалтерського обліку не може застосовуватися на підприємствах, звітність яких повинна оприлюднюватися, та в бюджетних установах.

Завдання та функціональні обов'язки бухгалтерських служб, повноваження керівника бухгалтерської служби у бюджетних установах визначаються Кабінетом Міністрів України.

Підприємство самостійно:

- визначає за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства;

– обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з дотриманням єдиних засад, встановлених цим Законом, та з урахуванням особливостей своєї діяльності і технології обробки облікових даних;

– розробляє систему та форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій, визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;

– затверджує правила документообігу і технологію обробки облікової інформації, додаткову систему рахунків та реєстрів аналітичного обліку;

– може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік, з наступним внесенням їх показників до фінансової звітності підприємства;

– визначає доцільність застосування міжнародних стандартів (крім випадків, коли обов'язковість застосування міжнародних стандартів визначена законодавством).

Контроль за дотриманням законодавства про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні здійснюється відповідними органами в межах їх повноважень, передбачених законами.

Принципи та термінологія, що використовуються в МСФЗ, орієнтовані передусім на комерційні підприємства (приватний сектор). Через це державні установи і неприбуткові організації, які бажають застосовувати МСФЗ, за необхідності можуть змінювати назви окремих звітів та опис певних статей, а також подавати додаткові компоненти фінансових звітів. Так, неприбуткові організації замість назви «баланс» використовують назву «Звіт про активи, зобов'язання та залишок фондів», а замість назви «Звіт про прибутки та збитки» – «Звіт про доходи та витрати».

Стратегією застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні № 911 від 24 жовтня 2007 р. констатувалось, що на даний час сформовано систему бухгалтерського обліку, яка відповідає міжнародним стандартам, враховує правові норми провадження підприємницької діяльності, методологічно і методично забезпечує збирання та накопичення інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання в Україні, що сприяло створенню умов для складення достовірної фінансової звітності, яка використовується власниками (засновниками), інвесторами, банківськими установами, працівниками для визначення рівня прибутковості, конкурентоспроможності, економічного потенціалу та інвестиційної привабливості суб'єктів господарювання. Зіставлення показників фінансової звітності сприяє формуванню бази інформації з економічних питань для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської

діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку суб'єктів господарювання та відповідних макроекономічних показників.

До сьогодні в Україні була побудована послідовна, логічна ієрархія нормативних актів з регламентації ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що підтверджується наявністю відповідного закону, плану рахунків бухгалтерського обліку, положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Разом з тим, у регулюванні бухгалтерського обліку в Україні науковці виділяють ряд важливих проблем. Зокрема, зазначається, що Закон “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” не дає відповіді на питання, у чому полягає зміст державного регулювання бухгалтерського обліку, хто є його суб'єктом, а що – об'єктом. Держава не має чіткого визначення суб'єкта, за яким визначена відповідальність за стан бухгалтерського обліку. Збирає та обробляє фінансову звітність Держкомстат України, визначає методологію бухгалтерського обліку і звітності Міністерство фінансів. Також вважається, що звітність вітчизняних підприємств невиправдано оптимістична. Насправді стан більшості українських публічних компаній набагато гірший, ніж задекларовано у фінансових звітах. Інакше кажучи, залучення додаткового фінансування підприємством здійснюється шляхом фальсифікації фінансових звітів, тобто такі якісні характеристики фінансової звітності, як доречність і достовірність, ними не дотримуються. Складність практичного застосування вимог до якісних характеристик інформації відповідно до міжнародних концептуальних основ в Україні визначається: нормативним регулюванням різних питань обліку та складання звітності; націленістю звітності на задоволення вимог передусім державних органів; проблемами застосування професійного судження бухгалтерів. Сучасна національна система бухгалтерського обліку динамічно розвивається й на сьогоднішній день складається з підсистем, які можна згрупувати за ознакою регуляторного органу, що встановлює порядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. На сьогоднішній день суб'єктами нормативного регулювання обліку є Кабінет Міністрів, Міністерство фінансів, Державний комітет статистики, Державна податкова служба, Національний банк та інші державні органи, які певним чином у межах своєї компетенції врегульовують окремі аспекти обліку.

Крім цього, на даний час активно впроваджується в дію Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 рр. Постанова КМУ № 34 від 16 січня 2007 р. При цьому суб'єктами державного сектору є: Міністерство фінансів; Державна казначейська служба; розпорядники бюджетних коштів; фонди загальнообов'язкового державного соціального і пенсійного страхування.

Модернізація системи бухгалтерського обліку в державному секторі сприятиме вдосконаленню:

- управління державними фінансами;
- системи стратегічного бюджетного планування на середньостроковий та довгостроковий періоди;
- порядку складення і виконання бюджету на основі програмно-цільового методу в бюджетному процесі;
- системи контролю за процесом виконання бюджету;
- інформаційно-аналітичної системи управління державними фінансами [25].

Інакше кажучи, на даний час регулювання системи обліку знаходиться в компетенції декількох суб'єктів, які певним чином формують законодавчу та нормативну базу з питань обліку і звітності в Україні. Правові основи регулювання визначають органи, що відповідають за розробку та впровадження методологічного, методичного, організаційного забезпечення бухгалтерського обліку.

Поряд з цим, з точки зору сфери дії Міжнародних стандартів фінансової звітності та Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні”, таких підсистем може бути дві: підприємства, організації та інші юридичні особи незалежно від форм власності, у тому числі й банки та інші фінансово-кредитні установи; суб'єкти підприємницької діяльності, яким відповідно до законодавства надано дозвіл на ведення спрощеного обліку доходів і витрат, ведуть бухгалтерський облік і подають фінансову звітність у порядку, встановленому законодавством про спрощену систему обліку і звітності.

Отже, перспективним напрямком реформування системи бухгалтерського обліку є встановлення порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності за єдиними правилами для всіх суб'єктів, а виключенням можуть бути підприємства, які за масштабами господарської діяльності або публічністю діяльності матимуть право на спрощений порядок обліку доходів і витрат та можливості узагальнювати інформацію в реєстрах бухгалтерського обліку без застосування подвійного запису.

Сучасний процес фіксування фактів діяльності підприємств, установ та організацій неможливий без використання автоматизованих засобів обробки економічної інформації. Проте сучасне законодавство України не приділяє належної уваги використанню обчислювальної техніки у сфері бухгалтерського обліку. Нормативні акти встановлюють лише окремі базові вимоги до застосування обчислювальної техніки та визначають правовий статус програмного забезпечення, хоча багато положень щодо практичного процесу бухгалтерського обліку юридично не закріплено в законодавстві.

На жаль, на даний час законодавство не визначає, а іноді й обмежує роль, функції та права професійних бухгалтерських організацій у створенні нормативної бази обліку. В основу побудови сучасної системи регулювання бухгалтерського обліку і звітності повинно бути покладене розумне поєднання діяльності органів державної влади та професійного впливу.

Значну роль у вдосконаленні обліку і фінансової звітності в Україні повинна відігравати Всеукраїнська громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України» (ФПБАУ), яка має за мету об'єднання зусиль бухгалтерів і аудиторів для сприяння реформуванню та розвитку бухгалтерського обліку і аудиту в Україні на основі Міжнародних стандартів, удосконаленню податкового законодавства та захисту спільних інтересів членів Федерації.

В Україні є проблеми з використанням звітності зовнішніми користувачами. Хоча Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» передбачено, що звітність підприємств не становить комерційної таємниці, крім випадків, передбачених законодавством. Проте в Україні доступ до такої публічної інформації суттєво обмежується безпосередньо власниками, засновниками та керівниками підприємств, установ, організацій.

Крім цього, на даний час спостерігається відсутність єдиного підходу до розуміння сутності терміна «бухгалтерська звітність», низький рівень інформативності діючих форм фінансової звітності, адже їх показники не є достатньо релевантними для оперативного управління, невідповідність бухгалтерської звітності вимогам її користувачів, коло і запити яких в умовах інституціональних перетворень значно розширилися.

На даний час практично відсутній контроль за веденням бухгалтерського обліку вітчизняними підприємствами з боку державних інституцій. Більшість підприємств веде переважно податковий облік, оскільки за помилки, допущені у ньому, передбачена значна відповідальність. Що стосується бухгалтерського обліку, то він часто ведеться формально, а фінансова звітність складається з порушенням встановлених правил, оскільки відповідальності за її достовірність практично немає.

Сучасні проблеми регулювання бухгалтерського обліку в Україні пов'язані також з обранням Україною напрямком на гармонізацію національних П(С)БО з МСФЗ.

Зокрема, на основі аналізу принципів складання, підготовки фінансової звітності за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та МСФЗ дійшли висновків, що:

– структура та зміст принципів формування бухгалтерської звітності в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не збігається з МСФЗ;

– у ряді випадків є розбіжності між складом та наповненням принципів у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

– порівняно з МСФЗ, у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» основні допущення з організації бухгалтерського обліку називаються принципами. До складу принципів також зараховано такі, що відповідають за змістом якісним характеристикам звітності;

– не сформульовано в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», на відміну від МСФЗ, поняття достовірного та об'єктивного представлення фінансової звітності, а також поняття зіставності фінансової звітності, яке знайшло розкриття лише в П(с)БО 1;

– у ряді принципів Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», які є аналогами принципів МСФЗ (безперервної діяльності підприємства, превалювання сутності над формою, обачності), є відмінності в трактуванні;

– усі принципи у МСФЗ розкриваються докладніше, ніж у Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», і містять значну кількість прикладів. У Законі ж висвітлено лише короткі та дещо поверхневі формулювання.

Згідно із Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не вимагається повної відповідності національних положень (стандартів) міжнародним стандартам.

Відсутність такої вимоги пояснюється тим, що:

1. МСФЗ зорієнтовані насамперед на великі транснаціональні корпорації та компанії, акції яких котируються на фондових ринках.

2. МСФЗ – це певною мірою «компроміс» між системою бухгалтерського обліку різних країн.

3. МСФЗ розроблені з урахуванням певного рівня економічного та соціально-культурного розвитку.

4. МСФЗ не охоплюють усіх питань, наприклад, продовжується розробка стандартів щодо «галузевих» особистостей обліку (страхування, видобувна промисловість та ін.).

5. Діюча в Україні система статистики та права не дає змоги застосовувати «вільні» форми звітності й принцип суттєвості.

6. Мова МСФЗ відрізняється від мови нормативного документа, до якої звикли українські бухгалтери.

7. МСФЗ не є домінуючими над місцевими положеннями, які регулюють випуск фінансових звітів.

Загалом, підприємства, які готували якісну фінансову звітність на базі П(С)БО, не повинні зіштовхнутися з невіршуваними проблемами і труднощами щодо впровадження МСФЗ.

Прийняття та запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в окремо взятій країні відбувається в середовищі та під впливом певних економічних, політичних, правових і культурних чинників.

З урахуванням цього Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) визнала за необхідне чіткіше визначити труднощі, пов'язані з прийняттям міжнародних стандартів, і навести успішні приклади того, як упроваджувалися або впроваджуються міжнародні стандарти.

Різноманітні проекти допомогли зібрати думки фахівців з міжнародної фінансової звітності: представників регіональних і національних професійних бухгалтерів; комітетів і постійних робочих груп МФБ; національних органів стандартизації; користувачів фінансової звітності; регулюючих органів, а також професійних бухгалтерів, що працюють у різних галузях.

За результатами проведеного дослідження було підготовлено звіт, метою якого є заохочення подальшого обговорення і дій з прийняття та запровадження міжнародних стандартів, щоб зблизити стандарти в міжнародному масштабі.

У цьому звіті розглядаються такі потенційні труднощі процесу прийняття та запровадження міжнародних стандартів:

- питання мотивації – чинники, які можуть сприяти або завадити схваленню національними регулюючими органами;
- питання регулювання – регулятивні труднощі їх прийняття;
- питання культури – труднощі через існування культурних бар'єрів, їх прийняття та запровадження;
- питання масштабу – проблема витрат малих та середніх підприємств і аудиторських фірм, пов'язаних з виконанням стандартів;
- питання доступності змісту, їх складність та структура;
- питання перекладу – простота перекладу і наявність ресурсів, потрібних для виконання перекладу;
- питання освіти – освіта та навчання студентів і професійних бухгалтерів з питань міжнародних стандартів.

Внаслідок розбіжностей між П(с)БО і МСФЗ українські підприємства, що складають звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності, змушені вести паралельний облік згідно з МСФЗ або періодично трансформувати звітність, складену згідно з П(с)БО.

Концепція прийняття міжнародних стандартів дуже по-різному тлумачиться в країнах з перехідною економікою, що може завадити суворому та однаковому застосуванню МСФЗ.

2.3. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні

Згідно з вимогами, що висуваються Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», для складання фінансової звітності МСФЗ підлягають застосуванню тільки у випадку, коли «вони не суперечать цьому Закону та офіційно оприлюднені на веб-сайті Міністерства фінансів України».

На макроекономічному рівні до проблем впровадження МСФЗ можна зарахувати:

1. Нерозуміння характеру та суті МСФЗ.
2. Відсутність відповідних механізмів для контролю за процесом переходу на МСФЗ.
3. Суттєві відмінності між МСФЗ та національними П(С)БО.
4. Недоцільність застосування МСФЗ підприємствами, для яких перехід законодавчо необов'язковий.
5. Відсутність можливості здійснювати ефективний нагляд за дотриманням МСФЗ.
6. Невідповідність між вимогами бухгалтерського обліку та аудиту.
7. Відсутність належним чином розроблених методик переходу.
8. Недостатня підготовленість до переходу на МСФЗ [25].

МСФЗ не містять деталізованих інструкцій щодо будь-яких обставин, вони передбачають наявність варіантів різного вирішення облікових питань, є гнучкими. В цьому контексті «гнучкість» є доволі складною вимогою, оскільки головним на сьогоднішній день у системі обліку є дотримання чинного законодавства і непорушення норм певних регулюючих документів.

На практиці працівникам бухгалтерії, які вперше складатимуть звітність за міжнародними стандартами, необхідно буде проводити багато узгоджень, які, зокрема, стосуються визнання окремих статей фінансових звітів. Здійснювати це рекомендують за допомогою спеціальних трансформаційних таблиць, які відобразатимуть зміну методології обліку, оцінок та декласифікацію (чи, навпаки, класифікацію) окремих статей. Отже, такий процес переходу є надзвичайно трудомістким і тривалим та потребує належної компетенції облікового персоналу. При цьому складність роботи працівників бухгалтерії буде пов'язана з особливістю МСФЗ: вони передбачають застосування бухгалтером професійного судження, обґрунтованого аналізом обставин, принципами обліку, а не стандартизованими методиками.

Ризики на шляху застосування МСФЗ:

1. Незацікавленість менеджменту і власників.
2. Непрозорість бізнесу.

3. Недостатня пропозиція на ринку висококваліфікованих спеціалістів-практиків бухгалтерів.

4. Слабкі конкурентні позиції вітчизняного сегмента аудиторських фірм.

5. Низький рівень базової професійної освіти.

Загалом для реального запровадження МСФЗ необхідно:

– забезпечити фінансову підтримку процесу переходу на МСФЗ;

– організувати належну підготовку спеціалістів з МСФЗ у системі вищої освіти;

– створити реальний механізм контролю за дотриманням МСФЗ.

Загалом підприємства, які готували якісну фінансову звітність на базі П(С)БО, не повинні зіштовхуватися з невирішуваними проблемами і труднощами щодо впровадження МСФЗ.

Кабінет Міністрів України розпорядженням від 22 лютого 2012 р. № 157-р «Про створення умов для впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності» дав доручення:

1. Міністерству фінансів:

– забезпечити офіційне опублікування міжнародних стандартів фінансової звітності з дотриманням їх відповідності оригіналу, а також своєчасне внесення до них змін;

– затвердити методичні рекомендації щодо складення податкової декларації з податку на прибуток підприємств з використанням даних бухгалтерського обліку і дотриманням вимог міжнародних стандартів фінансової звітності та проведення перевірки показників такої декларації.

2. Міністерству фінансів разом з Міністерством закордонних справ співпрацювати з Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, зокрема з питань опрацювання проектів міжнародних стандартів фінансової звітності.

3. Міністерству освіти і науки:

– забезпечити створення системи підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації з питань застосування міжнародних стандартів фінансової звітності бухгалтерів;

– затвердити перелік навчальних закладів, які здійснюватимуть підвищення кваліфікації з питань застосування міжнародних стандартів фінансової звітності бухгалтерів.

4. Міністерству освіти і науки разом з Міністерством фінансів за погодженням з іншими зацікавленими центральними органами виконавчої влади, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку і Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, затвердити порядок підвищення кваліфікації з питань застосування міжнародних стандартів фінансової звітності.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Дайте характеристику методів переходу на МСФЗ.*
- 2. Які рівні регулювання бухгалтерського обліку застосовують в Україні?*
- 3. Вкажіть, які проблеми регулювання бухгалтерського обліку в Україні.*
- 4. Охарактеризуйте ризики на шляху застосування МСФЗ.*
- 5. Які проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні?*

ТЕМА 3. ОБЛІК АКТИВІВ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ІНСТРУМЕНТІВ КАПІТАЛУ

3.1. Облік запасів:

- а) оцінка запасів;*
- б) структура фактичної собівартості;*
- в) формули собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси»;*
- г) методи обліку матеріальних запасів;*
- д) калькулювання собівартості спільних продуктів;*
- е) розкриття запасів у фінансовій звітності згідно з МСФЗ.*

3.2. Облік основних засобів:

- а) визначення та визнання основних засобів згідно з МСФЗ;*
- б) моделі обліку основних засобів (модель собівартості та переоцінки);*
- в) амортизація основних засобів;*
- г) визнання зобов'язання;*
- д) розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності.*

3.3. Облік нематеріальних активів:

- а) визначення нематеріальних активів;*
- б) критерії визнання нематеріальних активів та оцінка після визнання;*
- в) амортизація нематеріальних активів;*
- г) розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.*

3.4. Облік інвестиційної нерухомості:

- а) особливості обліку інвестиційної нерухомості;*
- б) застосування моделей справедливої вартості та собівартості;*
- в) подвійна природа інвестиційної нерухомості.*

3.5. Особливості обліку оренди:

- а) визначення терміна «оренда» згідно з МСФЗ;*
- б) класифікація оренди;*
- в) розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності.*

3.6. Облік непоточних активів, призначених для продажу і припиненої діяльності.

3.7. Облік зменшення корисності (забезпеченості) активів:

- а) визначення рівня тестування на зменшення корисності;*
- б) визначення суми очікуваного відшкодування;*
- в) засади визначення вартості при використанні;*
- г) розкриття у фінансовій звітності інформації про зменшення корисності (забезпеченості) активів.*

3.8. Облік виплат працівникам:

- а) поняття та класифікація виплат;*
- б) облік програм з визначеним внеском;*
- в) облік програм з визначеною виплатою.*

3.9. Облік забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів:

а) поняття та критерії визнання забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів;

б) розкриття в звітності інформації про резерви, умовні зобов'язання та умовні активи.

3.10. Облік фінансових інструментів:

а) методологічна основа фінансових інструментів;

б) оцінка фінансових інструментів;

в) знецінення фінансових активів (індивідуальна та колективна оцінка);

г) розкриття інформації щодо фінансових інструментів (кредитний ризик, ринковий ризик, ризик ліквідності, справедлива вартість).

3.11. Облік платежу на основі акції:

а) визнання і облік платежу на основі акції згідно з МСФЗ 2;

б) розкриття інформації про платіж на основі акції.

3.1. Облік запасів

а) оцінка запасів

Загальний підхід до обліку запасів і вимоги до розкриття інформації про них у фінансовій звітності подано у МСБО 2. Цей стандарт було прийнято в 1975 р. під назвою «Оцінка та відображення матеріально-виробничих запасів у контексті формування фактичної собівартості». Після перегляду в 1993 р. МСБО 2 введено в дію 1.01.1995 р.

В 2003 р. цей стандарт знову переглянуто і внесено зміни:

– виключено метод LIFO;

– розширено і уточнено перелік інформації, що підлягає розкриттю;

– уточнено сферу застосування стандарту.

Запаси – це активи, які:

– утримуються для продажу в звичайному процесі бізнесу (товари для реалізації);

– перебувають у процесі виробництва (напівфабрикати, що будуть використані для виробництва товарів для реалізації);

– існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг (запасні частини).

Придбані запаси визнаються активом у разі задоволення усіх наведених нижче умов:

– до підприємства перейшли усі суттєві ризики та вигоди, пов'язані з власністю на запаси;

– підприємство отримало контроль над запасами та здійснює управління ними тією мірою, яка звичайно пов'язана з правом власності;

– собівартість запасів може бути достовірно визначена;

– існує ймовірність надходження до підприємства майбутніх економічних вигод, пов'язаних із запасами.

Наприклад. Підприємство має дійсний контракт з постачальником запасів на умовах FOB (вільно на борту в порту відвантаження) з оплатою через два місяці після дати замовлення товару. У грудні 2015 р. відділ закупівель здійснив замовлення товарів на суму 1000 одиниць.

25 грудня – товар відвантажений зі складу продавця; 27 грудня – товар відвантажений з порту відправлення; 10 січня – товар доставлений до порту надходження; 12 січня – товар доставлений до складу покупця. Запаси на балансі були визнані 10 січня 2016 р. після отримання первинних документів з митних органів. Ці запаси не відображаються у фінансовій звітності на 31 грудня 2015 р.

Запасні частини та допоміжне обладнання, як правило, відображаються як запаси та визнаються в прибутку чи збитку в процесі їхнього споживання. Проте основні запасні частини та резервне обладнання розглядаються як основні засоби, якщо:

- суб'єкт господарювання очікує, що використовуватиме їх протягом більше одного облікового періоду;
- запасні частини та допоміжне обладнання можуть використовуватися тільки у зв'язку з об'єктом основних засобів.

Не визнаються запасами:

- зразки, які компанія виробляє чи купує та утримує з метою їх подальшого безкоштовного розповсюдження;
- каталоги, які містять опис продуктів та послуг компанії і які компанія безкоштовно розповсюджує серед клієнтів.

Витрати на такі зразки та каталоги мають рекламний характер і визнаються поточними витратами у момент переходу права власності від постачальника до компанії.

Наприклад. Компанія «Мобіл» надає послуги кабельного телебачення на своїй мережі, що обліковується як основний засіб та буде телекомунікаційні мережі для інших підприємств. У фінансовій звітності на 31 грудня 2015р. структура запасів була представлена таким чином:

- запасні частини для підтримки власної мережі – 400 грн.;
- допоміжне обладнання зі строком використання 3 роки для будівництва мережі для продажу – 500 грн.;
- матеріали для будівництва мережі – 200 грн.;
- каталоги та рекламні буклети – 100 грн.;
- інші запаси – 300 грн.

Всього запасів: 1500 грн.

У фінансовій звітності на 31 грудня 2015 р. необхідно провести таке коригування:

Дт Основні засоби	(400 + 500) = 900 грн.
Дт Рекламні витрати	100 грн.
Кт Запаси	1000 грн.

МСБО 2 застосовується до усіх запасів, окрім:

– незавершених робіт за будівельними контрактами (враховуючи контракти з надання послуг, які безпосередньо стосуються будівельних контрактів);

– фінансових інструментів;

– біологічних активів, що стосуються сільськогосподарської діяльності.

Дія МСБО 2 також не поширюється на оцінку запасів, які утримуються:

– виробниками сільськогосподарської продукції і лісництва, сільськогосподарської продукції після збирання урожаю, корисних копалин і мінеральних продуктів у випадку, коли вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з практикою, що використовується в деяких галузях економіки;

– продавцями-посередниками, які продають власні запаси за справедливою вартістю за мінусом витрат на реалізацію.

б) структура фактичної собівартості

Оцінка запасів здійснюється за найменшою з величин:

– фактичною вартістю (собівартістю);

– чистою вартістю реалізації (рис. 3.1).

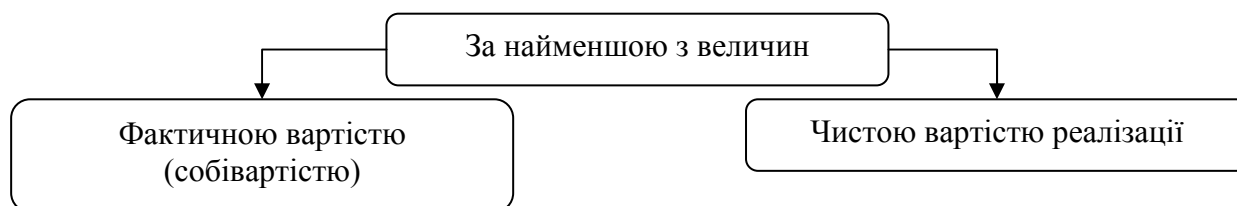


Рис. 3.1. Оцінка запасів

Початкова вартість придбаних чи виготовлених запасів є їх собівартістю, яка охоплює:

– витрати на придбання;

– витрати на переробку;

– інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами (рис. 3.2).

Затрати на переробку охоплюють прямі матеріали, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати і виробничі накладні витрати.

Інші витрати, що безпосередньо відносяться до запасів, можуть бути включені в собівартість запасів, якщо вони були витрачені на їх доставку і приведені в теперішній вигляд. До них належать:

– витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів;

– амортизація затрат на розробку, пов'язана з конкретним процесом чи продуктом;

– амортизація платежів чи ліцензій, пов'язана з конкретним процесом чи продуктом;

- витрати на збереження, що обумовлені виробничим процесом і є необхідними для подальшої стадії виробництва;
- адміністративні накладні витрати, пов'язані з доставкою запасів в їх місцезнаходження і приведення у теперішній вигляд.



Рис. 3.2. Структура фактичної собівартості

Не включають у собівартість запасів і відображають як затрати періоду, в якому вони виникли:

- понаднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат;
- витрати на зберігання запасів, окрім тих, які обумовлені виробничим процесом і є необхідними для подальшої стадії виробництва;
- адміністративні накладні витрати, що не пов'язані з доставкою запасів в їх місцезнаходження і приведення в теперішній стан;
- витрати на збут.

Інші витрати, що не включаються до фактичної вартості запасів (рис. 3.3):

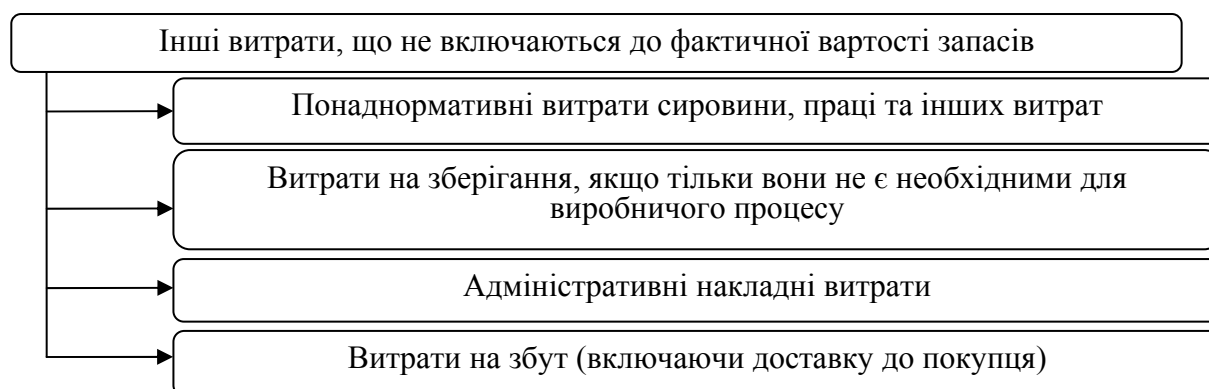


Рис. 3.3. Інші витрати, що не включаються до фактичної вартості запасів

Інші вирахування з вартості запасів:

- торгові знижки, надані постачальниками, вираховуються із вартості запасів;
- якщо постачальником надається суттєва відстрочка платежу, а вартість запасів покриває елемент фінансування, то такий накладений відсоток необхідно вираховувати із вартості.

в) формули собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси»

Суб'єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб'єкта господарювання однакового характеру та використання.

Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Формули (методи) собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси»

Наприклад. Компанія «Колібри» виробляє і реалізує лакофарбову продукцію. Частина продукції після виробництва розфасовується та реалізується в ємкостях об'ємом 10 літрів для роздрібних покупців. Інша частина, орієнтована на оптовий ринок, розфасовується залежно від замовлення конкретного покупця і зберігається на складі у загальній ємкості.

За якою формулою собівартості доречно буде обліковувати запаси компанії «Колібрі»? Запаси орієнтовані на роздрібний ринок за ФІФО, а запаси орієнтовані на оптовий ринок за середньозваженою собівартістю.

Витрати на придбання запасів формуються на основі: ціни придбання; ввізного мита та інших податків, пов'язаних із придбанням; витрат на транспортування, вантажно-розвантажувальними роботами і іншими витратами. При цьому величину знижок віднімають від суми витрат на придбання.

Наприклад. Підприємство «Варан» придбало 2000 одиниць товару вартістю по 200 дол. за одиницю без ПДВ, йому надається знижка в розмірі 2%, якщо оплата буде проведена протягом 10 днів після отримання товару, то покупець отримує ще додаткову знижку 5% (умова 5/10, n 30). При цьому витрати на транспортування становлять 440 грн.

Розраховуємо собівартість придбаних товарів, грн.:

Вартість придбання	$(2\ 000 \times 200) = 400\ 000$ дол.
Величина знижки	$(400\ 000 \times 2\%) = 8\ 000$ дол.
Вартість придбання	$(400\ 000 - 8\ 000) = 392\ 000$ дол.
Величина знижки за оплату протягом 10 днів після отримання товару	$(392\ 000 \times 5\%) = 19\ 600$ дол.
Чиста вартість придбання становитиме	$(392\ 000 - 19\ 600) = 372\ 400$ дол.
Витрати на транспортування	440 дол.

Таким чином, на основі проведених розрахунків визначаємо собівартість придбаних товарів: $372\ 400 + 440 = 372\ 840$ дол.

ПДВ у зарубіжних країнах розраховується, виходячи із чистої вартості придбання $372\ 400 \times 20\% = 74\ 480$ дол., і повертається підприємству.

Чиста вартість реалізації використовується, якщо собівартість запасів може бути невідшкодованою.

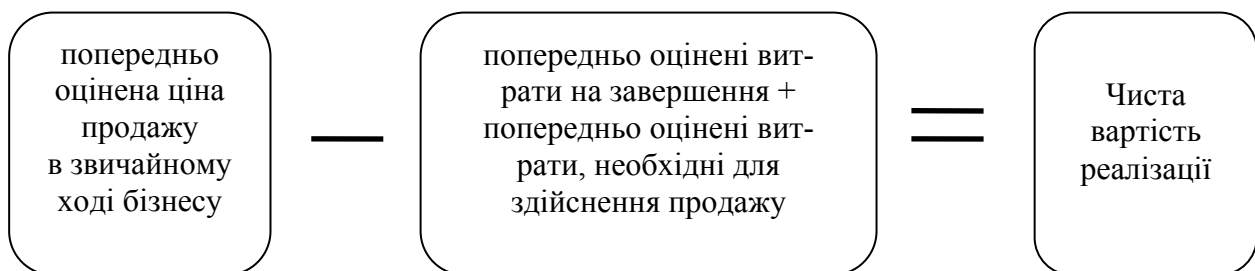


Рис. 3.5. Чиста вартість реалізації

Облік знижок, отриманих підприємством від постачальників за оплату до зазначеного терміну, ведуть двома методами: «брутто» і «нетто». За методом «брутто» знижка визначається тільки у момент дострокової оплати рахунка, а за методом «нетто» – в момент придбання запасів.

Наприклад. Підприємство придбало товари вартістю 1000 тис. грн. за умови 2/10, n 30.

Облік знижок, отриманих від постачальника за методом «брутто»:

1. Придбання товарів:

Д-т «Товари» 1000 тис. грн.

К-т «Заборгованість постачальникам» 1000 тис. грн.

2. Оплата до зазначеного терміну в сумі 500 тис. грн.:

Д-т «Заборгованість постачальникам» 500 тис. грн.

К-т «Отримана знижка» 10 тис. грн.

К-т «Поточний рахунок» 490 тис. грн.

3. Оплата решти суми:

Д-т «Заборгованість постачальникам» 500 тис. грн.

К-т «Поточний рахунок» 500 тис. грн.

Облік знижок, отриманих від постачальника за методом «нетто»:

1. Придбання товарів: $(1000 \text{ тис. грн.} \times 2\%) = 20 \text{ тис. грн.}$

Д-т «Товари» 980 тис. грн.

К-т «Заборгованість постачальникам» 980 тис. грн.

2. Оплата до зазначеного терміну в сумі 490 тис. грн.:

Д-т «Заборгованість постачальникам» 490 тис. грн.

К-т «Поточний рахунок» 490 тис. грн.

3. Оплата решти суми:

Д-т «Заборгованість постачальникам» 490 тис. грн.

Д-т «Втрачений дисконт» (знижка) 10 тис. грн.

К-т «Поточний рахунок» 500 тис. грн.

Визначення собівартості одиниці запасів обумовлено необхідністю розподілу непрямих витрат, пов'язаних з придбанням та виготовленням запасів. У процесі постачання підприємства запасами виникають транспортно-заготівельні витрати (ТЗВ), які необхідно розподілити між одиницями придбаних запасів пропорційно до їх вартості.

Наприклад. Підприємство придбало три види запасів на суму 400 тис. грн., в тому числі: крупи гречані на суму 200 тис. грн., майонез – 140 тис. грн. та кетчуп – 60 тис. грн. Витрати, пов'язані з доставкою цих запасів, становили 10 тис. грн.

Процентне співвідношення ТЗВ і вартості придбаних запасів становитиме: $10 / (200 + 140 + 60) = 0,025$, або 2,5%. Таким чином, собівартість запасів дорівнюватиме:

крупи гречані	$200 + (200 \times 0,025) = 205,0;$
майонез	$140 + (140 \times 0,025) = 143,5;$
кетчуп	$60 + (60 \times 0,025) = 61,5.$

Підприємство повинно постійно застосовувати обраний метод оцінки запасів.

Метод стандартних (нормативних) затрат – це заплановані затрати на виробництво одиниці продукції, які ґрунтуються на нормативах використання матеріалів, праці тощо. Цей метод обліку використовують в умовах стабільних цін на матеріали. У такому випадку відхилення між стандартними та фактичними витратами є незначними. Сума перевищення фактичної собівартості запасів над її стандартною собівартістю включається в собівартість реалізованої продукції звітного періоду.

Формули собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси»:

– на основі конкретної ідентифікації індивідуальної собівартості запасів для запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів;

– ФІФО («перше надходження – перший видаток»). Формула ФІФО припускає, що одиниці запасів, які були придбані або вироблені першими, продаються першими, а отже, одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, є тими, що були придбані або виробленими останніми;

– середньозваженої собівартості. Собівартість кожної одиниці визначається із середньозваженої собівартості подібних одиниць на початок періоду та собівартості подібних одиниць, що були придбані або вироблені протягом періоду. Середнє значення може бути обчислене на періодичній основі або з отриманням кожної додаткової партії залежно від обставин суб'єкта господарювання.

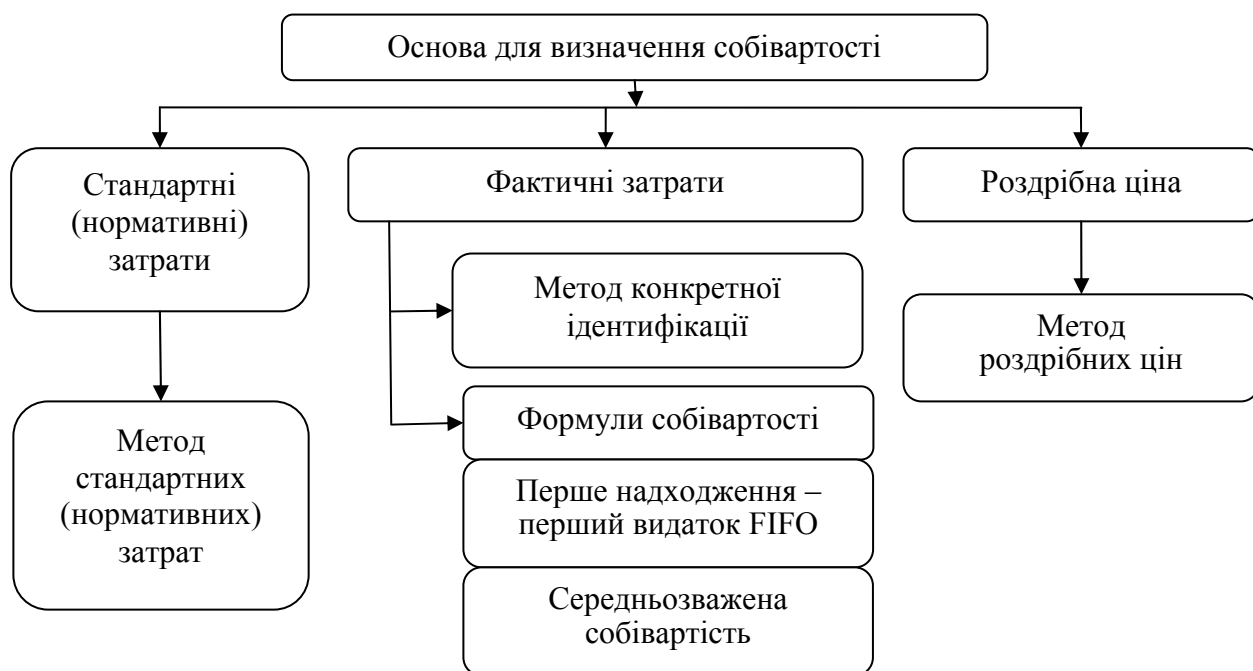


Рис. 3.6. Підходи до визначення собівартості запасів

Метод роздрібних цін застосовується у роздрібній торгівлі, де є велика кількість одиниць товарів. За цим методом собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості на відповідний процент, який обраховують як співвідношення собівартості і роздрібної ціни запасів.

Наприклад. Підприємство роздрібної торгівлі «Камелот» за звітний рік має такі показники:

Таблиця 3.1

Залишки запасів

Показники	Собівартість, тис. євро	Роздрібна ціна, тис. євро
Залишок запасів на початок року	2400	3600
Закупівля товарів за звітний період	2640	4440
Всього запасів	5040	8040
Продаж запасів за звітний період		4322
Залишок запасів на кінець року		3720

За даними таблиці визначаємо співвідношення собівартості і роздрібної ціни запасів: $5040 / 8040 \times 100 = 62,7$. Далі обрахований процент застосовуємо до залишку запасів за роздрібними цінами:

$$3720/100 \times 62,7 = 2332,44.$$

Таким чином, визначаємо собівартість реалізованих товарів: $5040 - 2332,44 = 2707,56$ тис.євро.

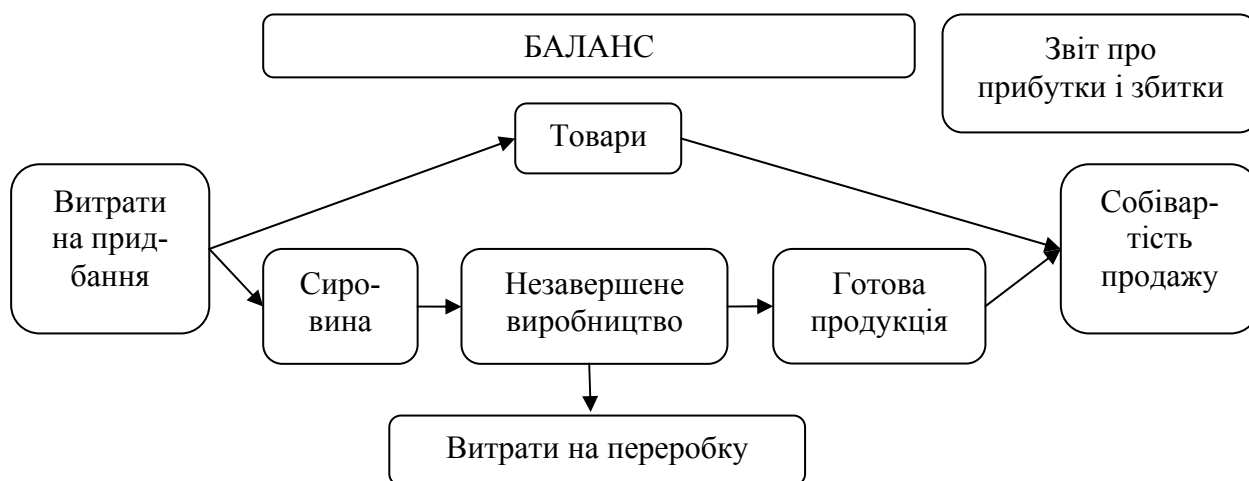


Рис. 3.7. Рух запасів та відображення їх у фінансових звітах

Для визначення собівартості запасів МСБО 2 передбачено декілька підходів.

г) методи обліку матеріальних запасів

Облік руху запасів обумовлений процесами постачання, переробки та реалізації. Він залежить від системи обліку, що обрана:

- метод періодичного обліку матеріальних запасів;
- метод безперервного (поточного) обліку матеріальних запасів.

Відповідно до методу періодичного обліку детальний облік матеріальних запасів протягом року не ведеться, а в кінці року повинна

проводиться інвентаризація наявних запасів для встановлення рівня запасів на кінець звітної періоду. Собівартість реалізованих запасів не може бути визначена до того часу, поки не буде завершена інвентаризація, оскільки розрахунок собівартості визначають таким чином: рівень запасів на початок звітної періоду плюс вартість покупок, мінус рівень запасів на кінець звітної періоду.

Метод періодичного обліку запасів використовують у багатьох торгових компаніях, бо він не вимагає великого обсягу канцелярської роботи. Основним недоліком цього методу є відсутність деталізованих записів про те, які запаси є на поточний момент. Така інформація дала б можливість керівництву здійснювати оперативне управління матеріальними запасами для того, щоб уникнути відсутності необхідних запасів на складі.

1. Рахунок «Складські запаси» показує залишок запасів (за їх видами) на початок звітної періоду – 11400 дол.

2. Закупівля (придбання) товарів за звітний період:

Д-т «Витрати на закупівлю» – 45600 дол.

К-т «Рахунки до оплати» – 45600 дол.

3. Реалізація товарів за звітний період:

Д-т «Рахунки до одержання» – 56800 дол.

К-т «Доходи від реалізації» – 56800 дол.

Собівартість реалізованих (витрачених) запасів визначаємо: рівень запасів на початок звітної періоду плюс вартість покупок, мінус рівень запасів на кінець звітної періоду ($11400 + 45600 - 18000$ за даними інвентаризації) = 39000 дол.

4. Кінець звітної періоду:

а) списується початковий залишок складських запасів:

Д-т «Фінансовий результат звітної періоду» – 11400 дол.

К-т «Складські запаси» – 11400 дол.;

б) відображається залишок запасів на кінець звітної періоду, виявлений після інвентаризації:

Д-т «Складські запаси» – 18000 дол.

К-т «Фінансовий результат звітної періоду» – 18000 дол.

Суть методу поточного (безперервного) обліку товарно-матеріальних цінностей полягає в тому, що систематично в процесі надходження і руху матеріальних запасів вони суворо документуються в кількісно-сумовому вираженні. Цей метод забезпечує контроль за операціями руху товарно-матеріальних цінностей, сигналізує про необхідність нових замовлень матеріалів на поповнення запасів, а також формує інформацію про оптимальний обсяг замовлення. У результаті цього протягом усього звітної періоду відома величина наявних запасів.

При поточному методі обліку матеріальних запасів на складі ведуться карточки аналітичного обліку в розрізі найменувань, в яких

надходження і відпуск матеріальних запасів реєструють (відображають) у процесі того, як вони здійснюються. Використання поточного методу не виключає необхідності проведення інвентаризації наявності матеріальних запасів у кінці звітної періоду. Облікові записи показують, що повинно бути в наявності, але це ще не означає, що записи відповідають дійсності, оскільки можуть бути втрати, викликані псуванням, крадіжками чи іншими причинами. Карточки аналітичного обліку треба привести у відповідність з фактично виявленою кількістю запасів.

1. Початок звітної періоду:

Рахунок «Складські запаси» показує залишок запасів (за їх видами) на початок звітної періоду – 11400 дол.

2. Закупівля (придбання) товарів за звітний період:

Д-т «Складські запаси» – 45600 дол.

К-т «Рахунки до оплати» – 45600 дол.

3. Реалізація товарів за звітний період:

Д-т «Рахунки до одержання» – 56800 дол.

К-т «Доходи від реалізації» – 56800 дол.

Одночасно:

Д-т «Собівартість реалізованих запасів (товарів)» – 39000 дол.

К-т «Складські запаси» – 39000 дол.

4. Кінець звітної періоду: рахунок «Складські запаси» відображає залишок запасів (за їх видами) на кінець звітної періоду – 18000 дол., тому немає потреби складати бухгалтерське проведення ($11400 + 45600 - 39000 = 18000$).

д) калькулювання собівартості спільних продуктів

У деяких галузях промисловості (харчова, хімічна тощо) результатом виробничого процесу може бути декілька продуктів, що виготовляються одночасно. Їх називають спільними і поділяють на основні та побічні.

Побічні продукти, як правило, мають незначну вартість порівняно з основними. Затрати на переробку можна обрахувати і додати до відповідних загальних витрат тільки після того, як усі продукти стають технологічно відділеними. Точка технологічного процесу, в якій виникає можливість розподілу спільних продуктів, називається точкою розподілу.

Наприклад. У процесі спільного виробництва за місяць на підприємстві «Вектор» було понесено такі витрати, грн.:

– прямі матеріали – 140 000 грн.;

– пряма заробітна плата – 90 000 грн.;

– виробничі накладні витрати – 80 000 грн.

Всього: 310 000 грн.

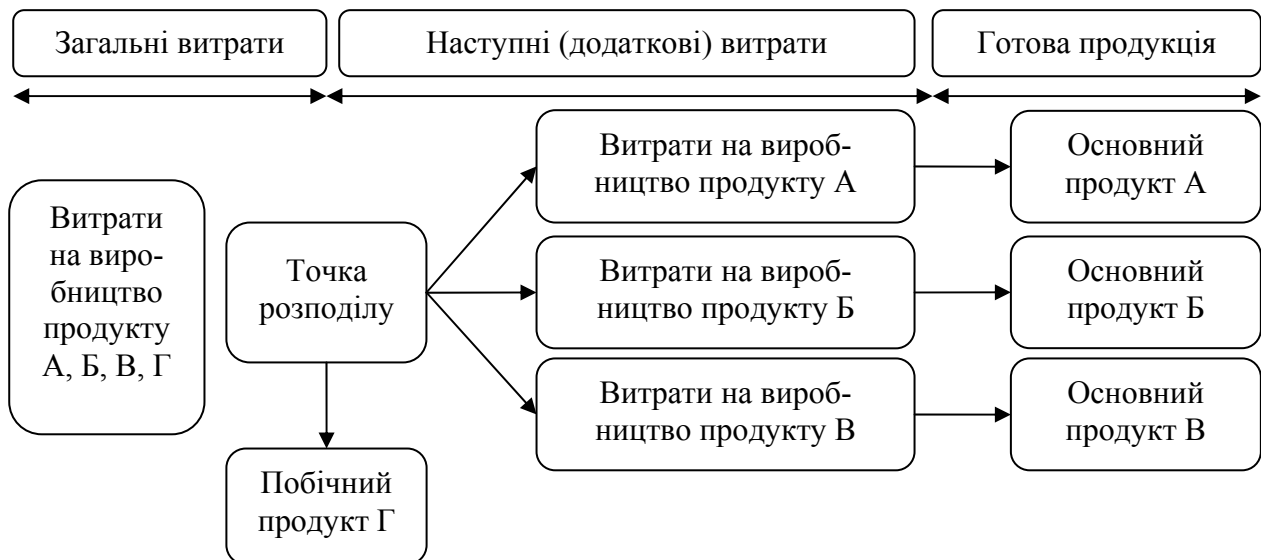


Рис. 3.8. Калькулювання собівартості спільних продуктів

За результатами спільного виробництва за місяць було виготовлено 2000 одиниць основного продукту і 1000 кг побічного. Після додаткової обробки побічний продукт було реалізовано по 24 грн. за 1 кг. Затрати на додаткову обробку продукту становили 5 000 грн. Чиста реалізаційна вартість побічного продукту за місяць дорівнювала:

$$(1000 \times 24) - 5000 = 19\,000 \text{ грн.}$$

Отже, собівартість виробництва основного продукту за місяць становить $310\,000 - 19\,000 = 291\,000$ грн.

$$291\,000 \text{ грн.} / 2000 = 145,5 \text{ грн. за одиницю.}$$

Відокремлення побічного продукту від основного в обліку відображають таким проведенням:

Д-т «Незавершене виробництво побічного продукту»	19 000 грн.
К-т «Незавершене виробництво»	19 000 грн.

На суму додаткових витрат на обробку побічного продукту складають таке проведення:

Д-т «Незавершене виробництво побічного продукту»	5 000 грн.
К-т «Матеріали»	2 200 грн.
К-т «Нарахована зарплата»	1 600 грн.
К-т «Виробничі накладні витрати»	1 200 грн.

Після завершення обробки побічного продукту його передають на склад, що відображають таким проведенням:

Д-т «Запаси побічного продукту»	24 000 грн.
К-т «Незавершене виробництво побічного продукту»	24 000 грн.

Враховуючи незначну вартість побічного продукту, його продаж відображають таким проведенням:

Д-т «Грошові кошти»	24 000 грн.
К-т «Запаси побічного продукту»	24 000 грн.

е) розкриття запасів у фінансовій звітності згідно з МСФЗ

Особливості списання вартості запасів у МСФЗ:

– запаси звичайно списуються до чистої вартості реалізації за статтями. За певних умов може бути зручніше згрупувати схожі або пов'язані статті;

– будь-яке списання до чистої вартості реалізації повинно визнаватись як витрати звітного періоду, в якому списання мало місце (звичайно як інші операційні витрати);

– сторнування попередніх списань щодо запасів відбувається у тому періоді, коли виконується таке сторнування. Проте таке сторнування обмежене попереднім списанням.

Необхідно звернути увагу на запаси, які тривалий час (понад рік) знаходяться на складах і не використовуються. Для коректного подання запасів у фінансовій звітності доцільно проводити аналіз щодо майбутнього використання таких запасів.

Якщо за результатами такого аналізу виявляють запаси, які не використовуються тривалий час і які не планують використовувати в майбутньому, то такі запаси необхідно списати. Під час аналізу не враховують рухи між філіями або підрозділами. Такий аналіз можна проводити під час щорічної інвентаризації.

Якщо компанія має намір продати надлишок запасів, то чиста вартість реалізації таких запасів має базуватися на очікуваній вартості продажу. Коли запаси утримуються з метою використання у виробництві, то їх чиста вартість реалізації базується на чистій вартості реалізації готової продукції.

Якщо події після звітної дати свідчать про те, що вартість запасів перевищує чисту вартість реалізації на звітну дату, то необхідно зменшити вартість запасів до чистої вартості реалізації на звітну дату.

Розкриття запасів у фінансовій звітності згідно з МСФЗ проводиться такими напрямками:

1. Облікова політика, прийнята підприємством для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості.

2. Загальна балансова вартість запасів та балансова вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією, прийнятою на підприємстві.

3. Балансова вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.

4. Балансова вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань.

5. Сума будь-якого сторнування раніше списаної вартості запасів у результаті збільшення їх чистої вартості реалізації, яке визнається як дохід певного періоду.

6. Обставини або події, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів.

3.2. Облік основних засобів

а) визначення та визнання основних засобів згідно з МСФЗ

Згідно з МСБО 16, основні засоби – це матеріальні активи, що не призначені для продажу; що використовуються компанією у процесі господарської діяльності; що будуть використовуватися протягом більше, як одного облікового періоду.

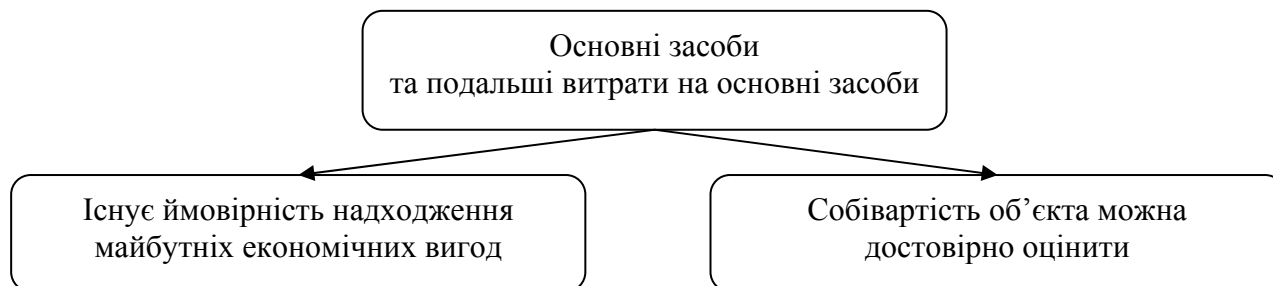


Рис. 3.9. Основні засоби та подальші витрати на основні засоби

Основні запасні частини, які плануються до використання протягом більше одного року або можуть використовуватися лише із певними основними засобами, повинні бути класифіковані як основні засоби (МСБО 16.8). На кінець звітної періоду видані аванси за основні засоби класифікуються як незавершене капітальне будівництво.

Об'єкт основних засобів під час визнання слід оцінювати за собівартістю.

Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

- ціни його придбання, включаючи імпортні мита, та невідшкодовані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;
- будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення в стан, необхідний для його експлуатації;
- заробітної плати технічного персоналу, що підпадає під критерії капіталізації;
- первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований;
- фінансових витрат, пов'язаних з кваліфікованим активом.

Витрати, що входять та не входять до собівартості об'єкта основних засобів, подано на рисунку (рис. 3.10).

Наприклад. Підприємство придбало обладнання на суму 96 000 дол. (в тому числі ПДВ – 16 000 дол.) із знижкою, яка становить 1% від його вартості. Крім цього, підприємство понесло такі витрати:

Залізничний тариф – 2000 дол.

Витрати на транспортування від станції на підприємство – 600 дол.

Оплата праці монтажників – 1400 дол.

Виходячи з цього, собівартість придбаного обладнання становить:
 $96\ 000 - 16\ 000 - 800 + 2\ 000 + 600 + 1\ 400 = 83\ 200$ дол.



Рис. 3.10. Витрати, що входять та не входять до собівартості об'єкта основних засобів

Придбання основних засобів відображається такими бухгалтерськими записами:

Д-т «Розрахунки з ПДВ» – 16 000 дол.

Д-т «Основні засоби» – 83 200 дол.

К-т «Грошові кошти» – 99 200 дол.

Наприклад. Куплено земельну ділянку і будівлю за 400 тис. дол. (вартість землі становить 90%, вартість будівлі – 10%). За даними обчисленнями вартість землі становитиме $400\ \text{тис. дол.} \times 90\% = 360\ \text{тис. дол.}$, тоді вартість будівлі дорівнюватиме $400\ \text{тис. дол.} \times 10\% = 40\ \text{тис. дол.}$

Наприклад. Придбано земельну ділянку разом зі старою будівлею за 1200 тис. дол. для проведення забудови земельної ділянки. Стару будівлю знесли, а витрати, пов'язані зі зносом, становлять 20 000 дол. За результатами ліквідації будівлі отримано будівельні матеріали на суму 4000 дол.

В цьому випадку собівартість придбаної земельної ділянки дорівнюватиме:

$$1\ 200\ 000 + 20\ 000 - 4000 = 1\ 216\ 000 \text{ дол.}$$

Ці операції відображаються такими бухгалтерськими записами:

а) плата за придбану земельну ділянку:

Д-т «Основні засоби»

1200 тис. дол.

К-т «Грошові кошти»

1200 тис. дол.

б) витрати на знесення старої будівлі:

Д-т «Основні засоби»

20 000 дол.

К-т «Нарахована заробітна плата»

20 000 дол.

в) вартість отриманих матеріалів:

Д-т «Матеріали»

4 000 дол.

К-т «Основні засоби»

4 000 дол.

*б) моделі обліку основних засобів
(модель собівартості та переоцінки)*

Згідно з МСБО 16, визначено такі моделі обліку основних засобів: модель собівартості та модель переоцінки (рис. 3.11).

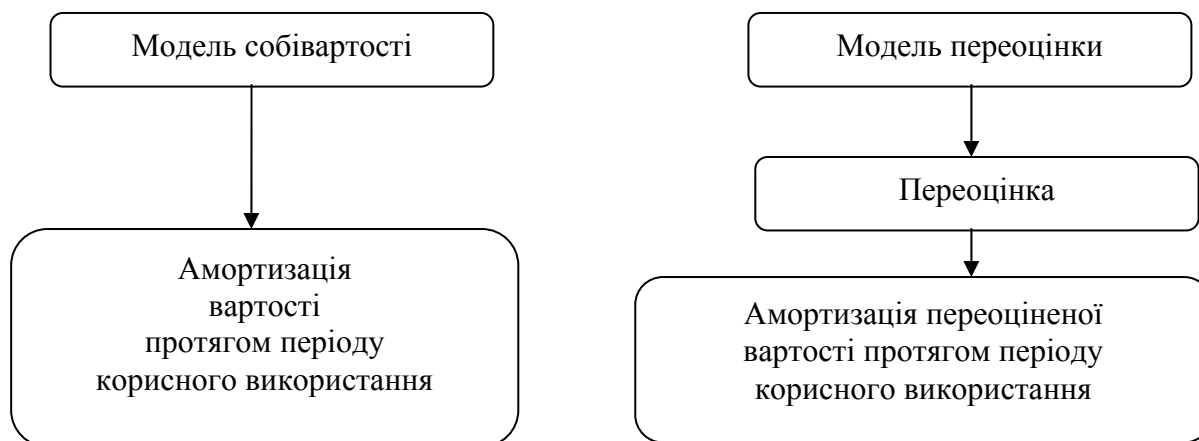


Рис. 3.11. Моделі обліку основних засобів

Після визнання активом об'єкт основних засобів слід обліковувати за:

- його собівартістю;
- мінус будь-яка накопичена амортизація;
- мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

Об'єкт основних засобів, справедливу 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.

Переоцінюється весь клас основних засобів. Переоцінка проводиться не обов'язково кожного року, але з достатньою регулярністю, щоб відобразити поточну ринкову вартість.

в) амортизація основних засобів

Методи амортизації:

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишкової вартості та прискореного зменшення;
- метод одиниць продукції (виробничий метод).

Використаний метод амортизації має відображати очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід від цього активу суб'єктом

господарювання. Метод амортизації, застосований до активу, слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року, та, якщо відбулася значна зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, втілених в активі, метод слід змінити для відображення зміненої форми. Таку зміну слід обліковувати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8.

Відповідно до МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Дуже важливо, щоб усі підрозділи підприємства і філії застосовували однакову класифікацію (визначали єдину групу) та однакові строки корисного використання для подібних активів.

Кожну частину об'єкта основних засобів, собівартість якої є суттєвою щодо загальної собівартості об'єкта, необхідно амортизувати окремо.

Капітальні ремонти, які стосуються певних основних засобів, – теперішню вартість необхідно оцінювати відразу і амортизувати окремо.

Наприклад. Компанія А побудувала мережу за 400 од. Оцінений термін корисного використання – 15 років, але кожні 3 роки необхідно проводити капітальний ремонт цієї мережі. Оцінена вартість такого ремонту за поточними цінами – 80 од. Вказані 80 од. повинні бути відразу відокремлені в окремий компонент і амортизуватись протягом 3 років. Відповідно, 320 од. (400 од – 80 од) повинні амортизуватись протягом 15 років.

Ті самі умови, але тепер припустимо, що мережа складається з двох компонентів з різними строками корисного використання: А – 250 од. і Б – 150 од. Капітальний ремонт стосуватиметься обох цих компонентів. За таких умов необхідно розподілити сукупну вартість – 400 од. між трьома компонентами – А, Б і капітальним ремонтом.

Залишкова частина компонента, яка замінюється новим компонентом, повинна бути списана. Списання залишкової частини повинне бути відображене через амортизацію.

Таблиця 3.2

Компоненти	Розподілена сукупна вартість, грн.	Обрахунок розподілу сукупної вартості, грн.
1	2	3
Капітальний ремонт	80	
Компонент А	200	$250 - (250 / 400 \times 80)$
Компонент Б	120	$150 - (150 / 400 \times 80)$
	400	

Ті самі умови, але тепер припускаємо, що капітальний ремонт проводиться через 2 роки, а не через 3, як очікувалось. Фактичні витрати на капітальний ремонт становитимуть 100 од.

Залишкова вартість компонента «Капіталізовані роботи» становить $27 = (80 - (80 / 3 \times 2))$. Вказані 27 од. повинні бути відразу відображені як витрати через амортизаційні відрахування. 100 од. при цьому капіталізуються і амортизуються протягом очікуваного строку до наступного капітального ремонту (2 чи 3 роки).

Відповідно до МСБО 16, нарахування амортизації необхідно починати, коли актив придатний до використання, а припиняти з дати, коли об'єкт класифікують як придатний до продажу, тобто коли припиняється його визнання як активу.

Для визначення суми амортизації активів, що надійшли чи вибули, використовують різні підходи. При цьому при обрахунках вважають, що в місяці є 30, а у році – 360 днів.

Наприклад. Обладнання придбано 1 вересня за 180000 євро, нормальний термін служби – 5 років. Введено обладнання в експлуатацію 20 вересня. При лінійній системі амортизації річна норма дорівнює 20% (100/5). Амортизація нараховується з 20 вересня (з дати введення в експлуатацію), тобто в першому році амортизацію нараховують за 100 днів.

Таблиця 3.3

**Розрахунок амортизації лінійним і прискореним методом
(дегресивною системою)**

(євро)

Рік	Початкова вартість	Сума амортизації за:		Залишкова вартість за:	
		лінійною системою	дегресивною системою	лінійною системою	дегресивною системою
1	2	3	4	5	6
	180000	10000	24000	170000	156000
+1	180000	36000	62400	134000	93600
+2	180000	36000	37440	98000	56160
+3	180000	36000	28080	62000	28080
+4	180000	36000	28080	26000	–
+5	180000	26000	–	–	–

При лінійній системі за перший рік проводять такі розрахунки: $180000 \times 20 / 100 \times 100 / 360 = 10000$ євро. За лінійною системою щорічну суму амортизації визначають за початковою вартістю згідно із затвердженою нормою: $180000 \times 20 / 100 = 36000$ євро. За останній рік: $180000 \times 20 / 100 \times 260 / 360 = 26000$ євро.

За прискореним методом (дегресивною системою) амортизації річна норма дорівнює 40% (20% x 2). При цьому амортизацію нараховують з

1 вересня (з дати придбання), тобто 120 днів у першому році: $180000 \times 40 / 100 \times 120 / 360 = 24000$ євро. При дегресивній системі щорічна сума амортизації визначається за залишковою вартістю за затвердженою нормою, скоригованою на коефіцієнт: $156000 \times 40 / 100 = 62400$ євро. У тому випадку, коли сума нарахованої амортизації менша, ніж половина залишкової вартості ($56160 \times 40 / 100 = 22464$ євро), залишкову вартість включають у витрати однаковими частинами протягом двох років ($56160 / 2 = 28080$).

г) визнання зобов'язання

Корисність активу зменшується, коли балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. Відповідно до МСБО 16.63, щоб визначити, чи зменшилася корисність об'єкта основних засобів, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36 «Зменшення корисності активів». Цей стандарт пояснює, як суб'єкт господарювання переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає суму очікуваного відшкодування активу та коли він визнає або сторнує збиток від зменшення корисності.

Звичайно телекомунікаційні компанії, які розміщують свою мережу (кабельну мережу, станції) на орендованих земельних ділянках, мають юридичне або очікуване зобов'язання демонтувати обладнання та відновити місце розміщення після закінчення строку оренди.

До первісної вартості основних засобів включається вартість забезпечення демонтажу основних засобів і відновлення місця знаходження основних засобів.

Відповідне зобов'язання повинно розраховуватись та визнаватись згідно з МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи». Сума зобов'язання переглядається на кожну звітну дату, базуючись на поточних оцінках. Зміни в оцінках можуть бути викликані переглядом сум майбутніх грошових відтоків, часових меж і ставок дисконтування.

Наприклад. Вартість мережі – 500 од., майбутня вартість демонтажу – 30 од., ставка дисконтування – 13%, строк використання мережі – 10 років.

Визнання майбутніх зобов'язань:

Теперішня вартість демонтажу = $30 / (1 + 0,13)^{10} = 8,84$ од.

Д-т Основні засоби 8,84 од.

К-т Зобов'язання під демонтаж 8,84 од.

На кінець року відбувається вивільнення дисконту, що призводить до збільшення зобов'язання: вивільнення дисконту = $8,84 \times 0,13 = 1,15$.

Д-т Витрати за відсотками 1,15 од.

К-т Зобов'язання під демонтаж 1,15 од.

д) розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності

У фінансових звітах слід розкривати для кожного класу основних засобів: метод оцінки вартості основних засобів; метод амортизації, що використовується; строки корисної експлуатації або норми амортизації; балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду.

Фінансові звіти мають також розкривати таку інформацію: наявність і суми обмежень на права власності та балансову вартість основних засобів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань; балансову вартість основних засобів, отриманих у фінансову оренду за діючими договорами; суму капіталізованих витрат на відсотки, що відповідають кваліфікаційним вимогам; суму договірних зобов'язань на придбання основних засобів; вартість основних засобів, на які повністю нарахований знос, але які ще знаходяться в експлуатації.

Рух основних засобів за рік, що закінчився 31 грудня 2012 р.:

а) нарахований знос.

Загальна сума нарахованого зносу за роки, що закінчилися 31 грудня, представлена таким чином:

Таблиця 3.4

Сума нарахованого зносу (тис. грн.)

Обліковано у складі (тис. грн.)	Примітка	2012 р.	2011 р.
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	16	862459	913199
Витрати на збут	18	12013	15,771
Адміністративні витрати	17	10763	8604
Інші операційні витрати	19	3896	3107
Усього нарахованого зносу		889131	940681

На 31 грудня 2012 р. вартість одиниць основних засобів, по яких був нарахований 100% знос і які все ще знаходяться в експлуатації, становить 10239084 тис. грн. (на 31 грудня 2011 р.: 9476014 тис. грн.);

б) фінансова оренда.

Група орендує деякі види обладнання за договорами фінансової оренди. В кінці періоду оренди група отримує права власності на це обладнання. На 31 грудня 2012 р. чиста балансова вартість обладнання, отриманого у фінансову оренду за діючими договорами, становила 182617 тис. грн. (на 31 грудня 2011 р.: 297850 тис. грн.);

в) забезпечення.

На 31 грудня 2012 р. обладнання балансовою вартістю 1392699 тис. грн. (на 31 грудня 2011 р.: 1643685 тис. грн.) передане в заставу для забезпечення банківських кредитів;

г) витрати на позики.

Через відсутність активів, що відповідають кваліфікаційним вимогам, група не проводила капіталізацію витрат на виплату процентів за позиками протягом років, що закінчилися 31 грудня 2011 р. та 31 грудня 2012 р..

Основні запасні частини, які плануються до використання протягом більше, як одного року або можуть використовуватися лише із певними основними засобами, не класифіковані як основні засоби.

На кінець звітного періоду видані аванси за основні засоби повинні класифікуватись як незавершене капітальне будівництво.

За наявності великої кількості повністю амортизованих основних засобів постає необхідність детального аналізу строку корисного використання основних засобів.

Підрозділи, філії не завжди застосовують однакову класифікацію (визначають єдину групу основних засобів) та однакові строки корисного використання для подібних активів, тому необхідно аналізувати можливе знецінення основних засобів індивідуально і на колективній основі, проводячи тест на знецінення.

3.3. Облік нематеріальних активів

а) визначення нематеріальних активів

Нематеріальний актив – немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

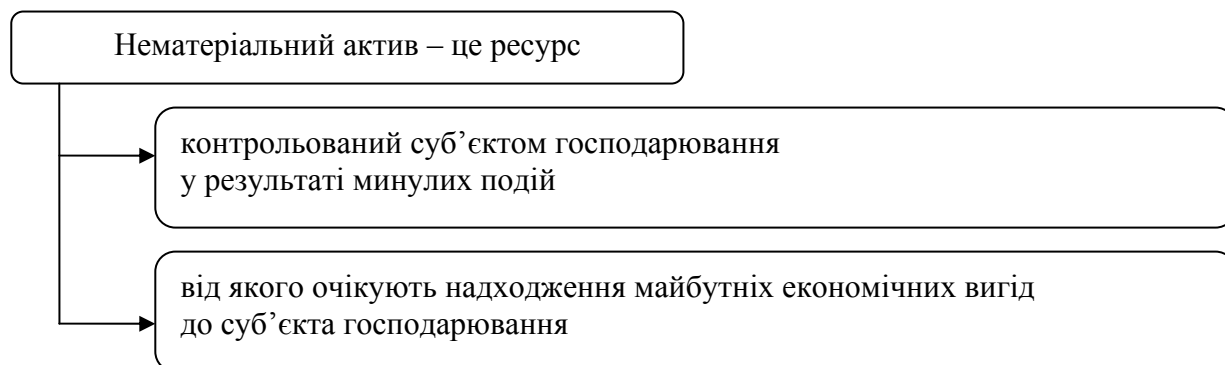


Рис. 3.12. Нематеріальний актив

Облік нематеріальних актив визначає МСБО 38 «Нематеріальні активи», який було введено в дію у 1999 р. У 2003 р. в нього було внесено зміни і переглянуто у 2004 р.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

а) може бути відокремлений, тобто є можливість його відокремлення або відділення від суб'єкта господарювання і продажу, передачі, ліцензування, здачі в оренду або обміну окремо або разом з відповідним контрактом, активом чи зобов'язанням;

б) виникає в результаті контрактних або інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від суб'єкта господарювання або ж від інших прав та зобов'язань.

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, а також якщо він може обмежити доступ інших до цих переваг.

Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріальних активів, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку.

Таблиця 3.5

**Нематеріальні активи, на які поширюються
положення інших стандартів**

№ з/п	Вид активу	Стандарт, який встановлює порядок обліку активу
1	Нематеріальні активи, що утримуються підприємством для продажу в процесі звичайної діяльності	МСБО 2 «Запаси», МСБО 11 «Будівельні контракти»
2	Відстрочені податкові активи	МСБО 12 «Податки на прибуток»
3	Нематеріальні активи, передані або отримані підприємством на умовах фінансової оренди (крім патентів, кінофільмів, відеозаписів, спектаклів, рукописів і авторських прав)	МСБО 17 «Оренда»
4	Активи, що виникають у результаті виплат працівникам	МСБО 19 «Виплати працівникам»
5	Гудвіл придбаний у результаті об'єднання бізнесу	МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»
6	Фінансові активи	МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання»
7	Відтерміновані витрати на придбання і нематеріальні активи, що виникають від контрактних прав страхування за стаховими контрактами	МСФЗ 4 «Страхові контракти»
8	Непоточні нематеріальні активи, призначені для продажу (або включені в ліквідаційну групу, призначену для продажу)	МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»
9	Визнання і оцінка активів розвідки і оцінки	МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин»

Наприклад. Компанія має два ключові ресурси:

– спеціалізоване програмне забезпечення, що було розроблене внутрішньо і на яке зареєстровано патент;

– «Know-How» персоналу, що використовує це програмне забезпечення.

Очевидно, що підприємство контролює програмне забезпечення. Однак, незважаючи на те, що компанія отримує економічні вигоди від роботи, здійснюваної персоналом, вона не здійснює контролю над «Know-How» працівників, оскільки останні можуть звільнитися в будь-який момент часу. Персонал повинен повідомити про своє звільнення за два тижні. Тому персонал як робоча сила не відповідає визначенню нематеріального активу.

б) критерії визнання нематеріальних активів та оцінка після визнання

Критерії визнання нематеріальних активів полягають у тому, що нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:

- а) є ймовірність того, що майбутні економічні вигоди, які відносяться до активу, надходять до суб'єкта господарювання;
- б) собівартість активу можна достовірно оцінити.



Рис. 3.13. Шляхи надходження нематеріальних активів

Собівартість придбаного окремо нематеріального активу охоплює:

- а) вартість його придбання, яка включає імпортне мито та податок на придбання, який не підлягає відшкодуванню, після вирахування торговельних та інших знижок;
- б) будь-які витрати, які можна безпосередньо віднести на підготовку цього активу для його використання за призначенням.

Витрати, які можуть бути віднесеними безпосередньо до собівартості нематеріальних активів, охоплюють:

- а) витрати на виплати працівникам, що виникають безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

б) професійні гонорари, виплачені безпосередньо в результаті приведення активу до робочого стану;

в) витрати на перевірку належного функціонування такого активу.

До витрат, які не є складовою собівартості нематеріального активу, зокрема, належать:

а) витрати на запровадження нового продукту або послуги (в тому числі витрати на рекламу і просування на ринку);

б) витрати на ведення бізнесу в новій місцевості або з новим класом клієнтів (у тому числі витрати на підготовку персоналу);

в) адміністративні та інші загальні накладні витрати.



Рис. 3.14. Оцінка під час визнання

Визнання витрат у балансовій вартості нематеріального активу припиняється, коли цей актив досягає стану, необхідного для його функціонування у спосіб, визначений управлінським персоналом.

Іноді важко оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання. Часто буває важко:

а) визначити, чи існує актив, який можна ідентифікувати і який генеруватиме майбутні економічні вигоди, а також момент часу, на який він існує;

б) достовірно визначити собівартість активу. В деяких випадках вартість внутрішнього генерування нематеріального активу не можна відокремити від вартості обслуговування або збільшення корисності внутрішньо генерованого гудвілу суб'єкта господарювання чи від здійснення щоденних операцій.

Щоб оцінити, чи відповідає внутрішньо генерований нематеріальний актив критеріям визнання, суб'єкт господарювання класифікує генерування активу на:

а) етап дослідження;

б) етап розробок.

На етапі дослідження проекту суб'єкт господарювання не може продемонструвати існування нематеріального активу, який генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди.

Отже, ці видатки завжди визнаються як витрати на час їхнього понесення.

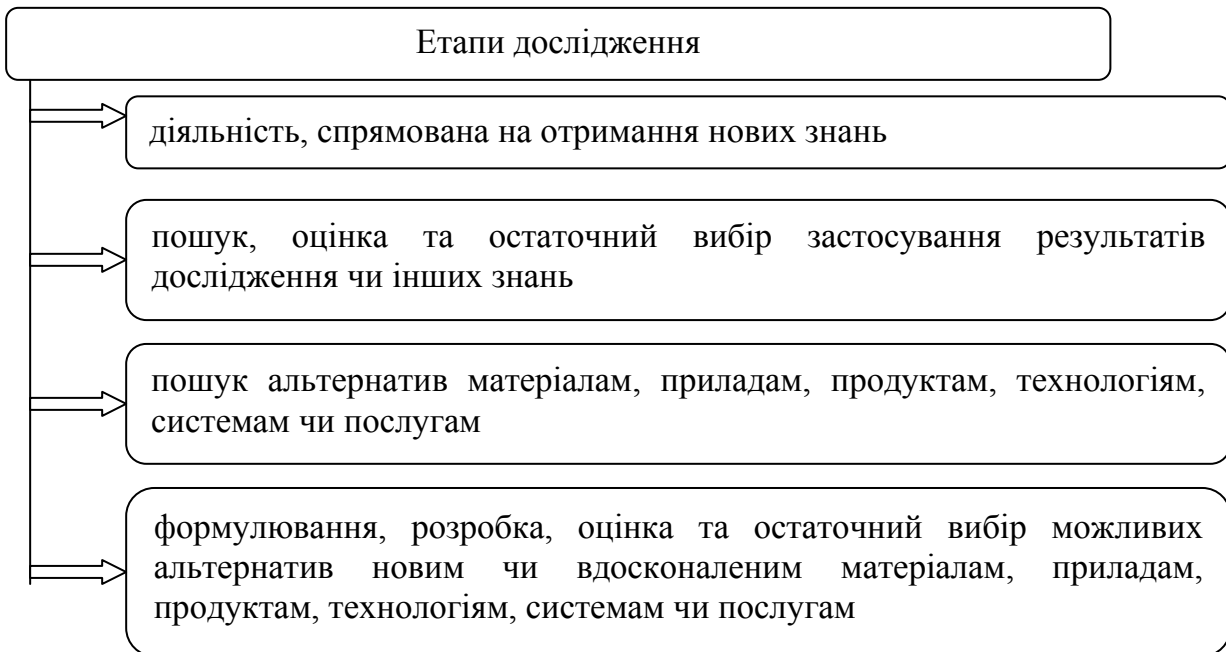


Рис. 3.15. Етапи дослідження

На етапі розробки нематеріальний актив, який виникає в результаті розробок, слід визнавати, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання може продемонструвати все, що зазначено нижче:

- технічну можливість завершити створення нематеріального активу так, щоб він був придатний для використання або продажу;
- свій намір завершити створення нематеріального активу та використовувати або продати його;
- свою здатність використовувати або продати нематеріальний актив;
- як нематеріальний актив генеруватиме ймовірні майбутні економічні вигоди;
- наявність відповідних технічних, фінансових та інших ресурсів для завершення розробок та використання чи продажу нематеріального активу;
- свою здатність достовірно оцінити видатки, які відносяться до нематеріального активу протягом його розробки.



Рис. 3.16. Не слід визнавати як нематеріальні активи

Згідно з МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, яке є придбанням, собівартість нематеріального активу базується на його справедливій вартості на дату придбання.

Справедлива вартість нематеріального активу відображає ринкові очікування щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі.

Деякі з нематеріальних активів визнаються окремо від гудвілу. Нематеріальні активи, придбані в процесі об'єднання бізнесу, можна розподілити на такі 4 категорії:

- пов'язані зі сферою маркетингу;
- пов'язані зі сферою відносин з клієнтами;
- пов'язані з технологіями;
- такі, що знаходяться в процесі дослідження і розробки.

Вищезазначені категорії активів можуть бути не визнаними в окремому звіті про фінансовий стан об'єкта придбання.

Нематеріальні активи, пов'язані зі сферою маркетингу, – нематеріальні активи, що використовуються у процесі просування товарів та послуг:

- торгові марки, бренд;
- адреси доменів у мережі Інтернет.

Необхідно проаналізувати відповідність критеріям підконтрольності, відокремленості та результату контрактних та інших юридичних прав. Цей фактор виконується лише для зареєстрованих нематеріальних активів (звичайно оцінюються методом ринкових аналогів).

Нематеріальні активи, пов'язані зі сферою відносин з клієнтами. Для підприємств зв'язку це відносини з абонентами.

Переліки клієнтів – інформація щодо абонентів, їх імена, контактна інформація, історія комерційних відносин (тип послуг, яким користувалися, своєчасність оплат тощо). Важливим для визнання є критерій відокремленості, що вивчається на основі абонентських контрактів (звичайно оцінюються дохідним методом).

Нематеріальні активи, пов'язані з технологіями та розробками, – набір технічних процесів, інтелектуальної власності тощо. Не обов'язково є результатом контрактних та інших юридичних прав. Мають бути задокументовані внутрішньо та авторизовані керівництвом.

На відміну від внутрішньо згенерованих, витрати на дослідження у процесі об'єднання бізнесу визнаються нематеріальним активом за справедливою вартістю на дату об'єднання окремо від гудвілу.

Оцінка після визнання ґрунтується на моделях.

Модель переоцінки не дає змоги:

- переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи;

– первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

Для переоцінки нематеріальних активів справедливу вартість слід визначати посиленням на активний ринок.

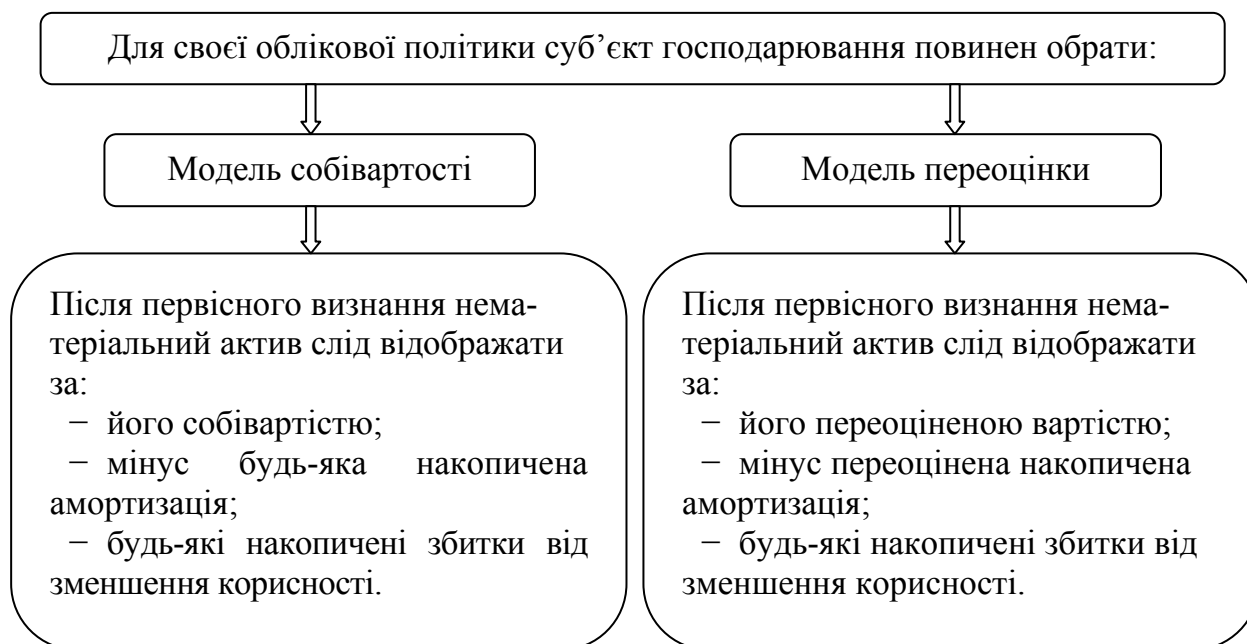


Рис. 3.17. Моделі собівартості нематеріальних активів

Якщо нематеріальний актив у складі класу переоцінених нематеріальних активів не можна переоцінити (для нього не існує активного ринку), то цей актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності.

Суб'єкт господарювання має оцінювати строк корисної експлуатації нематеріального активу, встановлювати, чи він є визначеним, чи невизначеним, а також установлювати його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації.

Суб'єкт господарювання має розглядати свій нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу відповідних факторів) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) забезпечувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, що його встановлюють контрактні угоди чи інші юридичні права, не повинен перевищувати період чинності контрактних або юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив.

Якщо контрактні або інші юридичні права надаються на обмежений період, який може бути подовженим, то строк корисної експлуатації

нематеріального активу має охоплювати такі періоди (період) поновлення, якщо є свідчення підтримки поновлення з боку суб'єкта господарювання без суттєвих витрат.

Термін «невизначений» не означає «безкінечний». Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:

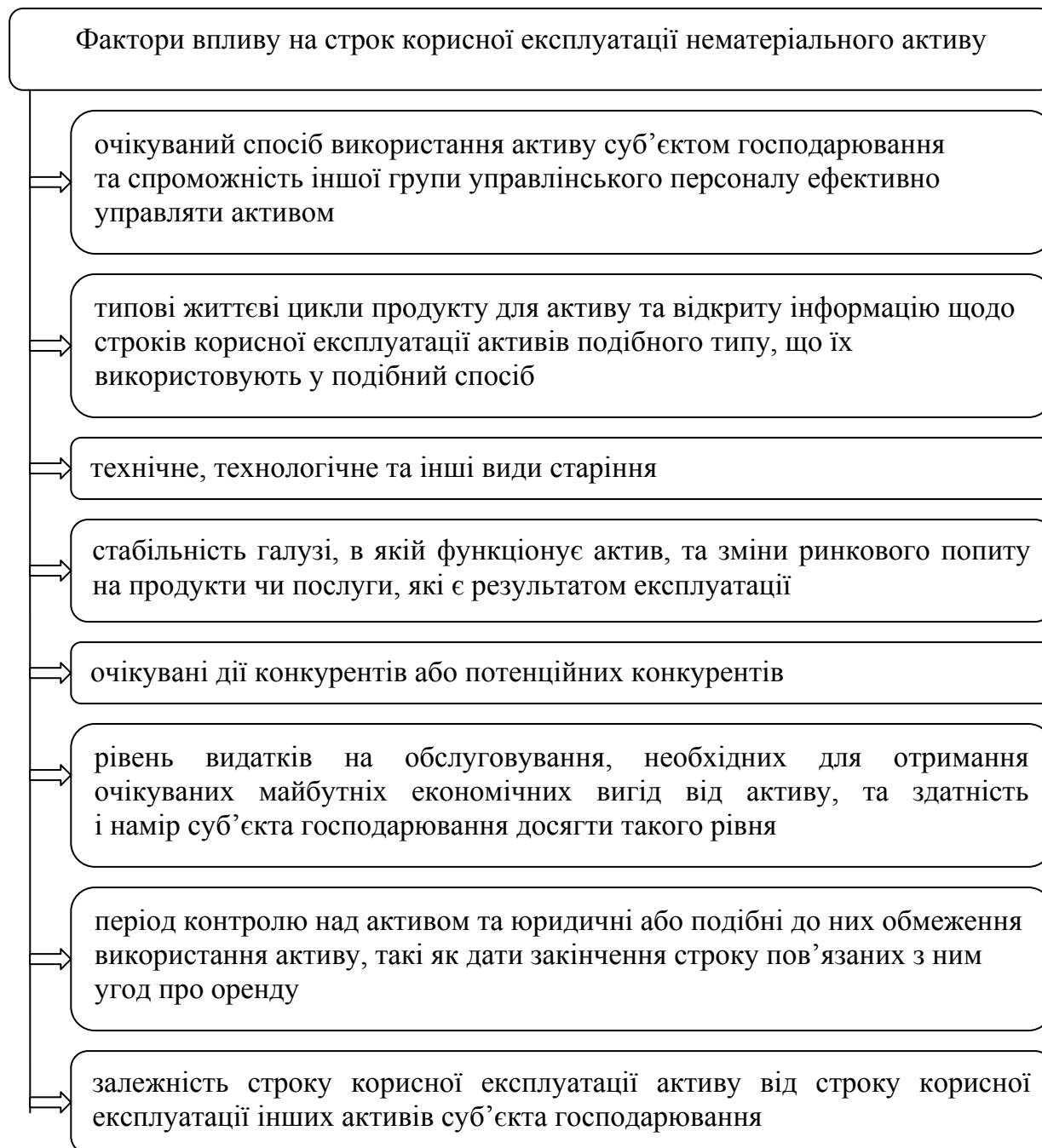


Рис. 3.18. Фактори впливу на термін корисної експлуатації нематеріального активу

Наприклад. Компанія придбає ліцензію на надання безпроводного зв'язку, що покриває різні регіони та частоти. Незважаючи на те, що

ліцензія має нелімітовану в часі дію, очікується, що буде розроблена нова поліпшена технологія, що знецінить ліцензію.

Період такого знецінення важко оцінити, однак компанія очікує, що в певний момент часу в майбутньому ліцензія перестане генерувати грошові потоки, тому ліцензія має визначений термін експлуатації.

Наприклад. Визначимо вартість гудвілу на основі таких даних: одна компанія купила в іншій компанії всі активи за 2 млн. дол. готівкою. Куплена компанія має 100 тис. дол. готівки, рахунки до отримання – 70 тис. дол., інші ідентифіковані активи (патенти, ліцензії, торгові марки, тобто все, що можна індивідуально продати) – 1400 тис. дол. Тоді вартість гудвілу становитиме:

Загальна вартість придбання $2000000 - 100000$ (отримана готівка) – 70000 (рахунки до отримання) – 1400000 (інші ідентифіковані активи) = 430000 дол.

в) амортизація нематеріальних активів

Критерії, що зумовлюють нарахування амортизації, можна подати у вигляді схеми (рис. 3.19).

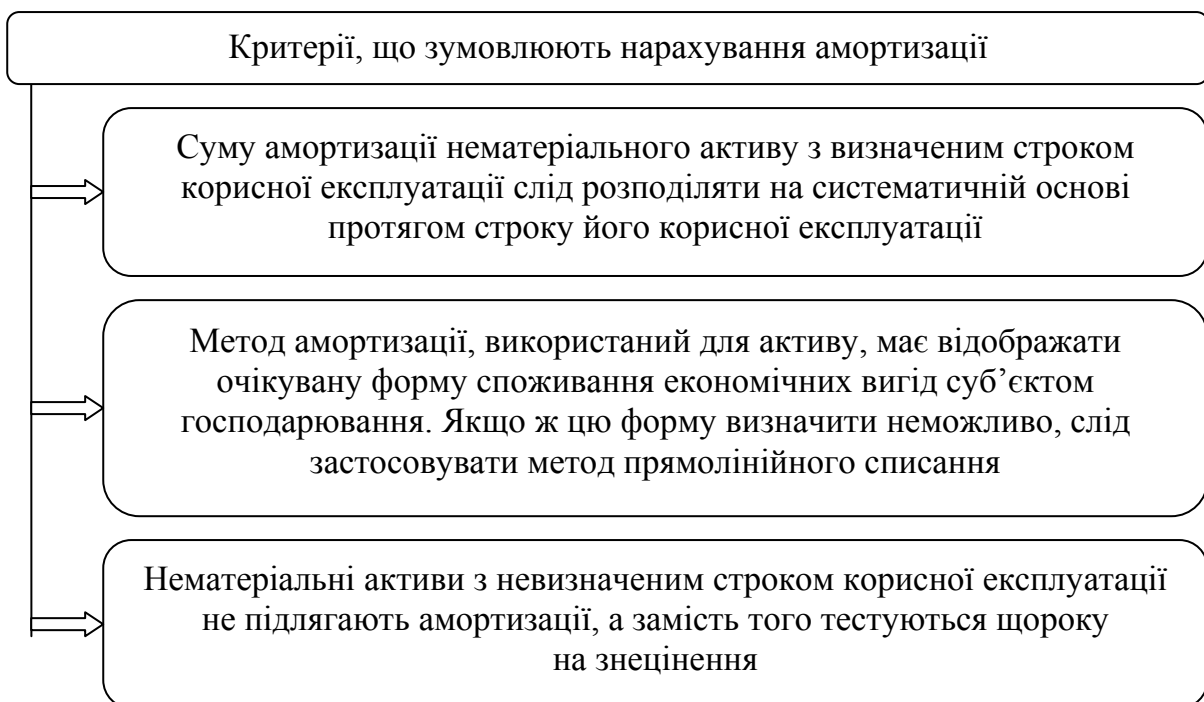


Рис. 3.19. Критерії, що зумовлюють нарахування амортизації

Телекомунікаційним компаніям вигідно визнавати якомога детальніше нематеріальні активи, придбані в процесі об'єднання бізнесу, окремо від гудвілу. Облік нематеріальних активів інших, ніж гудвіл, веде до більш плавного та прогнозованого впливу на прибуток шляхом нарахування амортизаційних відрахувань.

Визнання нематеріальних активів:

- витрати на залучення абонентів;
- визнання витрат на купівлю ліцензій.

1. Витрати на залучення абонентів – прямі витрати, сплачені третім особам (агентам) та понесені з метою підписання контракту з абонентом. Для визнання витрат нематеріальним активом вони повинні відповідати критеріям визнання:

- відокремленості;
- підконтрольності;
- впливати із контрактних або інших юридичних прав;
- бути достовірно оцінені.

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу.

Основне – природа контракту з абонентом:

- контракт з фіксованим терміном користування послугами;
- контракт з відкритим терміном користування, що містить умови, за якими з абонента можуть бути стягнуті штрафи за розірвання контракту до певного строку.

В обох випадках критерій підконтрольності виконується: капіталізовані витрати на залучення абонентів не мають перевищувати мінімальні очікувані економічні вигоди від абонента.

2. Визнання витрат на купівлю ліцензій.

Наприклад. Компанія купує ліцензію зі строком корисного використання 3 роки та має сплатити за неї таким чином: після підписання угоди – 100 дол. На кінець 2-го року використання – 100 дол. На кінець 3-го року використання – 100 дол. Додатково компанія має сплачувати на кінець кожного року 10% від прибутку, отриманого завдяки цій ліцензії. На даний час відомо, що такий прибуток на кінець першого і другого років становив по 1000 дол.

1. Початкове визнання за собівартістю.

2. За умови відстрочки платежу – собівартість визначається як амортизована вартість.

3. Умовні зобов'язання не визнаються, оскільки не виконуються критерії визнання.

4. Припустимо, що процента ставка за кредитами в реальний сектор економіки (за подібною валютою і строками) на момент придбання ліцензії була 18,4%.

5. Розрахуємо амортизовану вартість (табл. 3.6).

Розрахунок фінансових витрат за ліцензією

Рік	Платіж, дол.	Коефіцієнт дисконтування	Дисконтований платіж, дол.	Фінансові витрати, дол.
1	100	1,00	100	–
2	100	0,84	84	16
3	100	0,71	71	29
	300		255	45

На момент придбання ліцензії складаємо проведення:

Д-т Нематеріальні активи (Сума дисконтованих платежів) 255 дол.

К-т Грошові кошти (Перша виплата) 100 дол.

К-т Довгострокові зобов'язання
(Дисконтований 2-й та 3-й платіж) 155 дол.

На кінець першого року

Виплати за доходами:

Д-т Інші витрати (1000 од. x 10%) 10 дол.

К-т Грошові кошти 10 дол.

Рекласифікація зобов'язань:

Д-т Довгострокові зобов'язання (частина зобов'язань, що буде виплачена) 84 дол.

К-т Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
протягом наступних 12 місяців 84 дол.

На кінець другого року:

Виплати за доходами

Д-т Інші витрати (1000 од. x 10%) 10 дол.

К-т Грошові кошти 10 дол.

Виплата зобов'язань за контрактом за 2-й рік:

Д-т Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
(дисконтований платіж за 2-й рік) 84 дол.

Д-т Фінансові витрати 16 (вивільнення дисконту) 16 дол.

К-т Грошові кошти 100 дол.

Рекласифікація довгострокових зобов'язань у поточну частину:

Д-т Довгострокові зобов'язання (частина зобов'язань, що буде виплачена) 71 дол.

К-т Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями
протягом наступних 12 місяців 71 дол.

На кінець третього року:

Виплати за доходами

Д-т Інші витрати (1000 од. x 10%) 10 дол.

К-т Грошові кошти 10 дол.

Виплата зобов'язань за контрактом за 3-й рік

Д-т Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями (дисконтований платіж за 2-й рік)	71 дол.
Д-т Фінансові витрати (вивільнення дисконту)	29 дол.
К-т Грошові кошти	100 дол.

Наприклад. ПАТ «Політ» перемогло в тендері з придбання патенту на виріб, розроблений ПП «Мотор». За патент було сплачено 1400 тис. грн., а решту суми в розмірі 600 тис. грн. має бути сплачено через 1 рік. За умовами тендеру були сплачені 160 тис. грн. за участь у тендері і мито у сумі 2 тис. грн. Вартість капіталу ПАТ «Політ» становить 10%.

Таким чином, собівартість патенту, що підлягає визнанню, буде дорівнювати:

$$1400 \text{ тис. грн.} + (600 \text{ тис. грн.} \times (1 / (1 + 0,1))) + 160 \text{ тис. грн.} + 2 \text{ тис. грн.} = 1400 \text{ тис. грн.} + 545454 + 162000 = 2107454 \text{ грн.}$$

Обраховуємо відтерміновані відсотки: $545454 \times 10\% = 54546$ грн.

Придбання патенту буде відображено такими бухгалтерським проведенням:

Д-т «Нематеріальні активи»	2107454 грн.
Д-т «Витрати майбутніх періодів» (відтерміновані відсотки)	54546 грн.
К-т «Грошові кошти»	1562000 грн.
К-т «Розрахунки з кредиторами»	600000 грн.

г) розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності

Згідно з МСБО 38, для кожного класу нематеріальних активів необхідно розкривати:

- чи є строк корисної експлуатації визначеним або невизначеним; якщо він є визначеним, то строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;
- методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;
- валову балансову вартість та накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок і на кінець періоду;
- статтю (статті) звіту про прибутки та збитки, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;
- детальне узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду.

3.4. Облік інвестиційної нерухомості

а) особливості обліку інвестиційної нерухомості

З 1 січня 2001 р. вступив у дію МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість». В 2003 р. цей стандарт було переглянуто, і з 1 січня 2005 р. він вступив у дію для фінансової звітності. Останні зміни було внесено у зв'язку із впровадженням МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

Інвестиційна нерухомість – нерухомість (земля чи будівля або частина будівлі, або їх поєднання), що утримується (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

– використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей;

– продажу в звичайному ході діяльності.

До інвестиційної нерухомості належать:

– земля, що утримується для довгострокового збільшення капіталу, а не для короткострокового продажу під час звичайної діяльності;

– земля, що утримується для майбутнього, але ще не визначеного використання;

– будівля, яка є власністю суб'єкта господарювання (або утримується суб'єктом господарювання згідно з угодою про фінансову оренду) та надана в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

– будівля, яка не зайнята, але утримується для надання в оренду згідно з однією чи кількома угодами про операційну оренду;

– нерухомість, яка будується або поліпшується для майбутнього використання як інвестиційна нерухомість.

Переведення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виведення зі складу інвестиційної нерухомості слід здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні такої нерухомості (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Тип операцій	Обліковий підхід до переведення
Початок зайняття власником (інвестиційна нерухомість – нерухомість, зайнята власником)	Собівартість є справедливою вартістю на дату переходу права.
Початок поліпшення з метою продажу (інвестиційна нерухомість – запаси)	Собівартість є справедливою вартістю на дату переходу права.
Закінчення зайняття власником (нерухомість, зайнята власником, – інвестиційна нерухомість)	МСБО 16 застосовується до дати переходу права, тобто будь-яка різниця є переоцінкою за МСБО 16.

Початок операційної оренди іншою стороною (запаси – інвестиційна нерухомість)	Будь-яка різниця порівняно зі справедливою вартістю – це прибуток / збиток за період.
Завершення будівництва або поліпшення (активи у процесі будівництва – інвестиційна нерухомість)	Будь-яка різниця порівняно зі справедливою вартістю визнається у прибутку / збитку за період.

Визнання інвестиційної нерухомості здійснюється на основі: первісного визнання та подальшої оцінки (рис. 3.20).

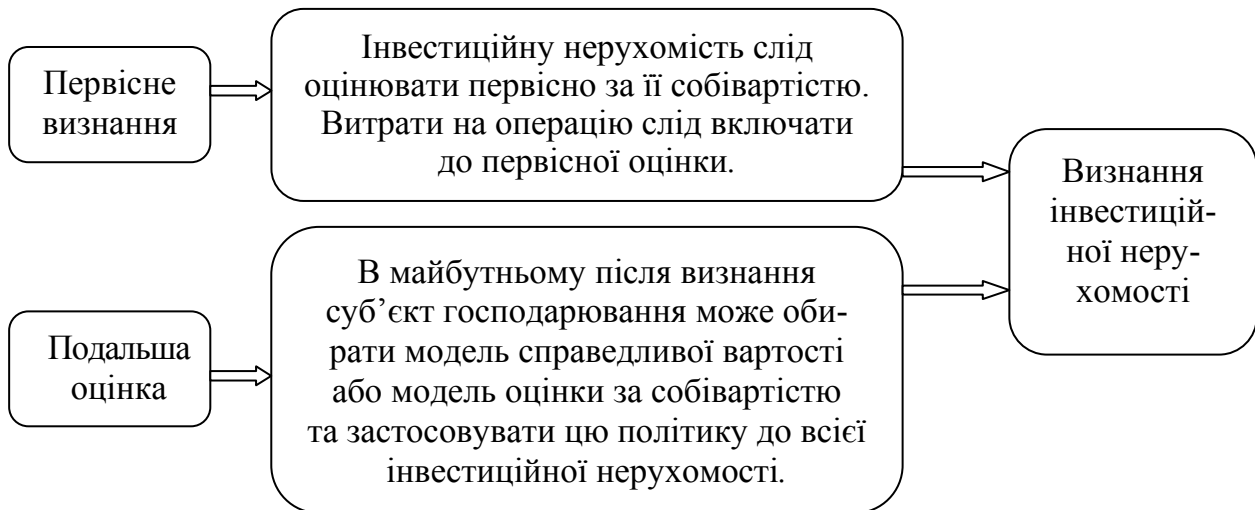


Рис. 3.20. Визнання інвестиційної нерухомості

б) застосування моделей справедливої вартості та собівартості

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про справедливую вартість об'єкта інвестиційної нерухомості, незважаючи на обрану модель оцінки: модель справедливої вартості чи модель собівартості.

Суб'єктові господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю. Інвестиційну нерухомість слід оцінювати за собівартістю.

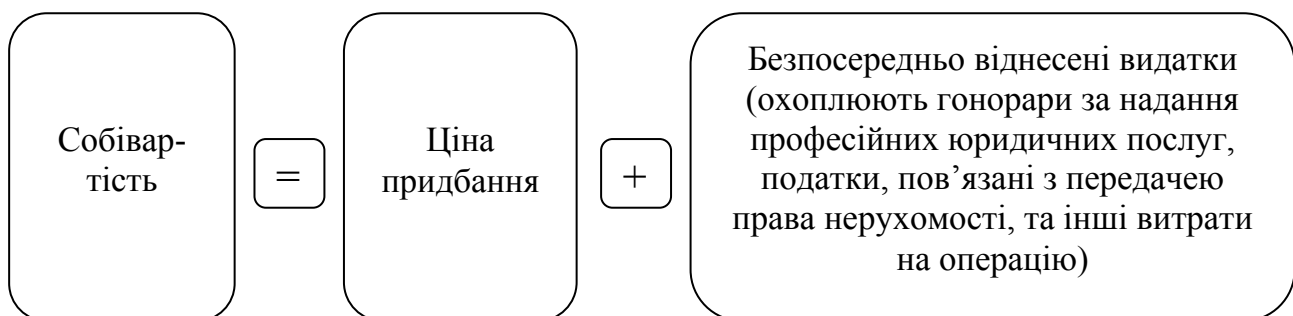


Рис. 3.21. Оцінка інвестиційної нерухомості

Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.

Справедливою вартістю інвестиційної нерухомості є ціна, за якою цю нерухомість можна обміняти в операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати ринкові умови на кінець звітного періоду.

Наприклад. Підприємство придбало земельну ділянку. Собівартість придбання земельної ділянки становить 1 млн. дол. Через півроку справедлива вартість цієї ділянки зросла до 1200 тис. дол.

У бухгалтерському обліку ці операції відображаються такими проведенням:

Д-т «Земля»	1 000 000 дол.
К-т «Грошові кошти»	1 000 000 дол.

Якщо підприємство застосовує модель оцінки інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю, то зростання справедливої вартості землі буде відображене таким проведенням:

Д-т «Земля»	200 000 дол.
К-т «Прибуток від зростання справедливої вартості»	200 000 дол.

Наприклад. У грудні 2013 р. підприємство «Аскольд» передало будівлю складу в операційну оренду з 1 січня 2014 р. Початкова вартість будівлі становить 1 840 тис. дол., нагромаджена амортизація – 1120 тис. дол. Місячна сума амортизації дорівнює 3060 дол.

Справедлива вартість будівлі на 1 січня 2014 р. становить 788634 дол. Відповідно на цю дату слід визнати дооцінку будівлі в сумі:

$$788634 \text{ дол.} - (1\,840 \text{ тис. дол.} - (1120 \text{ тис. дол.} + 3060 \text{ дол.})) = 71694 \text{ дол.}$$

З врахуванням дооцінки за станом на 1 січня 2014 р. необхідно зробити такі бухгалтерські записи:

Д-т «Накопичена амортизація основних засобів»	1123060 дол.
Д-т «Інвестиційна нерухомість»	788634 дол.
К-т «Основні засоби»	1 840 тис. дол.
К-т «Дооцінка»	71694 дол.

Наприклад. Підприємство утримувало земельну ділянку вартістю 500 тис. дол. для продажу, однак у кінці 2013 р. воно вирішило утримувати цю ділянку для отримання прибутку за рахунок зростання цін на землю.

В кінці 2013 р. справедлива вартість цієї ділянки становила 600 тис. дол.

У зв'язку зі зміною вартості нерухомості необхідно зробити такі бухгалтерські проведення:

Д-т «Інвестиційна нерухомість»	600 тис. дол.
--------------------------------	---------------

К-т «Запаси (земля для продажу)»	500 тис. дол.
К-т «Прибуток від росту справедливої вартості землі»	100 тис. дол.

Наприклад. Підприємство у 2013 р. побудувало приміщення власними силами з метою надання його в операційну оренду. Собівартість приміщення становить 150 тис. дол., а його справедлива вартість на дату завершення будівництва дорівнювала 130 тис. дол.

Завершення будівництва буде відображено такими бухгалтерським проведенням:

Д-т «Інвестиційна нерухомість»	130 тис. дол.
Д-т «Збитки від знецінення приміщення»	20 тис. дол.
К-т «Незавершене будівництво»	150 тис. дол.

Після початкового визнання суб'єкт господарювання, що обирає модель собівартості, повинен оцінювати всю свою інвестиційну нерухомість:

- відповідно до вимог МСБО 16, визначених для цієї моделі;
- за винятком тієї нерухомості, яка відповідає критеріям для її класифікації як такої, що утримується для продажу (або внесена до ліквідаційної групи, що класифікована як така, що утримується для продажу), відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

Переведення до інвестиційної нерухомості (або з інвестиційної нерухомості) слід здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні, що засвідчується:

а) початком зайняття власником – у разі переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, зайнятої власником;

б) початком поліпшення з метою продажу – в разі переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;

в) закінченням зайняття власником – у разі переведення з нерухомості, зайнятої власником, до інвестиційної нерухомості;

г) початком операційної оренди іншою стороною – у разі переведення із запасів до інвестиційної нерухомості.

В травні 2013 р. підприємство прийняло рішення про надання адміністративних будівель у центрі столиці в операційну оренду строком на 3 роки кільком підприємствам суміжної галузі.

За станом на 31.12.2012 р. ці адміністративні будівлі мають бути презентовані у фінансовій звітності у складі:

- 1) основних засобів;
- 2) активів, призначених для продажу;
- 3) інвестиційної нерухомості;
- 4) нематеріальних активів.

Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати зі звіту про фінансовий стан) при:

- вибутті;

– якщо інвестиційна нерухомість вилучається з використання на постійній основі і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття.

Наприклад. Компанія «А» за станом на 1 січня 2014 р. мала на балансі кілька об'єктів інвестиційної нерухомості.

У травні 2014 р. компанія почала модернізацію інвестиційної нерухомості з метою подальшого її продажу.

Відповідно до «МСБО 40» початок модернізації для цілей продажу є свідченням того, що компанія більше не очікує жодних вигід від використання інвестиційної нерухомості.

Таким чином, у балансі компанії за станом на 30 червня 2014 р. не має бути інвестиційної нерухомості. Об'єкти, що були у складі інвестиційної нерухомості, мають перебувати у складі необоротних активів та груп вибуття.

Наприклад. Компанія здає в операційну оренду власній дочірній компанії приміщення.

В окремій фінансовій звітності приміщення має бути представлене як об'єкт інвестиційної нерухомості, оскільки дочірня компанія не консолідується. Однак в консолідованій фінансовій звітності приміщення має бути представлене як основні засоби, оскільки об'єкт нерухомості використовується в операційній діяльності дочірньої компанії, що консолідується.

в) подвійна природа інвестиційної нерухомості

Наприклад. Компанія «А» має на балансі 12-типоверхове офісне приміщення, при цьому 2 поверхи компанія використовує як власний офіс, а інші 10 поверхів компанія здає в операційну оренду.

Відповідно до законодавства, компанія «А» може продати або здати в фінансовий лізинг частину офісного приміщення. В такому випадку частина офісу, що здається в оренду, може бути класифікована як інвестиційна нерухомість.

У випадку, коли частка нерухомості не може бути продана або передана у фінансовий лізинг, увесь об'єкт нерухомості класифікується як інвестиційна нерухомість за умови, коли частка об'єкта нерухомості, що залишається для власного використання, є несуттєвою (МСБО 40).

Наприклад. Компанія «А» має офісне приміщення, 90% якого здається в операційну оренду, а 10% (суттєва частка) залишається для власного використання як головний офіс. Законодавство країни забороняє частковий продаж об'єкта нерухомості.

З огляду на те, що частка приміщення, що використовується як головний офіс є суттєвою, компанія не може класифікувати частину приміщення як об'єкт інвестиційної нерухомості.

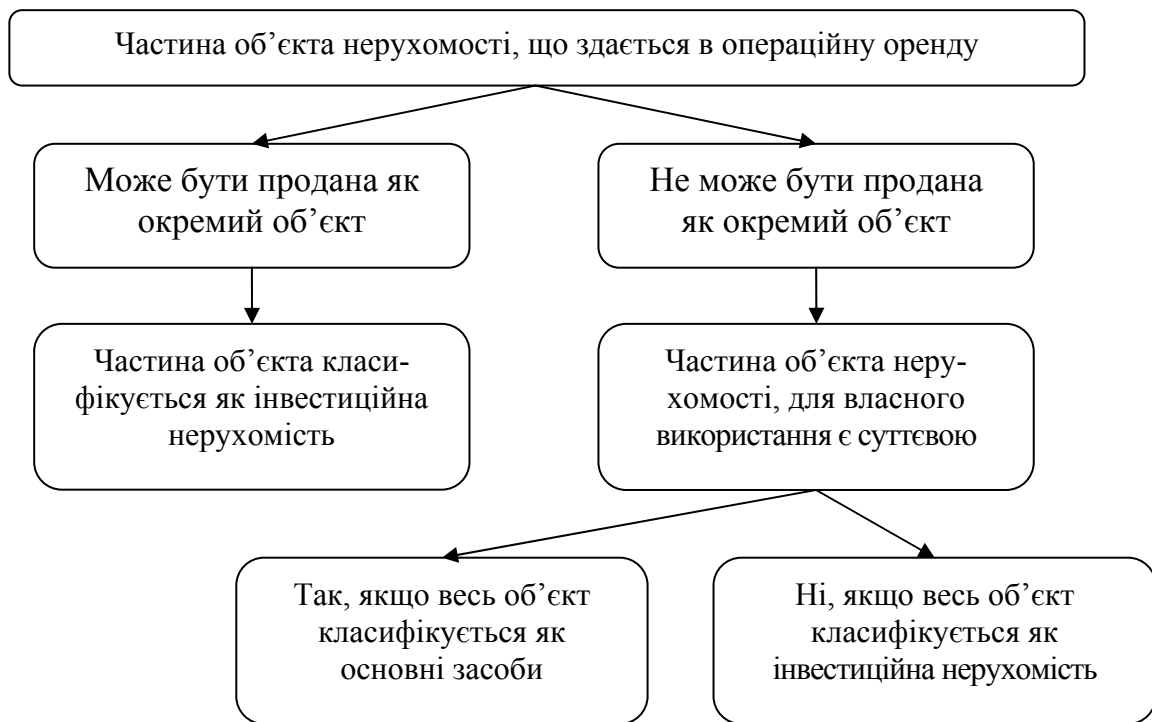


Рис. 3.22. Частина об'єкта нерухомості, що здається в операційну оренду

Суттєвою є частина нерухомості, що за вартістю та площею об'єкта нерухомості перевищує 5%.

3.5. Особливості обліку оренди

а) визначення терміна «оренда» згідно з МСФЗ

Мета стандарту МСБО 17 «Оренда» – визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, що їх слід застосовувати до угод про оренду. Цей стандарт застосовують до угод, які передають право користування активами, навіть якщо експлуатація або технічне обслуговування таких активів може вимагати надання значних послуг орендодавцем. МСБО 17 «Оренда» застосовують на усі види угод оренди, окрім:

- орендних угод, що пов'язані з розвідкою і використанням природних ресурсів;
- ліцензійних угод за такими нематеріальними активами, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти і авторські права.

Окрім цього, МСБО 17 «Оренда» не застосовується для оцінки:

- орендаром інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які утримуються на умовах фінансової оренди;
- орендодавцем інвестиційної нерухомості і біологічних активів, які передані на умовах операційної оренди.

МСБО 17 «Оренда» не застосовують до угод, які є контрактами на послуги, і не передають права на використання активів від однієї сторони, що укладає угоду, до іншої.

Оренда – це угода, згідно з якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або ряд платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Невідмовна угода про оренду – це угода про оренду, яка анулюється лише:

- а) після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія;
- б) з дозволу орендодавця;
- в) якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем;
- г) після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що продовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.

б) класифікація оренди

Класифікація оренди базується на тому, якою мірою ризики та винагороди, пов'язані з володінням орендованим активом, розподіляються між орендодавцем та орендарем:

– ризики включають можливість збитків від простоїв або технічної застарілості, а також коливань у надходженнях унаслідок зміни економічних умов;

– винагороди можуть бути представлені у формі очікування рентабельного функціонування протягом строку економічної експлуатації активу та прибутку від зростання вартості або реалізації ліквідаційної вартості.

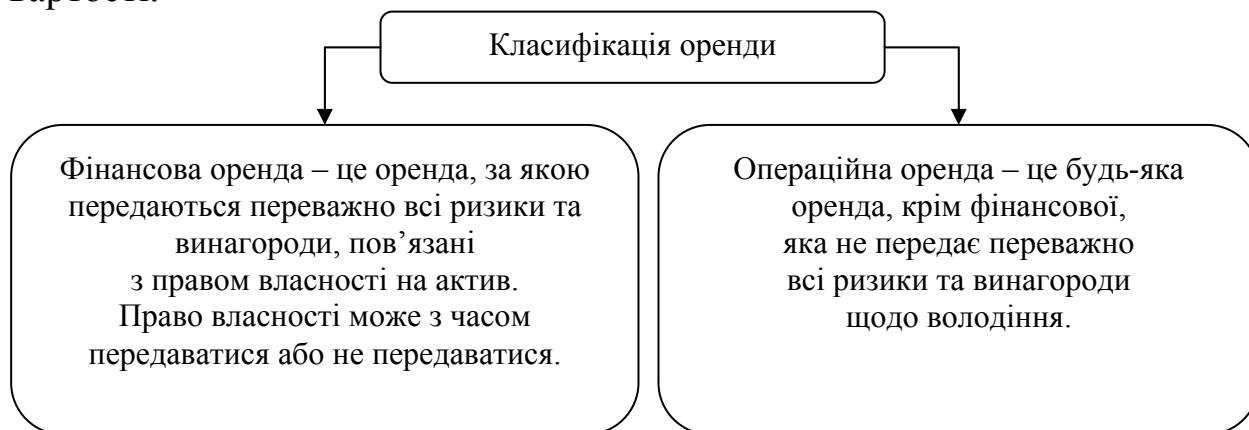


Рис. 3.22. Класифікація оренди

Критерії фінансового лізингу в різних країнах різні.

Великобританія. 1. Договір оренди укладено на термін не менше 75% терміну амортизації. 2. У договорі передбачено повну або практично повну виплату вартості майна.

Франція. 1. Майно має бути спеціально придбане для наступного здавання в оренду. 2. Орендареві надається можливість після закінчення терміну оренди викупити майно за ціною, яка встановлюється на момент укладання договору.

Німеччина. 1. Термін договору оренди охоплює від 40% до 80% терміну амортизації майна.

Україна. 1. Придбання орендодавцем майна на замовлення орендаря з наступною передачею орендареві права користування цим майном. 2. Термін оренди майна має бути не менший за термін його повної амортизації. 3. Обов'язкова передача права власності на майно орендареві після закінчення терміну оренди.

Лізингові операції вигідні усім учасникам угоди, а саме:

1. Постачальник реалізує устаткування на умовах повної оплати його вартості.

2. Орендодавець отримує дохід у формі відсотків.

3. Орендар має змогу починати або розширювати виробництво зі значно меншими початковими капітальними вкладеннями і не платить податку на майно, що орендується.



Рис. 3.23. Фінансова оренда

Наприклад. Компанія передає основний засіб, який був відображений у неї на балансі в сумі 50 тис. грн., іншій компанії в фінансову оренду, то у цьому випадку складають таке проведення:

Д-т Дебіторська заборгованість 50000 грн.
К-т Основні засоби 50000 грн.

в) розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності

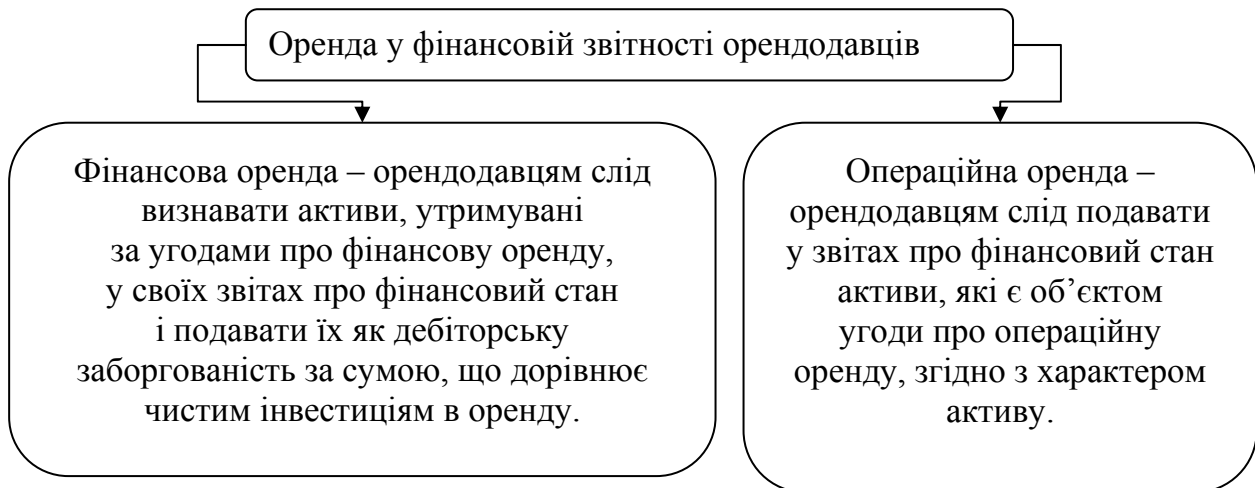


Рис. 3.24. Оренда у фінансовій звітності орендодавців

Орендодавцям слід розкривати таку інформацію у фінансовій звітності про фінансову оренду:

- валові інвестиції в оренду та теперішню вартість мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню на кінець звітного періоду, за кожний з таких періодів: а) не більше одного року; б) більше одного року, але не більше п'яти років; в) більше п'яти років;

- суми негарантованої ліквідаційної вартості, нараховані на користь орендодавця;

- накопичене забезпечення сумнівних мінімальних орендних платежів, що підлягають отриманню;

- непередбачені орендні платежі, визнані як прибутки за період;

- загальний опис значних угод орендодавця про оренду.

Орендодавцям слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

- майбутні мінімальні орендні платежі за невідмовними угодами про операційну оренду в сукупному вигляді та за кожний з таких періодів: а) не більше одного року; б) більше одного року, але не більше п'яти років; в) більше п'яти років;

- загальну суму непередбачених орендних платежів, визнану як прибуток за період;

- загальний опис угод орендодавця про оренду.

Орендарям слід розкривати у фінансовій звітності таку інформацію про фінансову оренду:

- чисту балансову вартість на кінець звітного періоду для кожного класу активів;
- загальну майбутню суму мінімальних орендних платежів на кінець звітного періоду та їхню теперішню вартість за кожний з таких періодів: а) не більше одного року; б) більше одного року, але не більше п'яти років; в) більше п'яти років;
- непередбачені орендні платежі, визнані як витрати за період;
- загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;
- загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі; наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, застереження про змінні ціни; обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад, ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

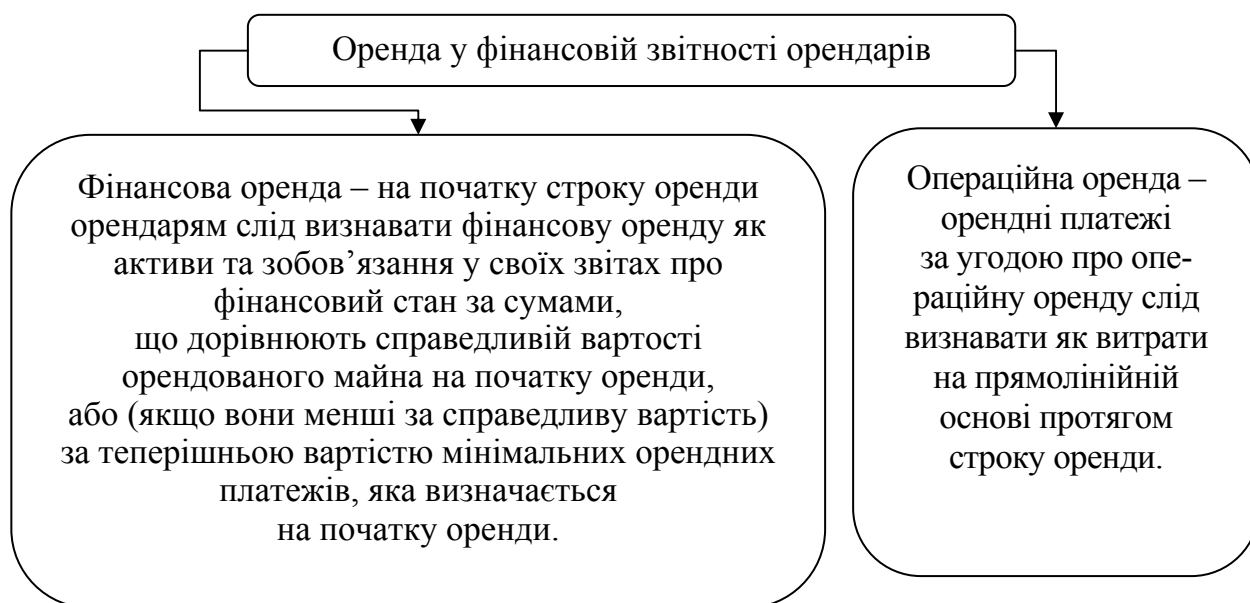


Рис. 3.25. Оренда у фінансовій звітності орендарів

Орендарям у фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію про операційну оренду:

- загальну суму майбутніх мінімальних орендних платежів за невідмовними угодами про операційну оренду за кожний з таких періодів: а) не більше одного року; б) більше одного року, але не більше п'яти років; в) більше п'яти років;
- загальну суму майбутніх мінімальних суборендних платежів, що, як очікується, будуть отримані за невідмовними угодами про суборенду на кінець звітного періоду;

– орендні та суборендні платежі, визнані як витрати за період, з окремими сумами мінімальних орендних платежів, непередбачених орендних платежів та суборендних платежів;

– загальний опис значних угод орендаря про оренду, включаючи основу, за якою визначаються непередбачені орендні платежі; наявність та умови права вибору на поновлення або придбання, а також застереження про змінні ціни; обмеження, що накладаються угодами про оренду, наприклад, ті, що стосуються дивідендів, додаткового боргу та подальшої оренди.

3.6. Облік непоточних активів, призначених для продажу і припиненої діяльності

В 2004 р. МСБО 35 «Діяльність, яка припиняється» замінено на МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність». Цей МСФЗ 5 визначає порядок обліку активів, утримуваних для продажу, а також подання та розкриття припиненої діяльності.

Положення цього стандарту стосуються усіх непоточних активів (та усіх ліквідаційних груп), окрім положень щодо оцінки, які не поширюються на:

- відстрочені податкові активи;
- активи, що виникли від виплат працівникам;
- фінансові активи, на які поширюється МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- непоточні активи, які обліковують згідно з моделлю справедливої вартості, передбаченою МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;
- непоточні активи, які обліковують за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж) згідно з МСБО 41 «Сільське господарство»;
- контрактні права за контрактами страхування, які визначено у МСФЗ 4 «Страхові контракти».

Згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність», підприємство має класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде відшкодована переважно через операцію продажу, а не через безперервне використання.

Ліквідаційною групою є сукупність активів, які плануються до продажу або відчуження в інший спосіб однією операцією, та зобов'язання, які прямо пов'язані з такими активами, що будуть передані (погашені) в результаті такої операції.

Така група може включати гудвіл унаслідок об'єднання бізнесу, якщо вона є одиницею, що генерує грошові кошти і на яку було розподілено цей гудвіл.

Непоточний актив (або ліквідаційну групу) класифікують як утримуваний для продажу, лише якщо він відповідає таким критеріям (рис. 3.26):

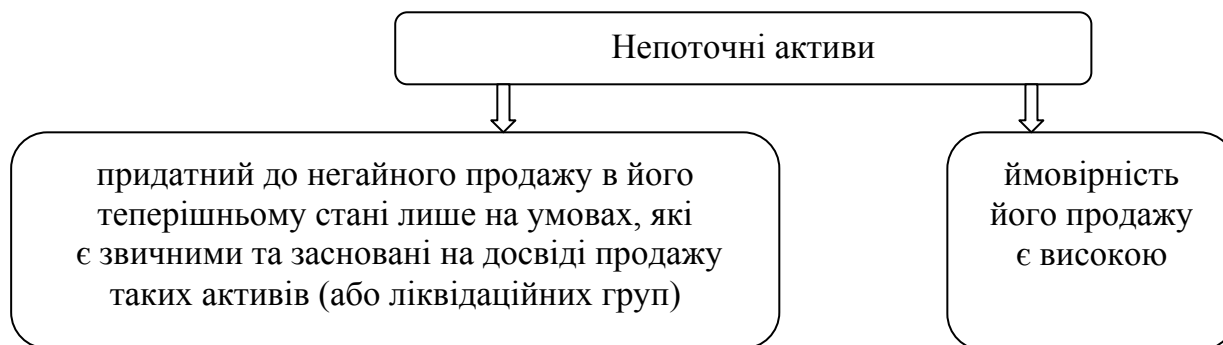


Рис. 3.26. Класифікація непоточних активів

Висока ймовірність означає, що подія значно більш можлива, ніж ймовірна. Очікується, що ймовірність продажу є високою, якщо задовольняються такі критерії (рис. 3.27):

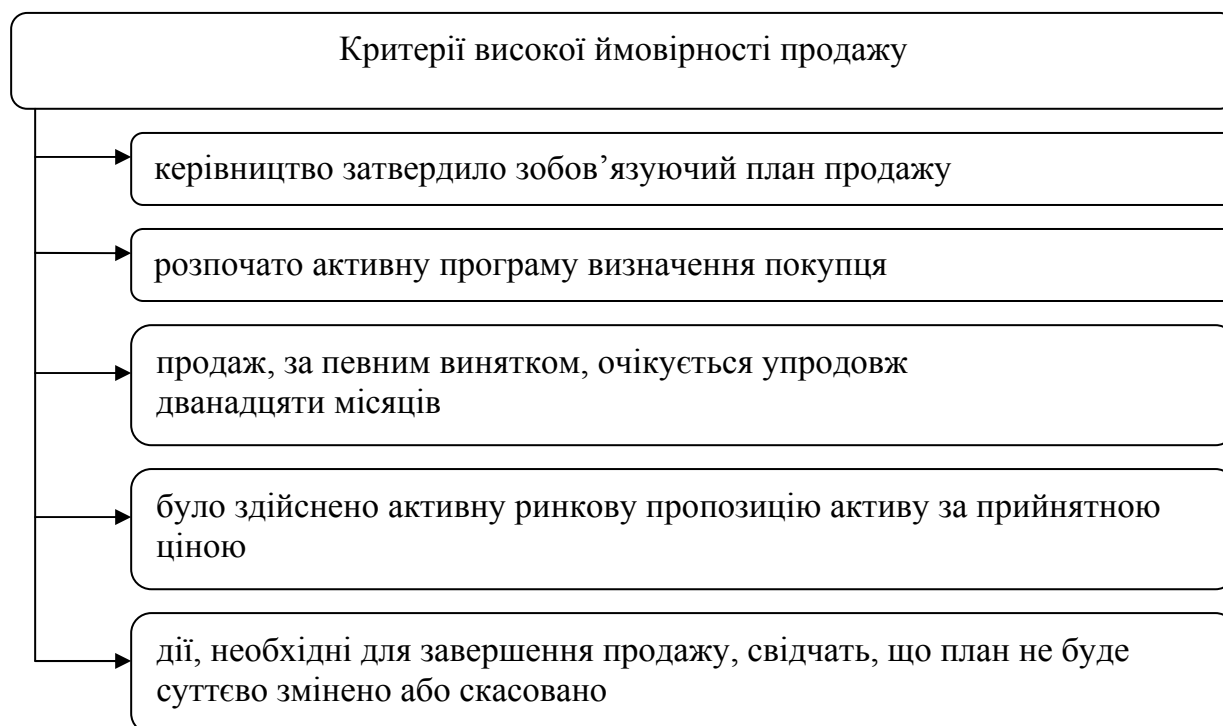


Рис. 3.27. Критерії високої ймовірності продажу

Згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність», не слід класифікувати як утримуваний для продажу активи (або ліквідаційну групу), яких підприємство збирається позбутися. Проте такі активи (ліквідаційна група) можуть бути класифіковані як припинена діяльність, коли підприємство позбулося їх, якщо на цю дату вони відповідають визначенню припиненої діяльності.

Припинена діяльність – це компонент підприємства, якого воно позбулося або який класифікований для продажу та є (рис. 3.28):

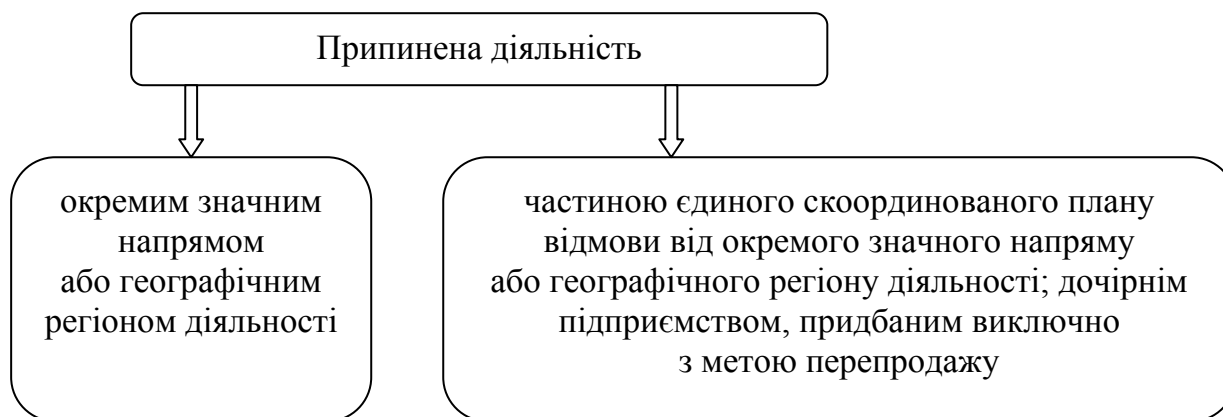


Рис. 3.28. Припинена діяльність

Згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність», непоточні активи (або ліквідаційну групу), утримувані для продажу, слід оцінювати за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж). Водночас це правило не застосовується на дату придбання активів (або ліквідаційної групи), класифікованих як утримувані для продажу, які є частиною об'єднання підприємств. Такі активи (ліквідаційні групи) на дату придбання слід оцінювати за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на продаж.

Якщо продаж очікується більше, ніж через один рік, то підприємство має оцінювати витрати на продаж за дисконтованою вартістю. Зростання дисконтованої вартості витрат слід відображати як фінансові витрати у звіті про прибуток або збиток.

Наприклад. Первісна вартість обладнання – 5000 дол., переоцінена – 7600 дол., нагромаджуваний знос – 1200 дол., витрати на продаж – 400 дол., справедлива вартість – 7000 дол.

Необхідно оцінити обладнання, призначене для продажу, в таких ситуаціях:

- продаж не є частиною процесу об'єднання бізнесу;
- продаж є частиною процесу об'єднання бізнесу.

Ситуація: продаж не є частиною процесу об'єднання бізнесу.

$7000 - 400 > 7600 - 1200$. Відповідь: 6400 дол.

Ситуація: продаж є частиною процесу об'єднання бізнесу.

$7000 - 400 = 6600$ дол.

Непоточний актив, який утримується для продажу або є складовою ліквідаційної групи, яку класифіковано як утримувану для продажу, не підлягає амортизації. Водночас відсотки та інші витрати, пов'язані із зобов'язаннями ліквідаційної групи, утримуваної для продажу, продовжують визнаватися.

Якщо активи (або ліквідаційна група) далі не відповідають критеріям класифікації їх як утримуваних для продажу, то підприємству слід припинити застосовувати до них таку класифікацію. Такий актив має оцінюватись за нижчою з оцінок:

– балансовою вартістю активу (або ліквідаційної групи) до його класифікації як утримуваного для продажу, скоригованої на суми амортизації або переоцінок, які було б визнано у разі, коли цей актив не розглядається як утримуваний для продажу;

– сумою очікуваного відшкодування на дату прийняття наступного рішення не продавати актив (ліквідаційну групу).

Якщо підприємство виключає окремих актив або зобов'язання з ліквідаційної групи, утримуваної для продажу, то активи і зобов'язання, що залишаються, слід розглядати як групу, лише якщо вона відповідає критеріям, встановленим МСФЗ 5. В іншому випадку решту активів групи, які індивідуально відповідають критеріям класифікації як утримуваних для продажу, слід оцінювати за нижчою оцінкою: балансовою вартістю або справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж).

3.7. Облік зменшення корисності (забезпеченості) активів

а) визначення рівня тестування на зменшення корисності

МСБО 36 «Зменшення корисності (забезпеченості) активів» слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів, за винятком:

- а) запасів;
- б) активів, які виникають внаслідок будівельних контрактів;
- в) відстрочених податкових активів;
- г) активів, які виникають внаслідок програм виплат працівникам;
- г) фінансових активів, на які поширюється сфера МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;
- д) інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю;
- е) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж;
- є) відстрочених витрат на придбання і нематеріальних активів, які виникають у результаті визначених контрактом прав страховика відповідно до страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти»;
- ж) непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу, відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, і припинена діяльність».

МСБО 36 застосовують до фінансових активів, класифікованих як:
а) дочірні, асоційовані, спільні підприємства.

На кожному звітну дату суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися.

Якщо якась така ознака наявна, то суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.

Оцінюючи наявність певних ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі показники, тобто зовнішні та внутрішні джерела інформації (рис. 3.29).

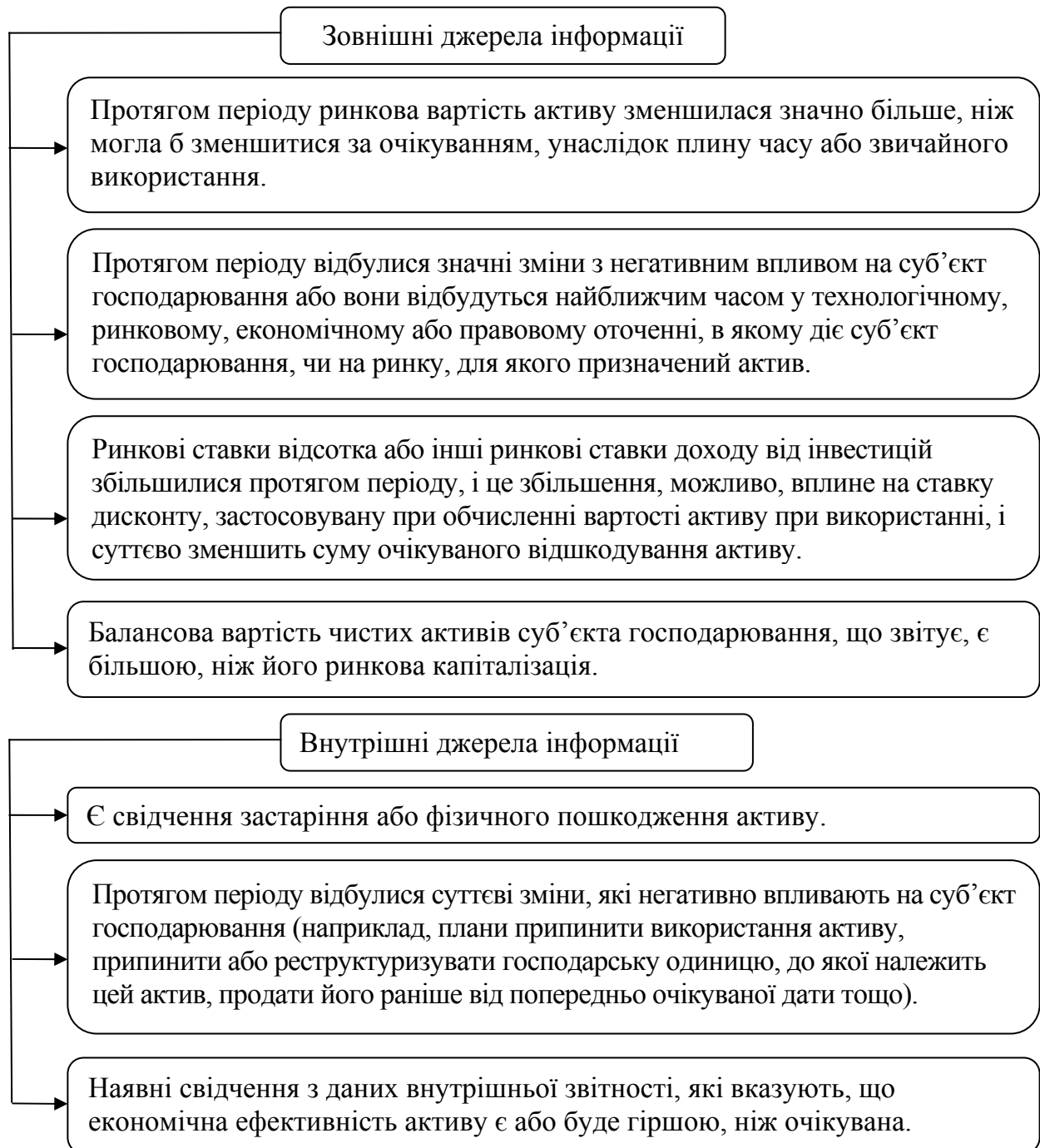


Рис. 3.29. Зовнішні та внутрішні джерела інформації

Незалежно від наявності якихось ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід щорічно проводити (обов'язкове тестування на знецінення) та перевіряти зменшення корисності:

- нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації;
- нематеріального активу, ще не придатного для використання;
- гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу.

При первинному визнанні тестування на знецінення має бути здійснене до кінця звітного року. Будь-коли протягом року, але щорічно в один і той самий час. Одиниці, які генерують грошові кошти, слід ідентифікувати послідовно від періоду до періоду для того самого активу або типів активів, доки зміна не буде виправданою.



Рис. 3.30. Визначення рівня тестування на зменшення корисності

Одиниця, яка генерує грошові кошти, – найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

При визначенні одиниці, яка генерує грошові кошти, необхідно брати до уваги, як менеджмент контролює операції та приймає рішення.

Якщо існує активний ринок на продукцію, що випускає група активів, то така група повинна бути визнана як одиниця, що генерує грошові кошти.

Одиниці, що генерують грошові кошти на підприємствах зв'язку для цілей тестування на предмет зменшення корисності, слід розглядати:

- сегмент фіксованого зв'язку (телефонія, телеграф, Інтернет);
- сегмент мобільного зв'язку.

б) визначення суми очікуваного відшкодування

При тестуванні на зменшення корисності треба порівняти балансову вартість активу із сумою очікуваного відшкодування такого активу.

Сума очікуваного відшкодування – це більша з двох оцінок активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти).

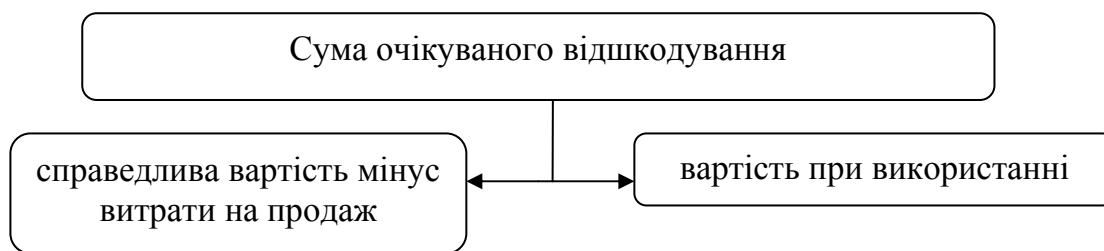


Рис. 3.31. Сума очікуваного відшкодування

Балансова вартість – сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Найкращим свідченням справедливої вартості активу за вирахуванням витрат на його продаж є ціна за юридично обов’язковою угодою про продаж в операції між незалежними сторонами, скоригована на додаткові витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу.

Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його продаж можна визначити, навіть якщо актив не продають на активному ринку. Проте іноді неможливо визначити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на продаж через відсутність основи для достовірної оцінки суми, що її можна отримати від продажу активу в операції між обізнаними та зацікавленими сторонами. У цьому разі за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.

Якщо немає підстави вважати, що вартість активу при використанні суттєво перевищує його справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж, то останню можна використовувати як суму очікуваного відшкодування активу.

Вартість при використанні – теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які, за очікуванням, виникнуть від безперервного використання активу та його ліквідації наприкінці строку його корисної експлуатації.

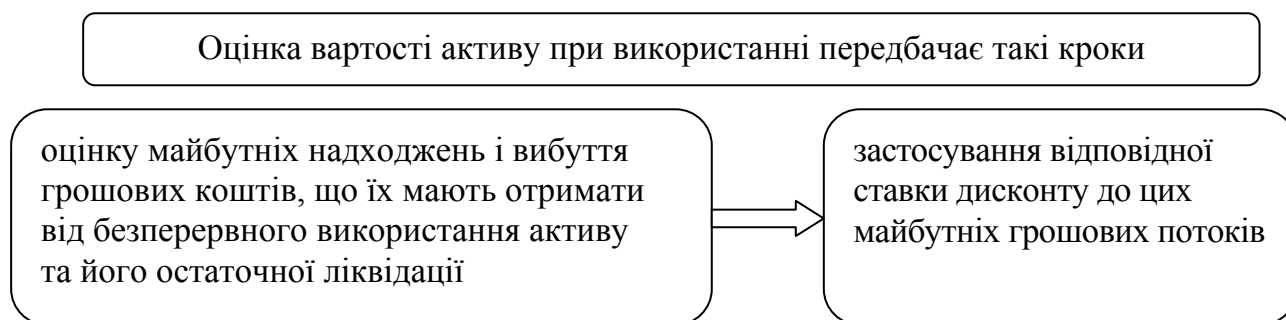


Рис. 3.32. Оцінка вартості активу при використанні

в) засади визначення вартості при використанні

Попередні оцінки майбутніх грошових потоків мають складатися з:

а) прогнозних оцінок надходжень грошових коштів від безперервного використання активу;

б) прогнозних оцінок вибуття грошових коштів, яке обов'язково здійснюватиметься у процесі генерування надходжень грошових коштів від безперервного використання активу (включаючи вибуття грошових коштів на підготовку активу до використання) і яке можна прямо віднести до активу або розподілити на нього на обґрунтованій та послідовній основі;

в) чистих грошових потоків (якщо вони є), що їх отримують або сплатять за ліквідацію активу наприкінці строку його корисної експлуатації.

Оцінюючи вартість при використанні, суб'єкт господарювання повинен:

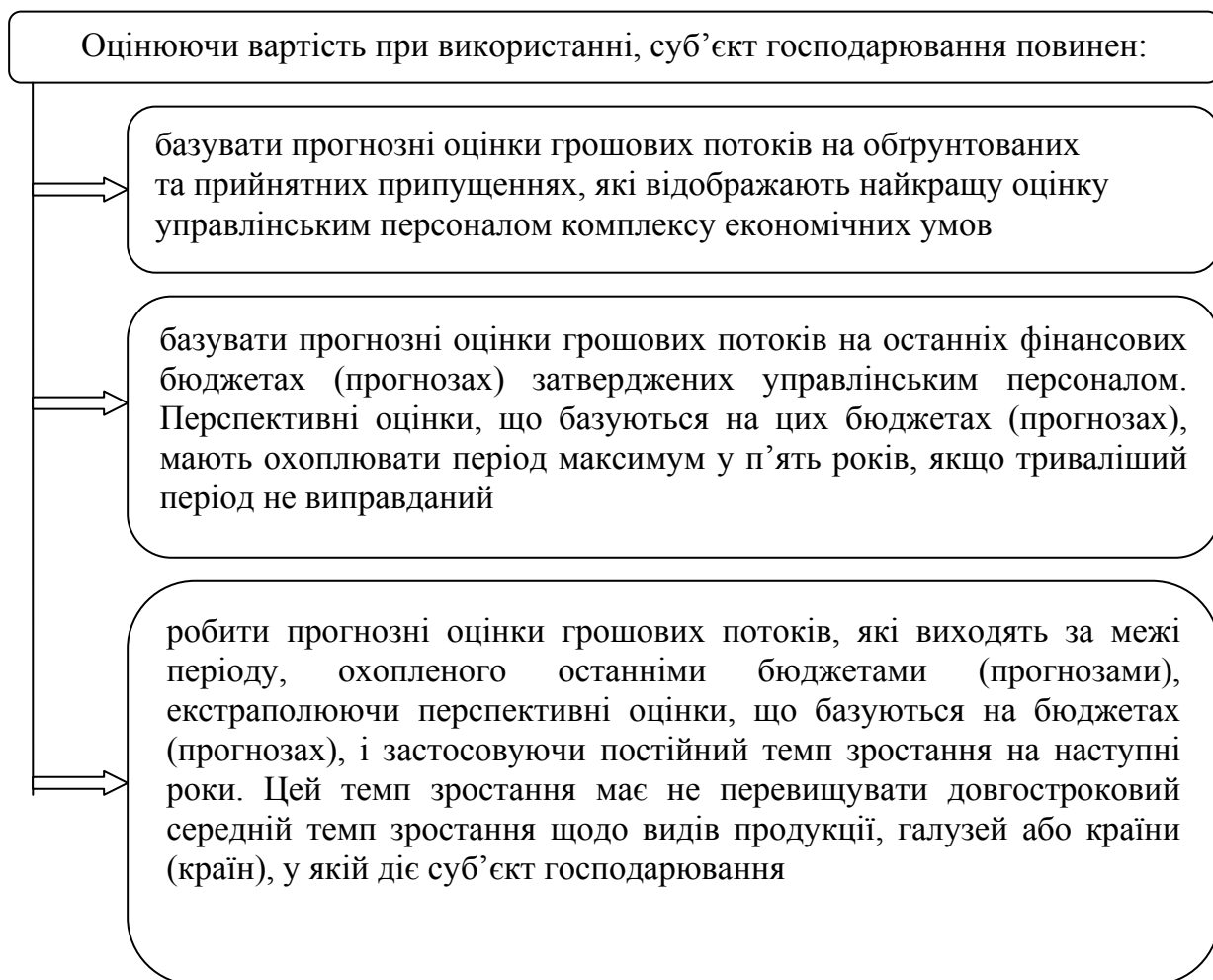


Рис. 3.33. Вартість при використанні

Якщо актив перебуває на початковій фазі своєї діяльності, то майбутні грошові потоки включають вибуття грошових коштів, передбачених для доведення активу до повністю операційного стану.

Ставка дисконту має відображати поточні ринкові оцінки (рис. 3.34):

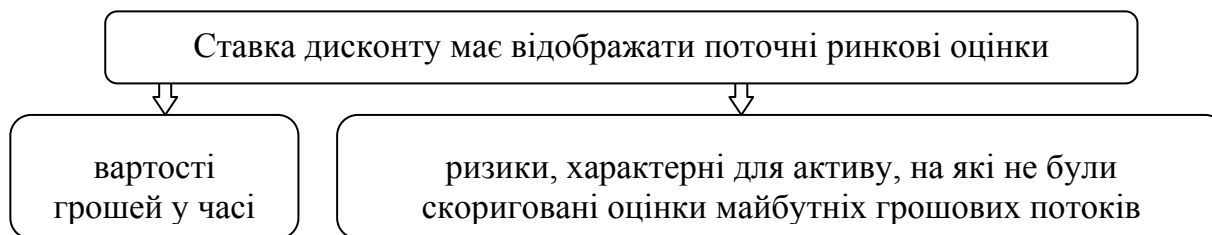


Рис. 3.34. Ставка дисконту

Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його поточному стані. До оцінок майбутніх грошових потоків не слід включати оцінені майбутні надходження або вибуття грошових коштів, які, за очікуванням, виникнуть у результаті:

а) майбутньої реструктуризації, щодо якої суб'єкт господарювання ще не взяв зобов'язання;

б) вдосконалення або підвищення результатів використання активу.

Балансову вартість активу слід зменшувати до суми його очікуваного відшкодування, якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування активу менша від його балансової вартості. Таке зменшення є збитком від зменшення корисності.

Збиток від зменшення корисності слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не обліковують за переоціненою сумою згідно з іншим стандартом (наприклад, відповідно до моделі переоцінки, наведеної в МСБО 16 «Основні засоби»).

Будь-який збиток від зменшення корисності переоціненого активу слід визнавати як зменшення від переоцінки за цим іншим стандартом.

Після визнання збитку від зменшення корисності нарахування амортизації активу слід коригувати в майбутніх періодах для розподілу переглянутої балансової вартості активу мінус його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації, що залишається.

Для зменшення балансової вартості активів одиниці збиток від зменшення корисності слід розподіляти у такій послідовності:

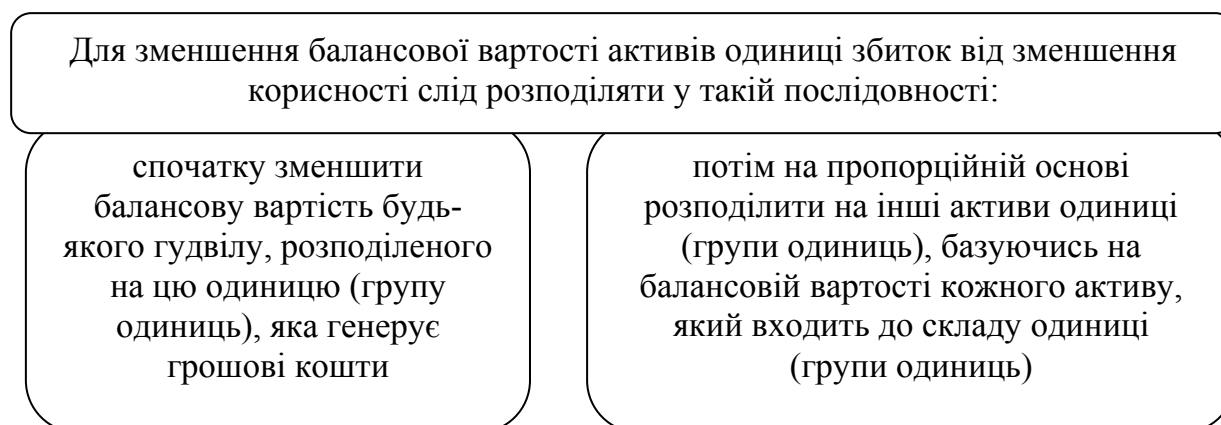


Рис. 3.35. Збиток від зменшення корисності

Розподіляючи збиток від зменшення корисності, балансову вартість активу не слід зменшувати нижче найбільшої з таких оцінок:

а) його справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж (якщо її можна визначити);

б) вартості активу при використанні (якщо її можна визначити);

в) нуля.

Суб'єктові господарювання слід оцінювати активи на кожну звітну дату незалежно від наявності будь-яких ознак того, що збитку від зменшення корисності, визнаного для іншого, ніж гудвіл, активу в попередні роки, вже немає або він зменшився. Якщо будь-яка така ознака є, то суб'єктові господарювання слід оцінювати суму очікуваного відшкодування цього активу.

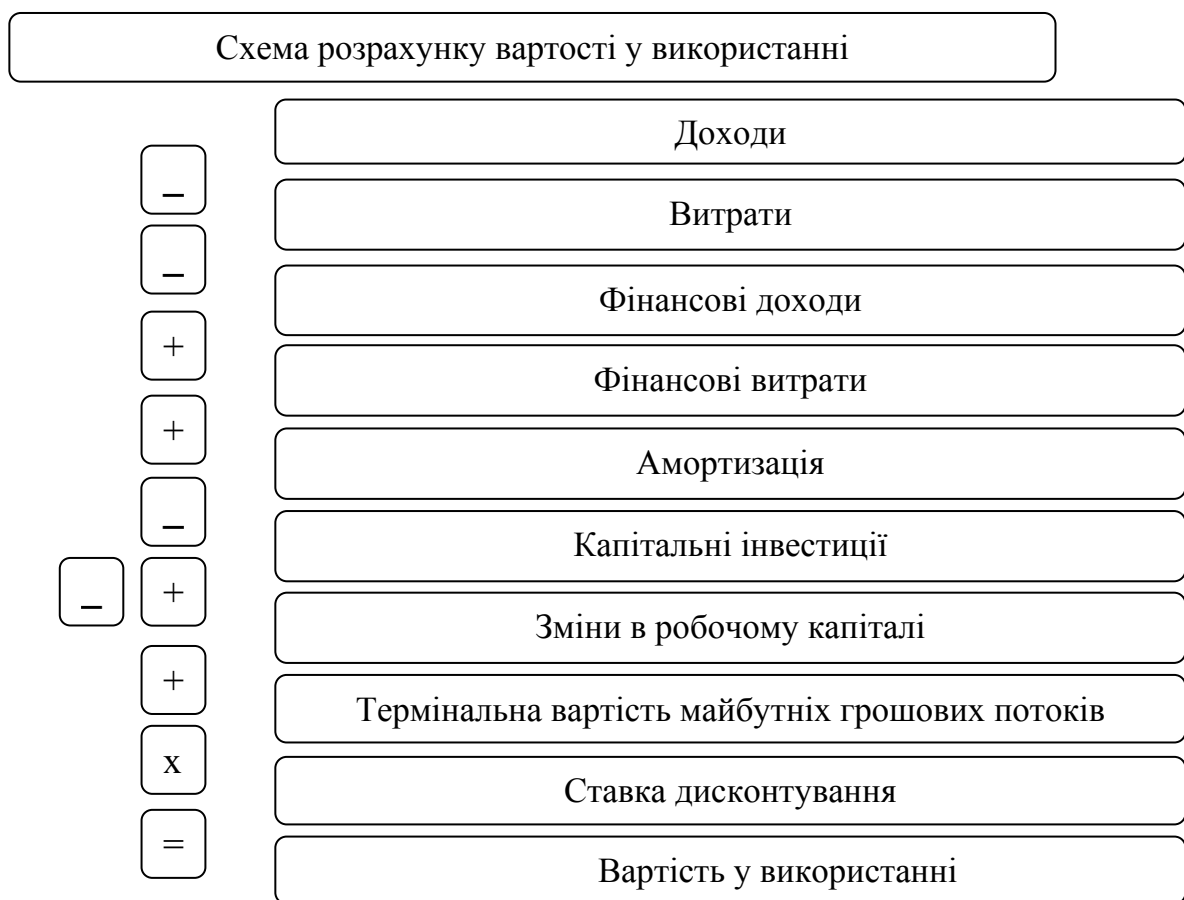


Рис. 3.36. Схема розрахунку вартості у використанні

Збиток від зменшення корисності, визнаний для активу (за винятком гудвілу) в попередніх періодах, слід сторнувати, якщо і тільки якщо змінилися попередні оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активу з моменту визнання останнього збитку від зменшення корисності. Якщо це так, то балансову вартість активу слід збільшити до найменшої із сум:

– суми його очікуваного відшкодування;

– балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередні роки.

Сторнування збитку від зменшення корисності для іншого, ніж гудвіл, активу слід негайно визнавати в прибутках чи збитках, якщо актив не відображають за переоціненою сумою згідно з іншим Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку (наприклад, згідно з моделлю переоцінки у МСБО 16 «Основні засоби»). Будь-яке сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу слід розглядати як дооцінку.

Збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, не сторнується.

г) розкриття у фінансовій звітності інформації про зменшення корисності (забезпеченості) активів

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

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

– суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статті звіту про прибутки та збитки, в яких сторнуються ці збитки від зменшення корисності;

– суму збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду;

– суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду;

– опис ключових припущень;

– опис підходу, застосованого управлінським персоналом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації.

3.8. Облік виплат працівникам

а) поняття та класифікація виплат

Порядок обліку виплат працівникам визначає МСБО 19 «Виплати працівникам», в який у 2004 р. були внесені зміни в зв'язку із застосуванням МСФЗ 2 «Платежі на основі акцій», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу», МСФЗ 4 «Страхові контракти». У 2011 р. МСБО 19 «Виплати працівникам» було ще раз переглянуто та внесено зміни стосовно вимог до розкриття інформації за програмами з визначеною виплатою й усуното можливість відстрокування визнання змін щодо зобов'язань за певними виплатами.

Виплати працівникам – це всі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками. МСБО 19 «Виплати працівникам» встановлює такі категорії виплат працівникам:

а) короткострокові:

– зарплати працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;

– оплачувані щорічні відпустки та лікарняні;

– участь у прибутку та премії;

– негрошові виплати;

б) довгострокові:

– відпустка за вислугу років або академічні відпустки;

– з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;

– виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;

– виплати частки в прибутку, премій;

– відстрочені компенсації;

в) виплати при звільненні;

г) виплати після закінчення трудової діяльності:

– пенсії;

– інші виплати після закінчення трудової діяльності;

– страхування життя після закінчення трудової діяльності;

– медичне страхування після закінчення трудової діяльності.

Витрати на відсотки – це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку.

Активи програми складаються:

– з активів, що утримуються фондом для довгострокових виплат працівникам;

– страхових полісів, що відповідають певним умовам.

Активи, що утримуються фондом для довгострокових виплат працівникам, – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених підприємством, що звітує), які:

1) утримуються господарською одиницею (фондом), юридично відокремленою від підприємства, що звітує, та яка існує виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;

2) використовуються тільки для сплати або фінансування виплат працівникам, не доступні власним кредиторам підприємства, що звітує (навіть у випадку банкрутства), та їх не можна повернути на підприємство, якщо:

– залишків активів фонду не буде достатньо для виконання відповідних зобов'язань програми або підприємства, що звітує;

– активи не повертають підприємству, що звітує, для надання йому компенсації за вже здійснені виплати працівникам.

Вартість поточних послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Прибуток від активів програми – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими іншими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою і мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

Актуарні прибутки та збитки складаються з таких елементів:

а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося);

б) вплив змін актуарних припущень.

Вартість раніше наданих послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат після закінчення трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін. Вартість раніше наданих послуг може бути або позитивною (якщо виплати впроваджуються чи збільшуються), або негативною (якщо наявні виплати зменшуються).

Підприємству слід оцінювати очікувану вартість накопичених компенсацій за відсутність у вигляді додаткової суми, яку воно очікує виплатити в результаті невикористаного права, накопиченого на дату балансу.

Підприємству слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, тоді, коли:

– у підприємства є теперішнє юридичне зобов'язання або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати в результаті минулих подій;

– можна достовірно оцінити це зобов'язання.

Теперішнє зобов'язання існує тоді і лише тоді, коли у підприємства немає реальної альтернативи, крім здійснення платежів.

Виплати після закінчення трудової діяльності охоплюють:

– пенсійне забезпечення, таке як пенсії;

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

б) облік програм з визначеним внеском

Програми виплат після закінчення трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов.

Виплати після закінчення трудової діяльності:

– програми з визначеним внеском – це програми виплат після закінчення трудової діяльності, за якими підприємство сплачує фіксований внесок відокремленому підприємству (фонду), та не матиме ані юридичного, ані конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не утримує достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам за послуги працівників у теперішньому та попередньому періодах;

– програми з визначеною виплатою – це програми виплат після закінчення трудової діяльності, які є іншими, ніж програми з визначеним внеском.

Згідно з програмами з визначеним внеском актуарний ризик (ризик того, що виплати будуть менші від очікуваних) та інвестиційний ризик (ризик того, що інвестовані активи будуть недостатні для здійснення очікуваних виплат) несе працівник. За програмами з визначеною виплатою актуарний ризик (ризик того, що витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик несе підприємство. Якщо актуарна або інвестиційна практика є гіршою від очікуваного, то зобов'язання підприємства можуть збільшуватися.

Програми за участю кількох працедавців (за винятком державних програм), державні програми та програми застрахованих виплат слід класифікувати як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою (втілюючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за рамки юридичних умов).

Облік програм з визначеним внеском здійснюється таким чином:

– зобов'язання визначаються сумами, які слід внести до програми за кожний період;

– не потрібні жодні актуарні припущення;

– якщо зобов'язання погашається у поточному періоді (або принаймні не пізніше дванадцяти місяців після закінчення поточного періоду), то не потрібно їх дисконтувати.

Якщо внески до програми з визначеним внеском не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення того періоду, в якому працівники надають відповідні послуги, то їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту.

Ставку дисконту для дисконтування зобов'язань за виплатами після закінчення трудової діяльності визначають шляхом посилення на ринкову дохідність корпоративних облігацій високої якості на дату балансу. В країнах, де немає розвиненого ринку таких облігацій, використовують ринкову прибутковість (на дату балансу) державних облігацій. Валюта і

строки погашення корпоративних або державних облігацій повинні відповідати валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат після закінчення трудової діяльності.

Наприклад. Відповідно до програми пенсійного забезпечення, 10% витрат на заробітну плату слід нараховувати на пенсійне забезпечення існуючого управлінського персоналу. В 2012 р. витрати на зарплату становили 5 млн. грн. На кінець 2012 р. сплачено 0,4 млн. грн. Решту суми буде сплачено у березні 2013 р. Необхідно обрахувати залишок зобов'язання за забезпеченням на пенсії на кінець 2012 р. відповідно до МСБО 19.

У такому випадку 0,5 млн. грн. (10% від 5 млн. грн.) слід витратити у 2012 р. Однак на кінець 2012 р. сплачено лише 0,4 млн. грн., то на звітну дату 0,1 млн. грн. (несплачену суму) слід відобразити як поточне зобов'язання, яке буде сплачено у березні 2013 р.

в) облік програм з визначеною виплатою

Облік за програмами з визначеною виплатою головним чином залежить від таких факторів:

– майбутні виплати, що виникають з послуг працівника у поточному або попередніх роках не можна точно оцінити, якими б вони не були, працедавець матиме сплатити їх, і тому зобов'язання слід визнавати зараз. Для оцінки цих майбутніх зобов'язань необхідно застосовувати актуарні припущення;

– зобов'язання до сплати у майбутні роки слід оцінювати шляхом дисконтування на основі теперішньої вартості. Це потрібно, тому що зобов'язання можуть погашатися протягом багатьох років;

– якщо актуарні припущення змінюються, то сума потрібних внесків до фонду також змінюватиметься і можуть бути актуарні прибутки чи збитки. Внесок до фонду у будь-якому періоді не обов'язково є загальною сумою за цей період внаслідок актуарних прибутків чи збитків.

Облік підприємством програм з визначеною виплатою складається з таких шістьох пунктів:

1. Застосування актуарних методів для проведення достовірної попередньої оцінки суми виплати, що її заробили працівники в обмін за свої послуги у поточному та попередніх періодах. Для цього підприємству треба визначити, яка частка виплат відноситься до поточного та попередніх періодів та здійснення актуарних попередніх оцінок (актуарних припущень) щодо демографічних змінних (такі, як плінність та смертність працівників) і фінансових змінних (такі, як майбутні збільшення заробітної плати та витрат на медичне обслуговування), які впливатимуть на вартість виплат.

2. Дисконтування цих виплат – при використанні методу нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг.

3. Визначення справедливої вартості активів програми.

4. Визначення загальної суми актуарних прибутків та збитків і суми тих актуарних прибутків та збитків, що їх слід визнати.

5. У випадках, коли програму впроваджують або змінюють, необхідно визначити остаточну вартість раніше наданих послуг.

6. У випадках скорочення або остаточного розрахунку за програмою необхідно визначити остаточний прибуток або збиток.

МСБО 19 чітко зазначає, що підприємству слід обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеною виплатою, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають, коли у підприємства немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам.

Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає внаслідок дій підприємства, якщо:

- встановлена модель або минула практика, опублікована політика підприємства та чітко зазначено, що воно бере на себе певні зобов'язання перед сторонами;

- внаслідок цього підприємство створює обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

Ставка дисконту – це дохід, який можна отримати на даний час від корпоративних або державних облігацій високої якості, валюта та строки погашення яких відповідають валюті та прогнозованому строку погашення зобов'язань щодо виплат після закінчення трудової діяльності.

Актуарні припущення охоплюють (рис. 3.37):



Рис. 3.37. Основні актуарні припущення

АктUARні прибутки та збитки можуть бути наслідком збільшень чи зменшень або теперішньої вартості зобов'язань за визначеними виплатами, або справедливої вартості будь-яких відповідних активів програми. Це зумовлено такими причинами:

- неочікувано високі або низькі рівні плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітних плат та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат унаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;

- вплив змін в оцінках майбутньої плинності працівників, передчасного виходу на пенсію чи смертності, а також збільшення заробітної плати та виплат (якщо офіційні або конструктивні умови передбачають збільшення виплат внаслідок інфляції) чи витрат на медичне обслуговування;

- вплив змін ставки дисконту;

- різниці між фактичним доходом від активів програми та очікуваним доходом від активів програми.

Для розподілу витрат на забезпечення за пенсіями, згідно з МСБО 19, використовують метод нарахування прогнозованих одиниць.

За цим методом передбачається, що кожен період надання послуг працівником веде до виникнення права на додаткову одиницю майбутніх виплат. Теперішню вартість майбутніх виплат можна обчислити та віднести до того періоду, в якому надаються послуги. Одиниці, кожна з яких оцінюється окремо, становлять загальне зобов'язання. З накопиченої теперішньої вартості (дисконтованих) майбутніх платежів сплачуються відсотки, і слід визнавати витрати на такі відсотки.

Наприклад. Працедавець сплачує одноразові суми працівникам, коли вони виходять на пенсію. Ця сума дорівнює 1% від їхньої заробітної плати останнього року роботи за кожний рік надання ними послуг.

Необхідно обчислити суму, що нараховується на кожний рік з 2010 р. до 2014 р. та зобов'язання на кінець періоду за кожний рік, виходячи з припущення, що не буде змін актуарних припущень, використовуючи таку інформацію:

- передбачається, що працівник працюватиме 5 років (актуарне припущення);

- передбачається, що його заробітна плата збільшуватиметься на 8% щороку (актуарне припущення);

- у 2010 р. заробітна плата дорівнює 20 000 €;

- застосовується ставка дисконту 10% на рік.

Якщо у 2010 р. зарплата працівника дорівнює 20 000 € і щороку збільшуватиметься на 8%, то очікується, що:

- у 2011 р. вона буде дорівнювати $20\,000 + (20\,000 \times 8\%) = 21\,600$ €;

у 2012 р. – $21\,600 + (21\,600 \times 8\%) = 23\,328$ €;

у 2013 р. – $23\,328 (23\,328 \times 8\%) = 25\,194$ €;

у 2014 р. – $25\,194 (25\,194 \times 8\%) = 27\,210$ €.

Загальна компенсаційна сума виплат за кожен рік роботи очікується рівною 272 €, тобто 1360 € загалом за весь період.

Використовуючи метод нарахування прогнозованих одиниць та припускаючи, що актуарні припущення не зміняться з 2010 р. до 2014 р. і працівники закінчать свою діяльність наприкінці 2014 р., розрахунки будуть такими:

Таблиця 3.8

Метод нарахування прогнозованих одиниць

Майбутні вигоди, пов'язані з:	Роки				
	2010	2011	2012	2013	2014
Попередніми роками	0	272	544	816	1088
Поточним роком (1% від останньої зарплати)	272	272	272	272	272
Попередні та поточний роки, усього	272	544	816	1088	1360

За п'ять років майбутня компенсаційна виплата зростає до 1360 €, наприкінці останнього п'ятого року очікується, що працівник завершить свою діяльність і компенсація буде йому сплачена.

Проте ці цифри не були дисконтовані. Вигоду, пов'язану з поточним роком, необхідно дисконтувати за ставкою 10% з кінця 2011 р.

1. Зобов'язання на початок періоду є зобов'язанням на кінець попереднього року, перенесеним на наступний рік.

2. Відсоток нараховується на це зобов'язання на початок періоду в поточному році.

3. Поточна собівартість послуг є майбутнім зобов'язанням, пов'язаним з поточним періодом (у цьому прикладі: 272 € в кожному році).

4. Зобов'язання на кінець періоду є сумарним зобов'язанням на початок періоду, винесеним вперед, відсоток нараховується на цю суму і на собівартість послуг поточного року.

5. У нашому прикладі припускають, що актуарні прогнози абсолютно точні. Якщо вони будуть неточними (що відбувається на практиці), то слід зробити коригування, в результаті чого виникне актуарний прибуток або збиток.

Виплати при звільненні – це виплати працівникам у результаті:

– рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію;

– рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Подія, в результаті якої виникає зобов'язання, – це звільнення, а не надання послуг працівником. Підприємству слід визнавати виплати при звільненні тоді і лише тоді, коли воно беззастережно зобов'язується:

- звільнити працівника чи групу працівників до встановленої дати виходу на пенсію;

- надати виплати при звільненні внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

Підприємство має доведене зобов'язання здійснити звільнення тоді, коли в нього є детальний офіційний план звільнення (з конкретним мінімальним змістом) і немає реальної можливості скасувати своє рішення.

У разі, коли виплати при звільненні підлягають сплаті у строк понад дванадцять місяців після дати балансу, їх слід дисконтувати. В разі пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні повинна базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію.

Компенсаційні виплати інструментами капіталу – виплати працівникам, за якими або працівники мають право отримувати фінансові інструменти капіталу, випущені підприємством (або його материнською компанією), або сума зобов'язання підприємства працівникам залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів капіталу, виданих підприємством. Приклади: акції, опціони на акції та грошові виплати, що залежать від ціни акцій.

3.9. Облік забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів

а) поняття та критерії визнання забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів

Порядок визнання, оцінки і розкриття забезпечень, а також відображення умов зобов'язань та активів визначає МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи».

МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи» затверджено у 1998 р., а введено в дію для річних фінансових звітів – у 1999 р. У 2004 р. до цього стандарту внесено зміни, пов'язані з прийняттям МСФЗ 2 «Платежі на основі акцій», МСФЗ 4 «Страхові контракти», МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи» повинен застосовуватись усіма підприємствами для обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих:

- які є результатом фінансових інструментів, відображених в обліку за справедливою вартістю;

- які є результатом контрактів, що будуть виконані у майбутньому;

- на які поширюється дія інших міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

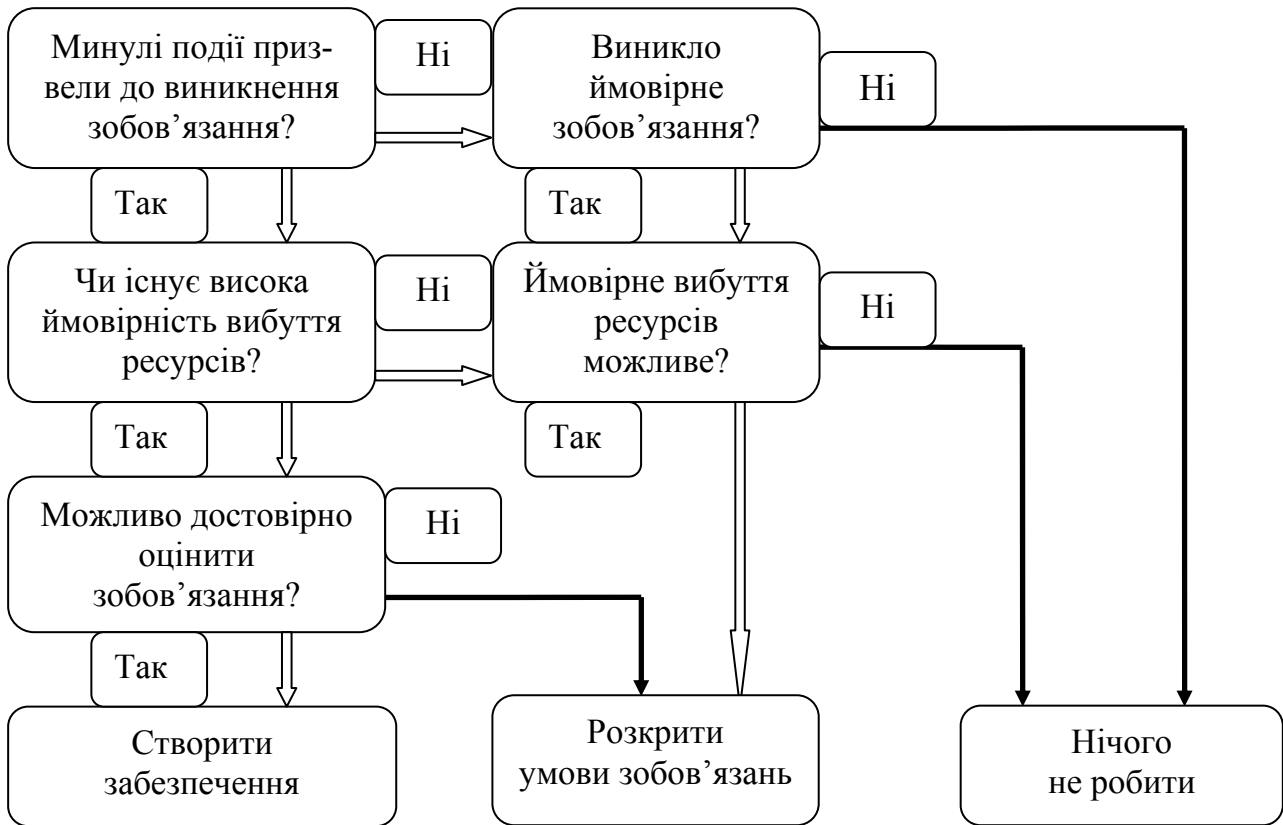


Рис. 3.38. Алгоритм визнання забезпечень

Забезпечення слід визнавати, якщо:

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

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

в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Оцінка резервів залежить від характеру події (подій), з якою пов'язаний резерв.

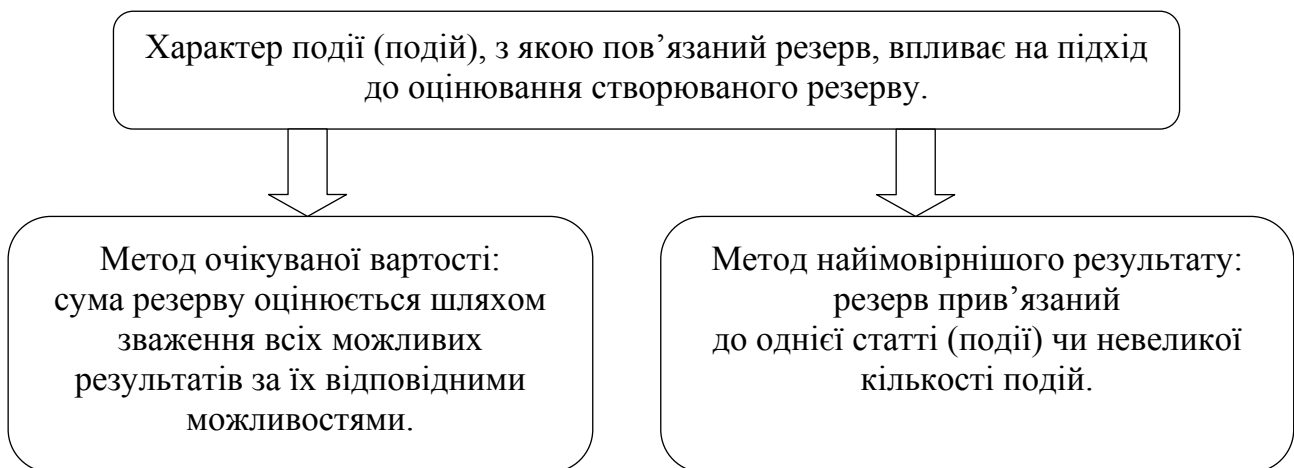


Рис. 3.39. Характер події, з якою пов'язаний резерв

Наприклад. Телекомунікаційна компанія надає послуги абонентам за тарифами, встановленими НКРЗ. У найближчому часі тарифи мають бути переглянуті, і за попереднім рішенням НКРЗ тарифи будуть знижені від існуючих на 10% починаючи із січня 2015 р. Чи потрібно компанії створювати резерв щодо зниження доходів на 31.12.2014 р.?

Компанія не має зобов'язання, яке б призвело до відпливу грошових коштів, тому резерв у звітності за 2014 р. не визнається.

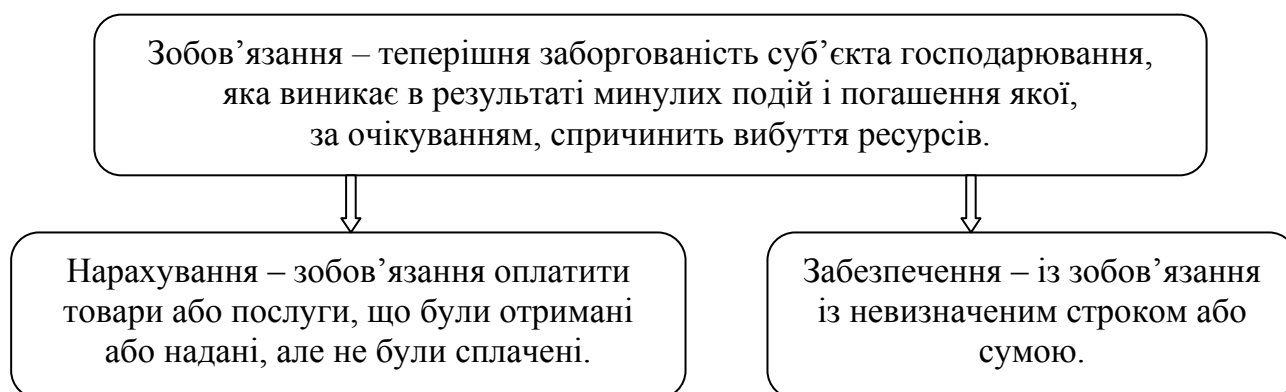


Рис. 3.40. Класифікація забезпечень та умовних зобов'язань

Необхідно розглянути такі види забезпечень:

- забезпечення із судових справ;
- витрати на виведення з експлуатації (резерв на демонтаж);
- забезпечення з гарантійного обслуговування (ремонт та технічне обслуговування);
- забезпечення за збитковими замовленнями (обтяжливі контракти);
- забезпечення з пенсійних зобов'язань.

Наприклад. Нафтодобувна компанія працює в країні, в якій законодавчо не передбачено вимог щодо відновлення навколишнього середовища. Незважаючи на це, компанія опублікувала екологічну політику про те, що вона буде очищати всі забруднені ділянки і в минулому здійснювала очищення таких ділянок незалежно від законодавчих вимог.

Отже, у компанії виникло конструктивне зобов'язання щодо відповідних витрат на очищення забруднених ділянок, оскільки її політика створює очікування відповідно її майбутніх дій щодо усунення забруднення.

Таким чином, потрібно створити резерв. Також резерви необхідно створювати на гарантійний ремонт, виведення об'єкта з експлуатації, при обтяжливих контрактах та реструктуризації.

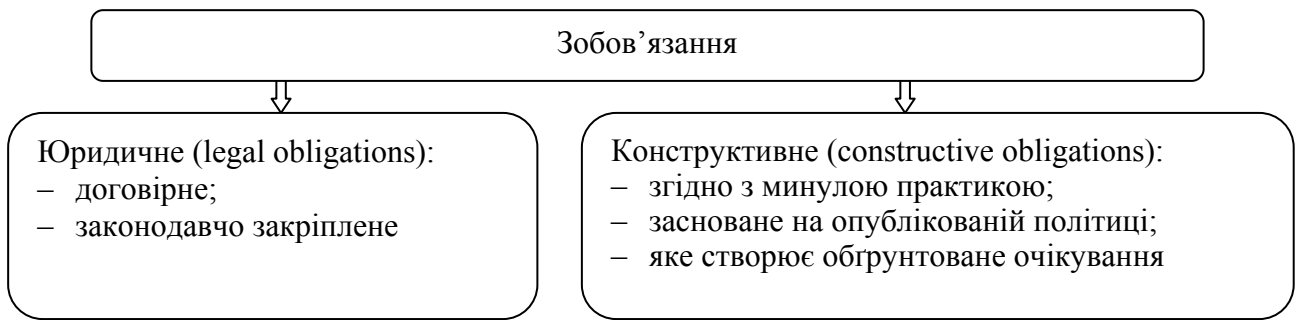


Рис. 3.41. Юридичні та конструктивні зобов'язання

Наприклад. Існує 60%-на ймовірність, що компанія повинна буде виплатити 600 грн. у результаті негативного рішення суду, і 40%-на ймовірність, що рішення суду буде на користь компанії. В такому випадку компанія має створити резерв у сумі 600 грн.

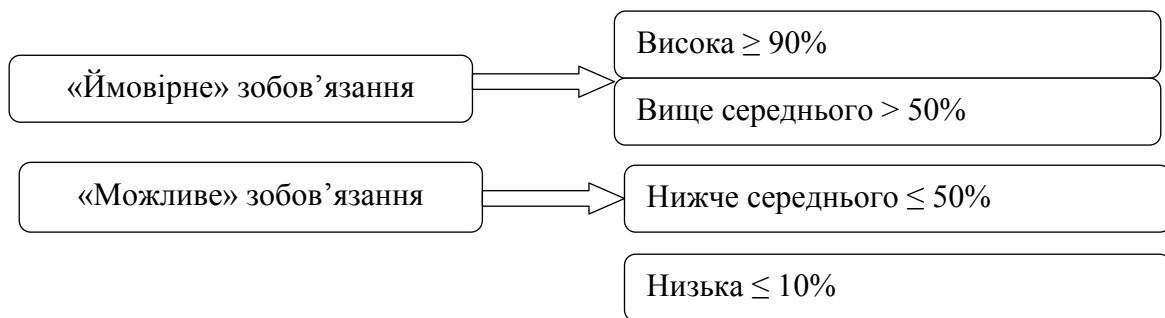


Рис. 3.42. Критерії ймовірності

Умовні зобов'язання – це:

- можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання;
- існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:

- а) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання;
- б) суму зобов'язання не можна оцінити достовірно.

Далі доцільно розглянути критерії, які визначають умовні активи (рис. 3.43).

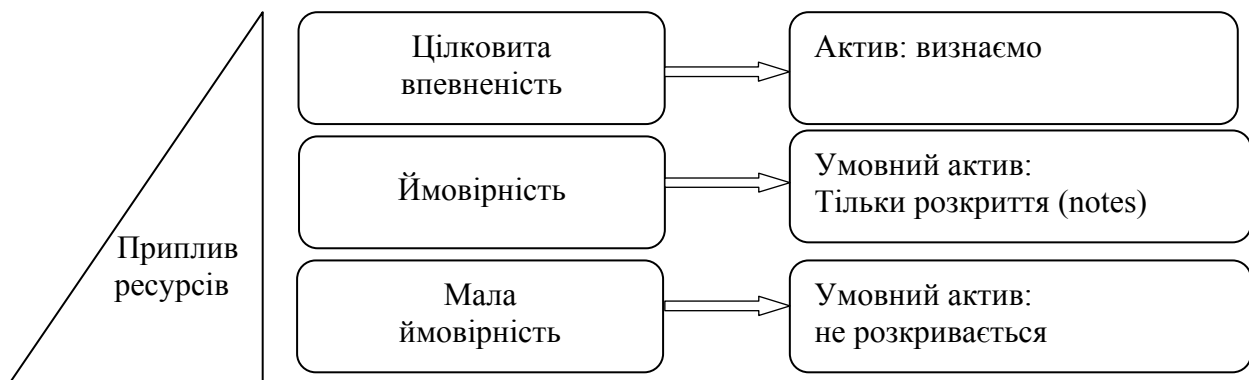


Рис. 3.43. Критерії умовних активів

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

б) розкриття в звітності інформації про резерви, умовні зобов'язання та умовні активи

Для кожного виду резервів підприємство розкриває в звітності таке:

- оцінка резерву за станом на початок та кінець звітного періоду;
- додаткове нарахування резервів за звітний період, враховуючи збільшення існуючих резервів;
- використання резервів впродовж періоду;
- відновлення невикористаних резервів впродовж періоду.

Наприклад. У 2009 р. телекомунікаційна компанія уклала невідмовну угоду на операційну оренду будівель з компанією «Меркурій» на 5 років. Строк оренди має закінчитися у грудні 2013 р. Компанія «Меркурій» повідомила про свій намір розірвати договір у січні 2013 р. у зв'язку зі зниженням попиту на продукцію компанії і хоче погодити це з орендодавцем, щоб отримати його дозвіл. Орендодавець, зважаючи на ситуацію орендаря та високий попит на ринку оренди приміщення, погоджується, але за умови, що орендар сплатить штраф у розмірі 3-місячної орендної плати. Орендар погодився з умовами орендодавця та навіть сплатив 50% від вартості штрафу (50 тис. грн.) у березні 2013 р. Компанія не має сумнівів щодо сплати орендарем іншої частини штрафу.

Чи має компанія визнавати актив у розмірі штрафу, який має бути отриманий нею у своїх звітностях на 31.12.2012 р. та на 31.03.2013 р.?

На 31.12.2012 р. – компанія не має визнавати актив, бо подія відбулася у наступному періоді. На 31.03.2013 р. наступні проводки мають бути відображені компанією (існує висока ймовірність отримання активу):

Дт Грошові кошти	50 тис. грн.
Дт Дебіторська заборгованість	50 тис. грн.
Кт Інші доходи	100 тис. грн.

Таким чином, необхідно зробити висновок про те, що оцінка резервів:

- має бути найкращою з усіх можливих;
- можна використовувати минулий досвід;
- можна використовувати експертні оцінки;
- якщо довгостроковий резерв, то облік здійснювати за дисконтованою вартістю.

При цьому враховують такі критерії відображення (табл. 3.9).

Критерії відображення

Ймовірність	Актив	Зобов'язання
Висока	Відобразити	Відобразити
Вище середньої	Розкрити	Відобразити Розкрити, якщо ненадійна оцінка
Нижче середньої	Не розкривати	Розкрити
Низька	Не розкривати	Не розкривати

Резерв може бути використано тільки на покриття тих витрат, на які його було створено.

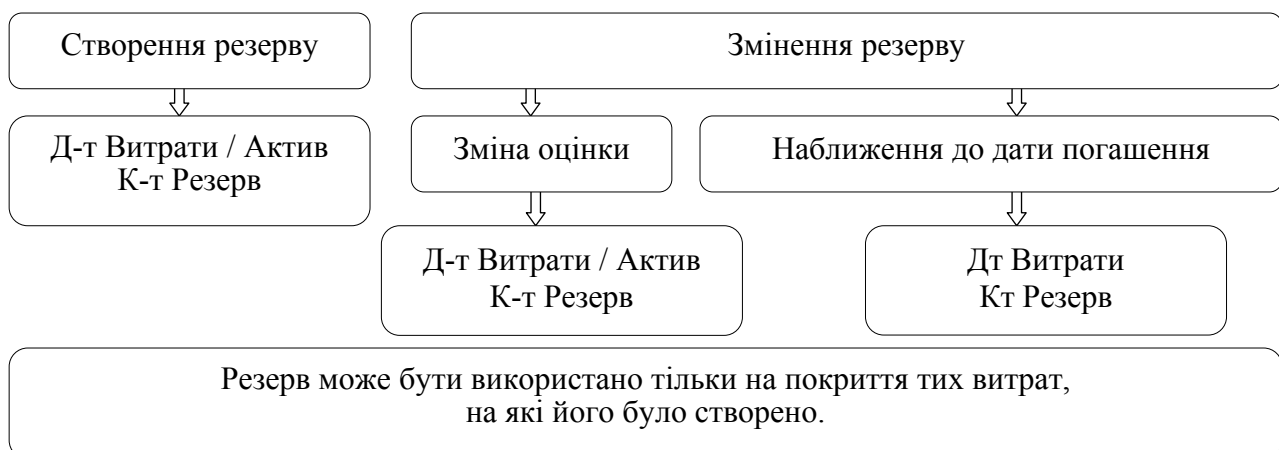


Рис. 3.44. Умови створення та використання резерву

Наприклад. Якщо роздивитись ситуацію з боку компанії «Меркурій», яка була ініціатором розірвання невідмовної угоди на операційну оренду будівель, то на 31.12.2012 р. компанія вже мала знати про свій важкий фінансовий стан і мала намір про оголошення розриву угоди, тому вона могла бути впевненою в тому, що ризик відпливу грошових коштів існує на кінець періоду, тобто компанії або доведеться сплатити штраф (якщо погодиться орендодавець), або продовжити сплачувати за оренду на період дії договору. Саме тому доцільно створити резерв на 31.12.2012 р.

Таблиця 3.10

Відображення та розкриття інформації у звітності

	Визначення	Критерії визнання	Відображення та розкриття
1	2	3	4
Резерв	Поточне зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення	– відповідно до визначення; – висока ймовірність відпливу економічних прибутків; – можна оцінити достатньо достовірно;	Відображаємо у звіті про фінансовий стан (короткострокові або довгострокові зобов'язання)

1	2	3	4
Умовне зобов'язання	Поточне зобов'язання, яке неможливо оцінити достовірно або немає достатньої ймовірності відпливу економічної вигоди, або майбутнє зобов'язання виникнення якого залежить від майбутніх подій, які знаходяться поза зоною контролю компанії	Не виконується	Не відображаємо у звіті про фінансовий стан; розкриваємо в примітках, якщо середня або висока ймовірність
Умовний актив	Майбутній актив, настання або ненастання якого залежить від майбутніх подій, які знаходяться поза зоною контролю компанії	Не виконується	Не відображаємо у звіті про фінансовий стан; розкриваємо в примітках, якщо середня або висока ймовірність

3.10. Облік фінансових інструментів

а) методологічна основа фінансових інструментів

Методологічна основа фінансових інструментів регулюється такими стандартами:

– МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання». Визначає класифікацію випущених фінансових інструментів як зобов'язання чи капітал;

– МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Встановлює порядок визнання, припинення визнання і оцінки фінансових активів, фінансових зобов'язань, а також ведення обліку хеджування;

– МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Визначає вимоги щодо розкриття інформації стосовно фінансових інструментів. МСФЗ 7 вступив у дію для річних періодів з 1 січня 2007 р. і далі;

– МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Встановлює порядок визнання і оцінки фінансових інструментів. Цей стандарт було видано в 2009 р. для поетапної заміни МСБО 39, дата вступу в дію – 1 січня 2015 р.

Згідно з МСБО 32, фінансовий інструмент – це контрактна угода, внаслідок якої виникає фінансовий актив в однієї сторони та фінансове зобов'язання чи інструмент власного капіталу – в іншій.

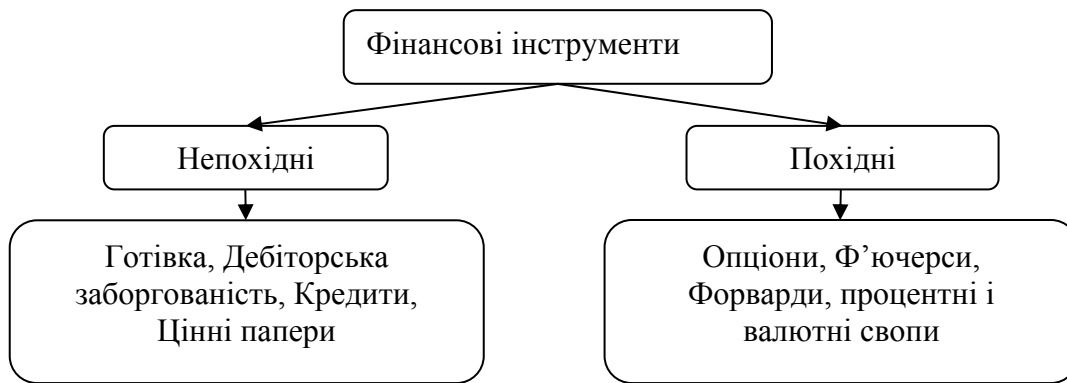


Рис. 3.45. Фінансові інструменти

Фінансовий актив – це будь-який актив, який є:

- грошовими коштами;
- контрактним зобов'язанням отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за вигідними умовами;
- інструментом власного капіталу іншого суб'єкта.

Фінансове зобов'язання – це:

- контрактне зобов'язання оплатити грошові кошти або передати фінансовий актив;
- контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за не вигідними умовами.

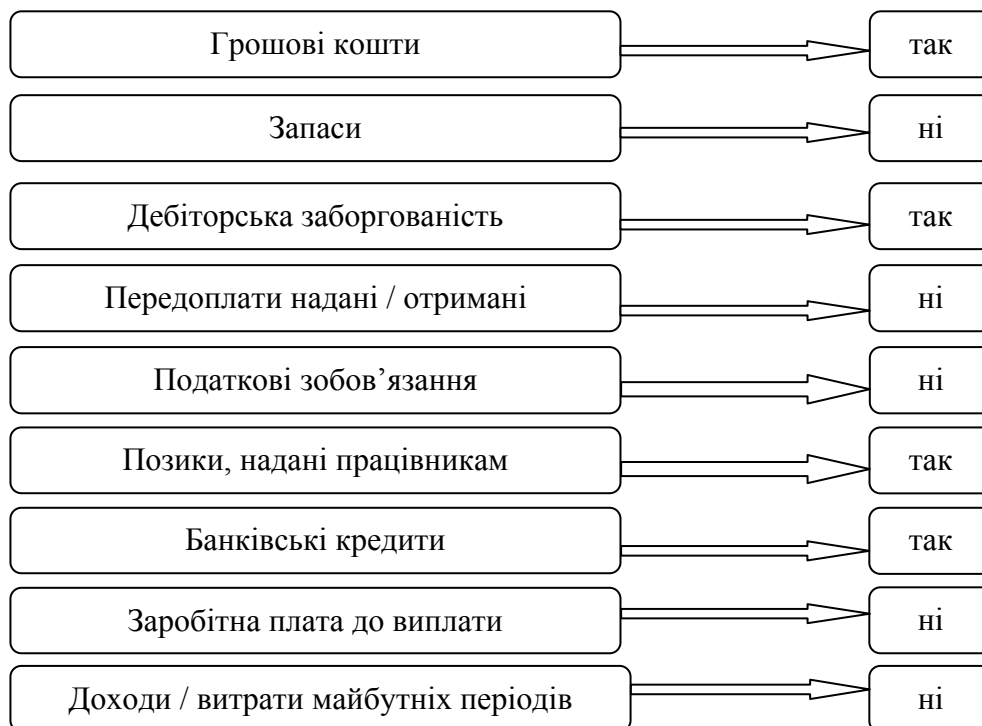


Рис. 3.46. Класифікація «фінансовий актив / зобов'язання – так / ні?»

МСБО 32 подає взаємозалік фінансових активів і зобов'язань, вказуючи, що фінансовий актив та фінансове зобов'язання слід взаємозараховувати:

– якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання має юридично забезпечене право на взаємозалік визнаних сум;

– суб'єкт господарювання має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання (дебіторська і кредиторська заборгованості).

Необхідно детально провести класифікацію (довгострокова заборгованість, короткострокова заборгованість, поточна частина по довгостроковій заборгованості) та здійснити аналіз фінансового стану інвесторами на основі принципу – більше / менше одного року до погашення, відраховуючи зі звітної дати.

Наприклад. За станом на 31 грудня 2012 р. компанія мала заборгованість за довгостроковим кредитом на суму 100 млн. грн.

Заборгованість за довгостроковим кредитом охоплює:

– нараховані відсотки – 5 млн. грн.;

– заборгованість, що має бути погашена до 31 грудня 2013 р., – 36 млн. грн.;

– заборгованість, що має бути погашена після 31 грудня 2013 р., – 59 млн. грн.

Отже, враховуючи подані умови, цей кредит у фінансовій звітності за станом на 31.12.2012 р., складеній відповідно до вимог МСФЗ, має класифікуватись таким чином:

– поточна частина по довгостроковій заборгованості – 41 тис. грн.

(5 млн. грн. + 36 млн. грн.);

– довгострокова заборгованість – 59 тис. грн.

Таблиця 3.11

МСБО 32 Категорії фінансових активів

Категорія	Визначення
1	2
Фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку	Фінансові активи, утримувані для торгових операцій Похідні фінансові інструменти, крім тих, що обліковуються як інструменти хеджування Будь-які фінансові активи, віднесені в цю категорію при первісному визнанні Приклади: опціони, форварди, акції інших компаній, куплені для цілей перепродажу
Кредити та дебіторська заборгованість	Непохідні фінансові інструменти з фіксованими платежами або платежами, які підлягають визначенню та не мають котирування на активному ринку

1	2
Інвестиції, утримувані до погашення	Фінансові активи з фіксованими платежами або платежами, які підлягають визначенню, та фіксованими строками виплат, які суб'єкт господарювання має намір і здатність утримувати до погашення Приклади: векселі, облігації
Фінансові активи, наявні для продажу	Всі фінансові активи, не класифіковані в іншу категорію, класифікуються як наявні для продажу Будь-які фінансові активи, віднесені в цю категорію при первісному визнанні

Грошові кошти та їх еквіваленти охоплюють залишки коштів у касі та депозити на вимогу з початковим строком погашення до трьох місяців.

Депозити – це строкові депозити з початковим строком погашення, що перевищує три місяці.

Наприклад. Компанія «Айвенго» за станом на звітну дату 31 грудня 2012 р. мала два депозити:

- депозит на вимогу на суму 35 000 тис. грн.;
- довгостроковий депозит на суму 50 000 тис. грн., поточна частина якого становить 20 000 тис. грн., довгострокова – 30 000 тис. грн. За станом на 31.12.2012 р. грошові кошти та їх еквіваленти компанії без врахування депозитів становили 155 000 тис. грн.

Яка сума грошових коштів та їх еквівалентів має бути відображена у фінансовій звітності компанії «Айвенго» за станом на 31.12.2012 р. ?

Грошові кошти та їх еквіваленти = Грошові кошти та їх еквіваленти без врахування депозитів + депозити на вимогу = 155 000 + 35 000 = 190 000 тис. грн.

На звітну дату компанія має боргове зобов'язання, що є довгостроковим за умовами кредитного договору, – погашається пізніше, ніж через 12 місяців від звітної дати.

Проте відбулось порушення умов кредитного договору перед звітною датою, в результаті якого борг стає таким, що може бути відкликаний позичальником у будь-який час.

Відмову від права дострокового погашення отримано від банку?

Так

Ні

На або перед звітною датою

Після звітної дати

Довгостроковий на звітну дату

Короткостроковий на звітну дату

Рис. 3.47. Класифікація кредитів

б) оцінка фінансових інструментів

Таблиця 3.12

МСБО 39 Подальша оцінка фінансових інструментів

Інструмент	Оцінка	Зміна вартості
Фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку чи віднесені до таких	Справедлива вартість	В прибутку або збитку
Інвестиції, утримувані до погашення	Амортизована вартість (метод ефективного відсотка)	Не застосовується (крім зменшення корисності)
Кредити та дебіторська заборгованість	Амортизована вартість (метод ефективного відсотка)	Не застосовується (крім зменшення корисності)
Інструменти, наявні для продажу	Справедлива вартість	У власному капіталі (крім зменшення корисності)

Звичайно справедлива вартість дорівнює ціні угоди, але якщо транзакція базується:

- не на ринкових умовах;
- інформація про ринкові ціни на подібні трансакції відсутня, тоді фінансовий інструмент може містити додаткову компенсацію, крім самого фінансового інструмента.

Для визначення справедливої вартості такого фінансового інструмента необхідно використовувати інші методи оцінки: дисконтування майбутніх грошових потоків під процентні ставки, наявні для подібних інструментів.

При аналізі того, чи виданий фінансовий інструмент на ринкових умовах, варто проаналізувати:

- умови надання фінансового інструменту;
- фінансову ситуацію у відповідній галузі і на ринку загалом;
- строки погашення, валюту, кредитні ризики, наявну заставу.

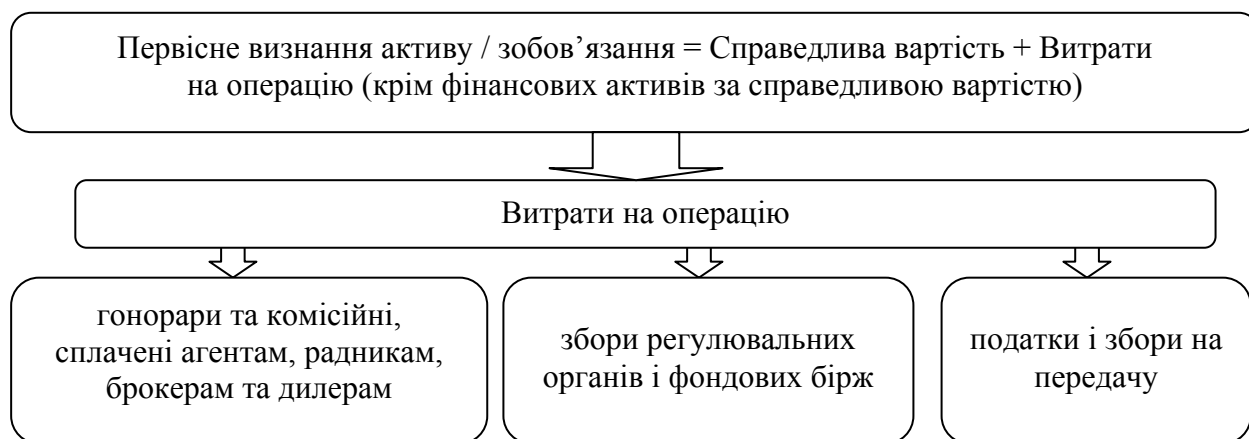


Рис. 3.48. Первісна оцінка фінансових інструментів за МСБО 39

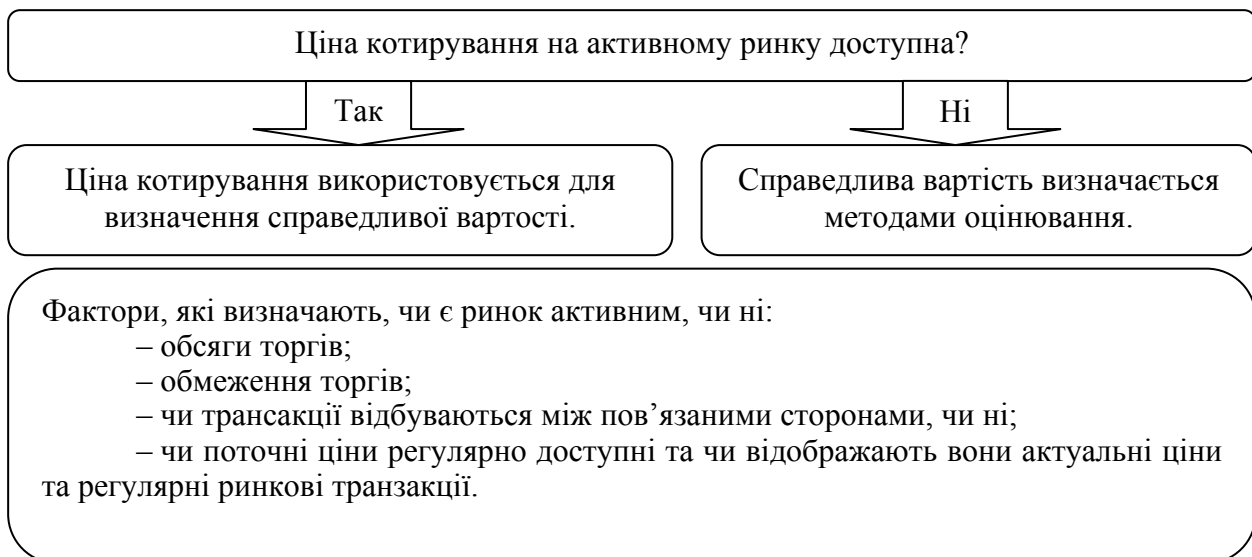


Рис. 3.49. Визначення справедливої вартості

Безпроцентний кредит, щодо якого можлива вимога негайного погашення, – справедлива вартість дорівнює балансовій, тому дисконтування не є необхідним.

Наприклад. Компанія отримала на початку року безпроцентний кредит від материнської компанії у розмірі 120 тис. дол. на три роки. Вся сума кредиту повинна бути виплачена в кінці 3-річного терміну. Ринкова ставка на подібні кредити на дату видачі кредиту становить 10%.

Таблиця 3.13

У рік визнання кредиту складаємо такі проведення:

Показники	Д-т	К-т
Грошові кошти	120	
Додатковий капітал		30
Довгостроковий кредит		90
У перший рік		
Фінансові витрати	9	
Довгостроковий кредит		9

Відображення ефекту від амортизації:

- в прибутку / збитку;
- в капіталі;
- як актив (нематеріальний актив – право купити товари за вигідною ціною, передоплачені послуги).

При консолідації ефект від дисконтування елімінується. Ефект від дисконтування відобразатиметься тільки в окремій фінансовій звітності дочірнього підприємства (через капітал) і материнської компанії (як додаткова інвестиція).

*в) знецінення фінансових активів
(індивідуальна та колективна оцінка)*

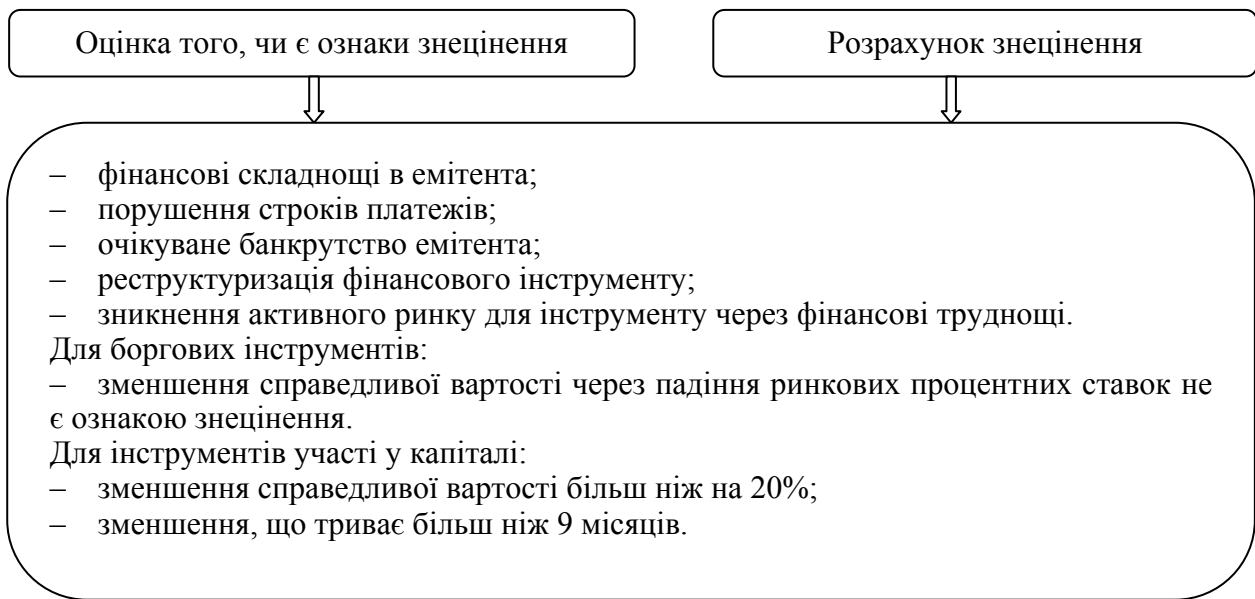


Рис. 3.50. Знецінення фінансових активів

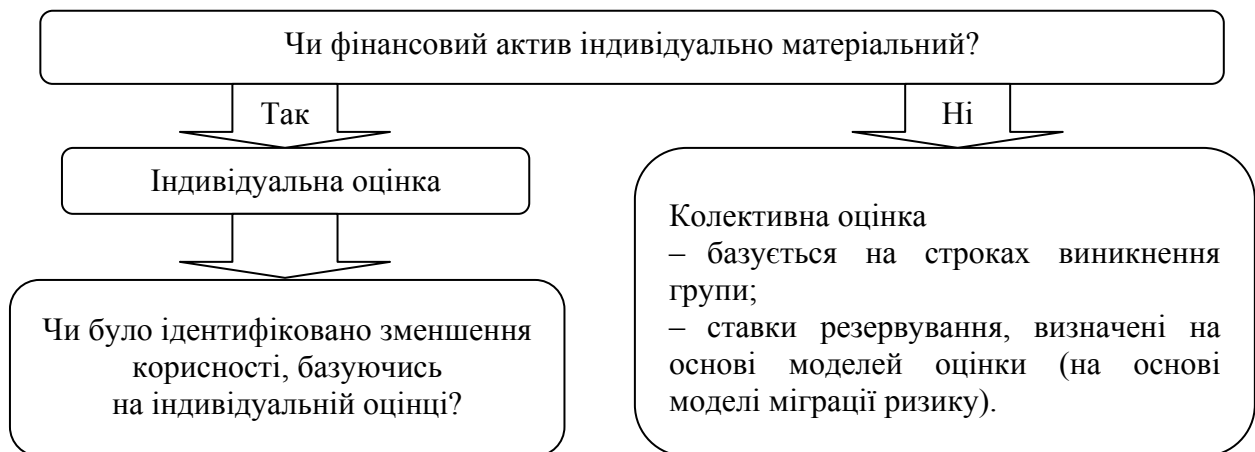


Рис. 3.51. Індивідуальна та колективна оцінка зменшення корисності фінансових активів згідно з МСБО 39

г) розкриття інформації щодо фінансових інструментів (кредитний ризик, ринковий ризик, ризик ліквідності, справедлива вартість)

МСФЗ 7 вимагає розкривати:

- облікову політику, яка використовується щодо фінансових інструментів;
- ризики, пов'язані з фінансовими інструментами, і заходи, які використовуються керівництвом для управління цими ризиками;
- суттєвість впливу фінансових інструментів на фінансовий стан компанії.

У процесі здійснення діяльності виникають кредитний, відсотковий і валютний ризики. У зв'язку з використанням фінансових інструментів виникають такі ризики:

- кредитний ризик;
- ризик ліквідності;
- ринковий ризик.

МСФЗ 7 вказує, що кредитний ризик – ризик фінансового збитку для компанії в результаті невиконання контрагентом за фінансовим інструментом своїх зобов'язань за договором.

Максимальний рівень кредитного ризику представлений балансовою вартістю фінансових активів.

Таблиця 3.14

Рівень кредитного ризику (тис. грн.)

Показники	31.12.2012 р.	01.01.2012 р.
Фінансові активи, наявні для продажу (передплачені кошти)	31815	31815
Торгова та інша дебіторська заборгованість	1346	2353
Кредити працівникам	26	110
Поточні банківські депозити	–	500
Грошові кошти та їх еквіваленти	19376	6762
Разом	52563	41540

Кредитний ризик виникає переважно у зв'язку з дебіторською заборгованістю.

Описання політик щодо:

- управління кредитним ризиком;
- оцінки кредитного ризику;
- всіх наданих фінансових гарантій.

Ризик ліквідності полягає у тому, що компанія не матиме можливості виконати свої фінансові зобов'язання у належні строки.

Строки погашення непохідних фінансових зобов'язань згідно з договорами, включаючи виплати відсотків і виключаючи вплив договорів взаємозаліку, на 31 грудня представлені таким чином:

Таблиця 3.15

Ризик ліквідності (тис. грн.)

Показники за станом на 31 грудня 2012 р.	Балансова вартість	Грошові потоки згідно з договорами			
		Грошові потоки згідно з договорами	До сплати за вимогою	Менше 1 року	Від 1 до 5 років
Кредити та позики	22992	23218	21526	762	930
Торгова та інша кредиторська заборгованість	2062	2062	–	2062	–
	25054	25280	21526	2824	930

Ринковий ризик полягає в тому, що зміни ринкових цін, таких як валютні курси, процентні ставки та курси цінних паперів, будуть впливати на доходи або на вартість фінансових інструментів.

На 31 грудня та 1 січня 2012 р. рівень валютного ризику долара США представлений таким чином:

Таблиця 3.16

Рівень валютного ризику

тис. грн.

Показники	31.12.2012 р.	01.01.2012 р.
Грошові кошти та їх еквіваленти	7433	5087
Кредити та позики	(22992)	(10317)
Торгова та інша дебіторська заборгованість	(162)	(643)
Чиста коротка позиція	(15721)	(5873)

10 відсотків ослаблення курсу гривні по відношенню до долара США на 31 грудня 2012 р. привело б до зменшення прибутку після оподаткування та власного капіталу на 1179 т. грн. (1 січня 2012 р.: 440 тис. грн). Цей аналіз передбачає, що всі змінні величини, зокрема процентні ставки, залишаються незмінними.

Процентний ризик:

- описання політики управління процентним ризиком;
- використання фіксованої чи змінної процентної ставки;
- аналіз чутливості.

Збільшення відсоткових ставок на 100 базисних пунктів на 31 грудня 2012 р. привело б до зменшення прибутку після оподаткування та зменшення власного капіталу на 159 тис. грн. Цей аналіз передбачає, що всі інші змінні величини, зокрема обмін валют, залишаються постійними.

Розкриття справедливої вартості, згідно з МСФЗ 7, здійснюється у таких напрямках:

- для фінансових інструментів, оцінених, за справедливою вартістю, балансова вартість дорівнює справедливій;
- для фінансових інструментів, оцінених за амортизованою вартістю, у разі зміни ринкових ставок;
- дисконтування на ринкову ставку на звітну дату.

Припускається, що справедлива вартість всіх короткотермінових активів та зобов'язань дорівнює їх балансовій вартості на 31 грудня 2012 р. у зв'язку з їх короткотерміновим характером.

Спостереження щодо фінансових інструментів проводять у такій послідовності:

- розкриття політик щодо управління фінансовими ризиками, розкриття суттєвості ризиків і аналіз чутливості;

- визначення справедливої вартості для інструментів, виданих на неринкових умовах;
- торгова та інша дебіторська і кредиторська заборгованість: взаємозалік;
- торгова та інша дебіторська заборгованість: оцінка резерву на покриття збитків від зменшення корисності;
- класифікація фінансових інструментів у зв'язку з порушенням умов кредитних угод.

3. 11. Облік платежу на основі акції

а) визнання і облік платежу на основі акції згідно з МСФЗ 2

Згідно з МСФЗ 2 «Платіж на основі акції», операція, платіж за якою здійснюється на основі акції, тобто це операція, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу підприємства (акції та опціони на акції), або купує товари чи послуги шляхом взяття зобов'язання перед постачальником, сума якого базується на ціні акцій або інших інструментів капіталу.

Суб'єкт господарювання визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у момент отримання зазначених товарів або послуг.

В разі отримання товарів чи послуг у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструменту власного капіталу, суб'єкту господарювання слід визнавати відповідне збільшення власного капіталу і, навпаки, визнавати зобов'язання в разі придбання товарів чи послуг у результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів.

Якщо товари або послуги, придбані чи отримані в результаті операції, платіж за якою здійснюється на основі акцій, не підлягають визнанню як активи, то вони підлягають визнанню як витрати.

Стороною угоди про платіж на основі акції, що набуває таке право, звичайно є працівники або інші особи, які надають подібні послуги.

Умови набуття права – це умови, які визначають, що підприємство отримало послуги, наслідком чого є набуття права іншою стороною угоди. Обмежують визначення умов набуття права лише умовами надання послуг і умовами результатів діяльності.

Умови набуття права за угодою про платіж на основі акції:

- умови надання послуг, які вимагають від сторони угоди повного надання послуг упродовж певного періоду;

– умови результатів діяльності (умови, що базуються на ринкових та неринкових показниках), які вимагають досягнення конкретних результатів діяльності.

Ринкові умови – це умови, за яких ціна здійснення, набуття прав або можливість отримання інструментів капіталу залежить від ринкової ціни інструменту капіталу підприємства. Ринковими показниками є: ринкова ціна акції; внутрішня вартість опціону на акції; ціна акції, яка залежить від індексу ринкових цін.

Неринкові умови – це умови, за яких набуття права, ціна здійснення та можливість отримання інструментів капіталу залежать від показників, інших, ніж ринкова ціна інструменту капіталу підприємства. До неринкових показників належать: зростання доходу; зростання прибутку; зростання прибутку на акцію; нефінансові показники (кількість працівників, частка ринку тощо).

Усі інші положення угоди про платіж на основі акцій, крім умов надання послуг і умов результатів діяльності, розглядають як умови, які не надають права.

Облік платежу на основі акції залежить від способу розрахунку:

- з використанням інструменту капіталу;
- з використанням коштів;
- за наявності альтернативи розрахунку коштами.

Для обліку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання має здійснювати безпосередню оцінку отриманих товарів чи послуг, а також відповідного збільшення власного капіталу за справедливою вартістю отриманих товарів чи послуг, за винятком випадків, коли ця справедлива вартість не може бути оцінена достовірно.

Якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість отриманих товарів чи послуг, то слід здійснити непряму оцінку їх вартості і відповідного збільшення власного капіталу шляхом посилання на справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу.

МСФЗ 2 «Платіж на основі акції» вказує, що при визначенні справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу підприємство має враховувати умови придбання права.

Певні контракти надають одній зі сторін можливість вибору розрахунку коштами або інструментами капіталу. В цьому випадку слід окремо визнавати й оцінювати обидва компоненти: зобов'язання та капітал. Підприємству слід відображати компонент зобов'язання аналогічно до операції, що передбачає платіж на основі акції з використанням коштів, а компонент капіталу – подібно до платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу.

МСФЗ 2 «Платіж на основі акції» вимагає оцінювати платіж на основі акції за справедливою вартістю на певну дату:

- платіж на основі акції з використанням інструментів капіталу – лише на дату угоди (надання права);
- платіж на основі акції з використанням коштів – на кожну звітну дату;
- платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку: коштами – лише на дату угоди (для компонента капіталу) та на кожну звітну дату (для компонента зобов'язання).

Залежно від виду платежу на основі акції, справедлива вартість може бути визначена, виходячи з:

- справедливої вартості наданих акцій або прав на акції (застосовується для оцінки операцій з працівниками та особами, які надають подібні послуги);
- справедливої вартості отриманих товарів або послуг (стосується операцій, коли стороною контракту не є працівники або особи, які надають подібні послуги);
- внутрішньої вартості (використовується у випадках, коли справедливу вартість наданих інструментів капіталу неможливо достовірно визначити).

Надання пайових інструментів може бути обумовлено виконанням певних умов вступу прав у силу.

Наприклад, акції або опціони на акції звичайно надаються працівникові за умови продовження роботи в компанії протягом встановленого терміну.

Це можуть бути умови, пов'язані з показниками діяльності, які повинні бути досягнуті. Наприклад, досягнення компанією певних показників приросту прибутку або цін на акції компанії.

Що стосується умов вступу в силу, відмінних від ринкових, то їх не слід враховувати при оцінці справедливої вартості акцій або опціонів на акції на дату оцінки.

Замість цього умови набрання чинності слід враховувати шляхом коригування кількості пайових інструментів, включених у суму, щоб забезпечити в кінцевому підсумку те, що відображена у звітності сума ґрунтується на кількості пайових інструментів, права на які ймовірно набудуть чинності.

Відповідно, в кінцевому рахунку жодна сума не відображається по придбаних товарах і послугах, якщо права на надані пайові інструменти не вступають у силу в результаті нездатності виконання умов вступу прав у силу, наприклад, нездатності протилежної сторони угоди відпрацювати встановлений термін або досягти заданих показників діяльності.

Наприклад. Компанія надала опціони своїм працівникам за справедливою вартістю € 300 000.

Оцінка (на дату надання прав) частки працівників, які звільняться з компанії до закінчення трирічного періоду вступу прав у силу, – 10%.

Переглянута оцінка (за другий рік) частка працівників, які звільняться з компанії до закінчення трирічного періоду, – 5%.

Фактична частка звільнених – 6%.

Необхідно розглянути зміни оцінок, пов'язаних зі вступом прав у силу протягом трьох років.

Витрати за перший рік становитимуть € 90 000 ($€ 300\,000 \times 1/3 \times 90\%$).

Загальна сума витрат у кінці другого року дорівнюватиме € 190 000 ($€ 300\,000 \times 2/3 \times 95\%$). У результаті зміни облікової оцінки передбачуваної частки звільнених працівників у другому році буде визнано витрати в розмірі € 100 000.

Наприкінці третього року набули чинності 94% опціонів, таким чином, загальна сума витрат за період становила € 282 000 ($€ 300\,000 \times 3/3 \times 94\%$), а витрати за третій рік – € 92 000 ($€ 282\,000 - € 190\,000$).

Компанії варто визнати вартість товарів або послуг, придбаних протягом періоду вступу прав у силу, на основі найкращої з наявних оцінок, виходячи з кількості пайових інструментів, права на які ймовірно набудуть чинності. Ця оцінка за необхідності переглядається в тому випадку, якщо подальша інформація показує, що кількість пайових інструментів, права на які ймовірно наберуть чинності, відрізняється від попередніх оцінок.

При оцінці справедливої вартості наданих пайових інструментів слід враховувати ринкові умови, такі як задана ціна акції, при досягненні якої права вступають у силу (коли опціон може бути виконаний і акції придбані).

Таким чином, при наданні пайових інструментів з ринковими умовами компанія повинна відображати товари або послуги, отримані від протилежної сторони угоди, яка виконала всі інші умови вступу прав у силу (наприклад, отримання послуг від працівника, який продовжує працювати на компанію протягом встановленого терміну), незалежно від виконання ринкової умови.

б) розкриття інформації про платіж на основі акції

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дасть змогу користувачам фінансових звітів зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які існували протягом відповідного періоду:

1) опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала у будь-який момент протягом відповідного періоду, включаючи загальні умови кожної з угод, зокрема вимоги для набуття

права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами або інструментами власного капіталу);

2) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною із наведених далі групою опціонів:

- непогашені на початок періоду;
- надані протягом періоду;
- втрачені протягом періоду;
- здійснені протягом періоду;
- строк яких закінчився протягом періоду;
- непогашені на кінець періоду;
- такі, що підлягають здійсненню в кінці періоду;

3) для опціонів на акції, які були здійснені протягом періоду, – середньозважену ціну акції на дату здійснення. Якщо протягом періоду опціони здійснюються на регулярній основі, то суб'єкт господарювання може натомість розкривати середньозважену ціну акції протягом зазначеного періоду;

4) для опціонів на акції, які були непогашені на кінець періоду, – діапазон цін виконання і середньозважену чинність, що залишилася згідно з контрактом. Якщо діапазон цін реалізації є широким, то непогашені опціони слід розподілити на категорії, які дадуть змогу оцінити кількість та строк додаткових акцій, що можуть бути випущені, і грошових коштів, які можуть бути отримані після здійснення цих опціонів.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. *Яким чином проводиться визнання запасів згідно з МСФЗ?*
2. *Як здійснюється оцінка запасів за фактичною собівартістю?*
3. *Як здійснюється оцінка запасів за чистою вартістю реалізації?*
4. *Як здійснюється облік руху запасів?*
5. *Які практичні рекомендації щодо процесу оцінки запасів?*
6. *Як здійснюється калькулювання собівартості спільних продуктів?*
7. *Які особливості списання вартості запасів?*
8. *Яким чином проводиться розкриття запасів у фінансовій звітності згідно з МСФЗ?*
9. *Як здійснюється визнання основних засобів згідно з МСФЗ?*
10. *Які моделі обліку основних засобів існують?*
11. *Які є методи амортизації основних засобів?*
12. *Яким чином здійснюється визнання зобов'язання?*
13. *Як здійснюється розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності?*
14. *Дайте визначення нематеріальних активів.*
15. *Які критерії визначення нематеріальних активів?*

16. Які особливості придбання нематеріальних активів у процесі об'єднання бізнесу?
17. Яким чином здійснюється оцінка нематеріальних активів?
18. Як нараховується амортизація нематеріальних активів?
19. Як здійснюється розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності?
20. Охарактеризуйте особливості обліку інвестиційної нерухомості.
21. Вкажіть на особливості застосування моделей справедливої вартості та собівартості.
22. Дайте характеристику подвійної природи інвестиційної нерухомості.
23. Дайте визначення терміна «оренда» та проведіть її класифікацію.
24. Які основні ознаки фінансової оренди?
25. Як здійснюється розкриття інформації у фінансовій звітності орендодавця?
26. Як здійснюється розкриття інформації у фінансовій звітності орендаря?
27. Дайте визначення термінів «непоточний актив» та «припинена діяльність».
28. Які основні ознаки непоточних активів?
29. У чому полягає необхідність тестування активів на знецінення?
30. Яким чином проводять тестування на зменшення корисності активів?
31. Як здійснюється визначення суми очікуваного відшкодування?
32. Яким чином здійснюється розкриття у фінансовій звітності інформації про зменшення корисності (забезпеченості) активів?
33. Який МСБО визначає порядок обліку виплат працівникам?
34. Як здійснюється облік програм з визначеною виплатою?
35. Як здійснюється облік програм з визначеним внеском?
36. Яким чином проводять виплати при припиненні трудової діяльності?
37. Яким чином проводять виплати при звільненні?
38. Дайте визначення забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів.
39. Яким чином здійснюється розкриття у звітності інформації про резерви, умовні зобов'язання та умовні активи?
40. Вкажіть на основні методологічні основи фінансових інструментів.
41. Як здійснюється оцінка фінансових інструментів?
42. Яким чином здійснюється знецінення фінансових активів (індивідуальна та колективна оцінка)?
43. Як здійснюється розкриття інформації щодо фінансових інструментів (кредитний ризик, ринковий ризик, ризик ліквідності, справедлива вартість)?
44. Як здійснюється визнання платежу на основі акції згідно з МСФЗ 2?
45. Вкажіть на особливості обліку платежу на основі акції.
46. Яким чином здійснюється розкриття інформації про платіж на основі акції?

ТЕМА 4. ОБЛІК ДОХОДІВ, ВИТРАТ І ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

4.1. Облік доходів:

- а) поняття та види доходу;*
- б) визначення компонентів операції;*
- в) визначення відносної справедливої вартості;*
- г) визнання доходу;*
- д) дохід від супутніх операцій;*
- е) визнання доходу за програмами лояльності клієнтів.*

4.2. Облік державних грантів:

- а) типи грантів;*
- б) облік грантів, наданих для придбання активів;*
- в) облік грантів, пов'язаних з доходом.*

4.3. Облік витрат на позики:

- а) основні підходи до обліку витрат на позики;*
- б) методи обліку кваліфікованого активу;*
- в) етапи та зміст капіталізації.*

4.4. Облік податку на прибуток:

- а) виникнення відстрочених податкових зобов'язань;*
- б) виникнення відстрочених податкових активів;*
- в) етапи розрахунку відстрочених податків.*

4.1. Облік доходів

а) поняття та види доходу

МСБО 18 «Дохід» – основне джерело інформації щодо обліку доходів підприємства, який було прийнято в 1993 р. МСБО 18 «Дохід» застосовується до фінансових звітів з 1 січня 1995 р.

МСБО 18 «Дохід» стосується доходів, що виникли в результаті:

- продажу товарів;
- надання послуг;
- використання активів підприємства іншими сторонами.

МСБО 18 «Дохід» не поширюється на дохід, що виник від:

- а) угод про оренду (МСБО 17 «Оренда»);
- б) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі (МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані і спільні підприємства»);
- в) страхових контрактів у межах сфери застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти»;
- г) змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх вибуття (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»);
- д) змін вартості інших поточних активів;

е) первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю (МСБО 41 «Сільське господарство»);

є) первісного визнання сільськогосподарської продукції (МСБО 41);

ж) видобування корисних копалин.

Дохід – це валове надходження економічних вигод протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу.

Дохід визнається, коли:

– можливі майбутні економічні вигоди;

– дохід може бути визнаний достовірно;

– існують певні витрати, пов'язані з цим доходом, і вони можуть бути визнані достовірно.

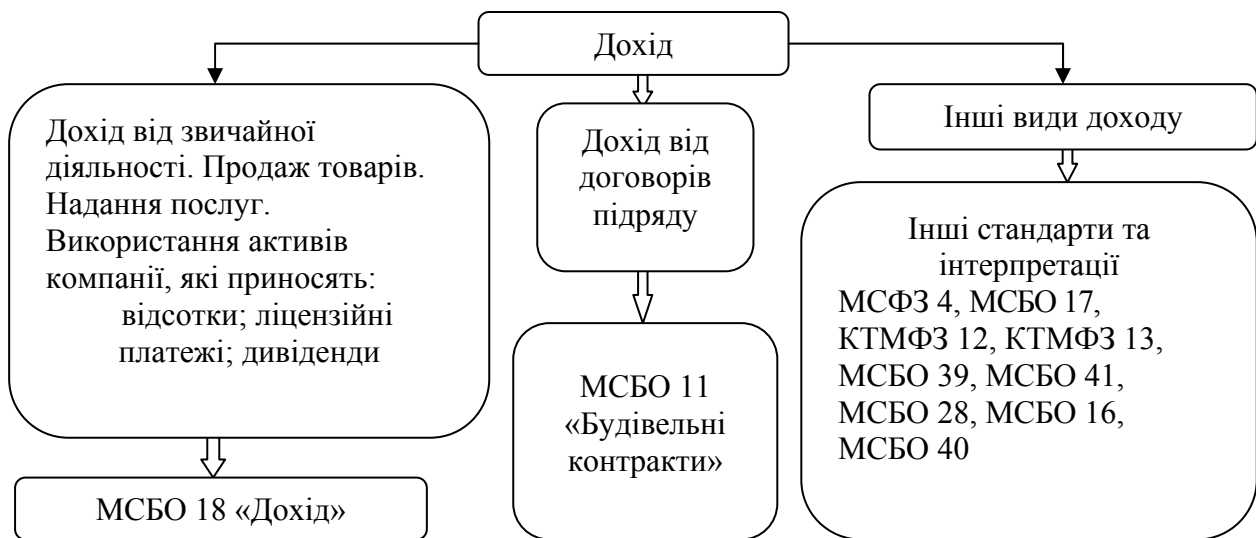


Рис. 4.1. Методологічна основа визнання

б) визначення компонентів операції

МСБО 18 (пункт 20) вказує: «Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, то дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на кінець звітного періоду» (рис. 4.2).

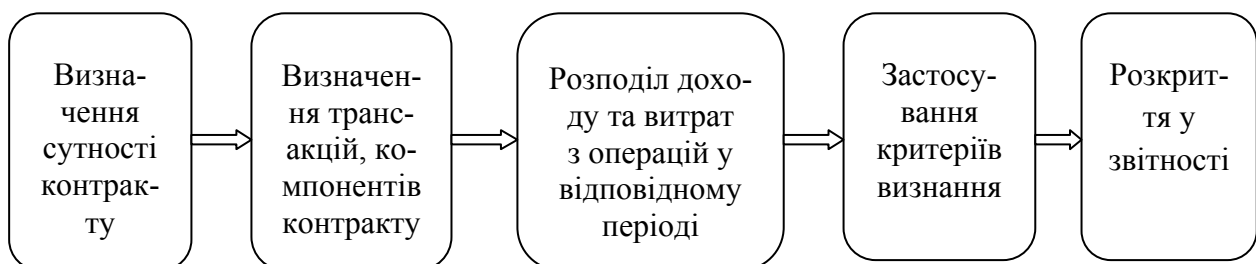


Рис. 4.2. Покрокова процедура визнання доходу

В деяких випадках дві або більше операцій можуть бути пов'язані між собою і тому повинні розглядатись як єдине ціле. Основними критеріями цього є:

- угоди про операції укладаються одночасно або у межах безперервної послідовності, і при цьому здійснення однієї операції передбачає здійснення іншої;
- операції за своєю суттю становлять єдину угоду, яка досягає або має на меті досягнення комерційного ефекту;
- одна або кілька операцій не мають комерційного значення, якщо розглядати їх окремо, але мають його, якщо розглядати їх у сукупності;
- контракти містять один чи кілька варіантів або умовних положень, щодо яких не існує реальної комерційної можливості того, що зазначені варіанти або умовні положення не будуть реалізовані або виконані;
- виникнення (або неможливість скасування) однієї операції залежить від виникнення однієї або кількох інших операцій.

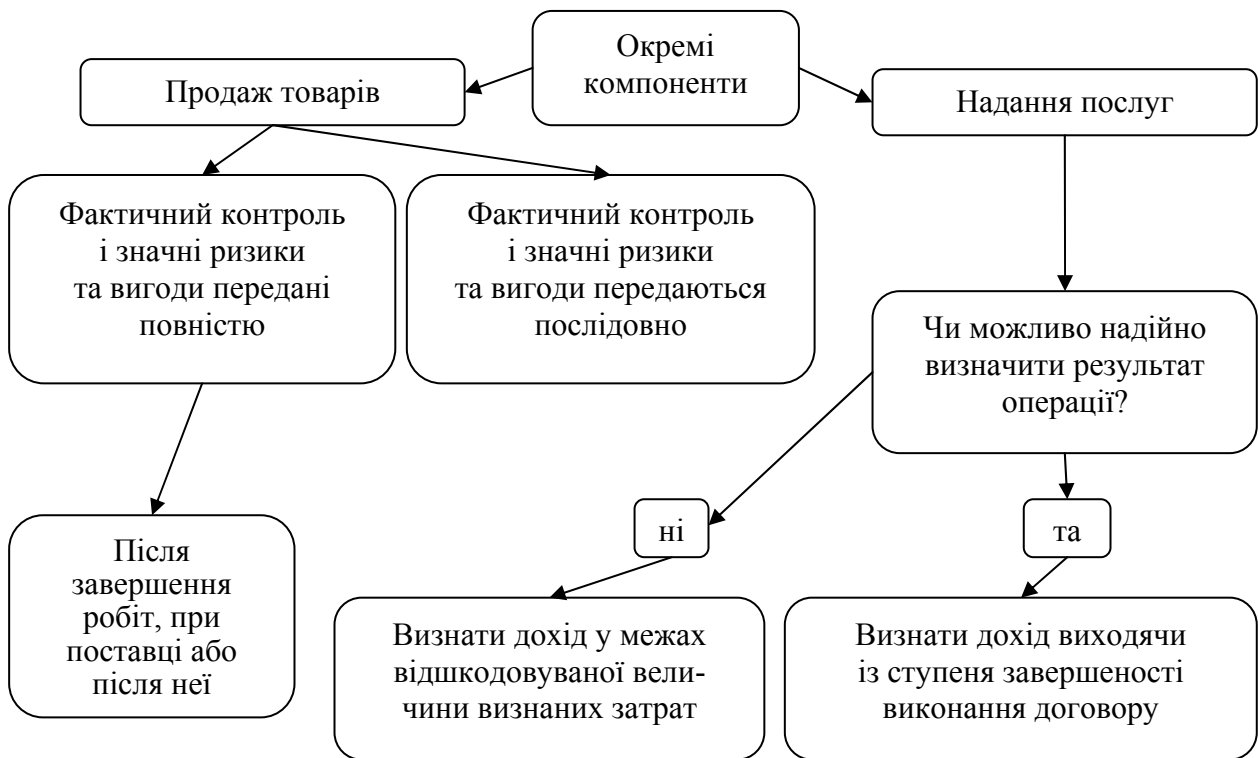


Рис. 4.3. Визначення компонентів операції

Окремі компоненти визначають, коли компонент має окрему вартість для покупця та на прикладі продажу обладнання:

- якщо обладнання може бути придбане в іншій особі, ніж продавець відповідної послуги, й оператор послуги дозволяє використовувати зазначене обладнання у своїй мережі;
- існування ринку вторинного продажу обладнання;
- наявність конкурентних тарифів та відсутність договірних умов, що зобов'язують споживача купувати обладнання;

– коли справедлива вартість компонента може бути достовірно визначена.

Визначення компонентів доцільне лише тоді, коли дохід по компонентах визнається в різні періоди часу.

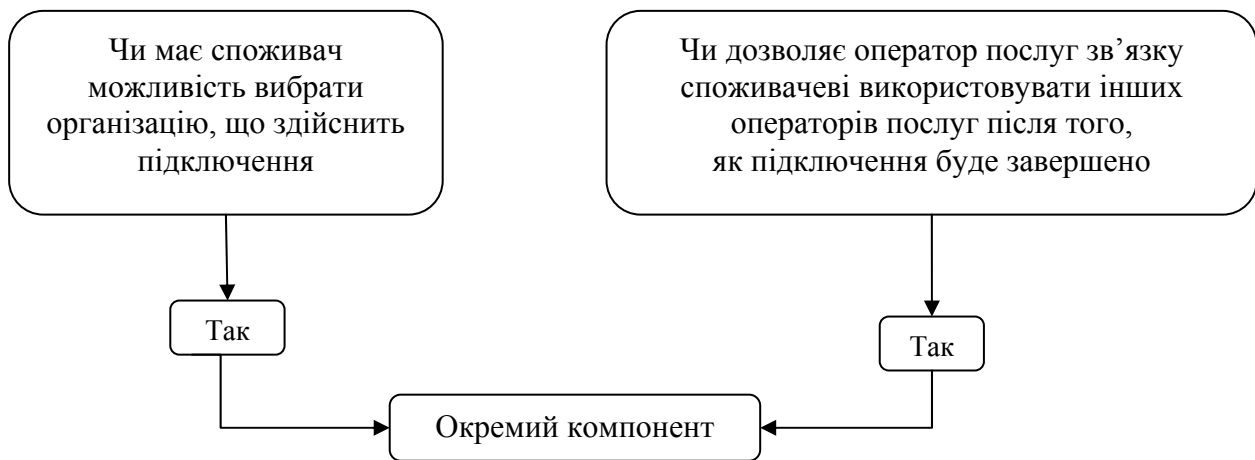


Рис. 4.4. Розподіл доходу та витрат (єдиний компонент)

Наприклад. Компанія А проводить акцію, за умовами якої абоненти, які підписують дворічний контракт, отримують модем за 1 грн. Якщо контракт буде розірвано, то плата за дострокове розірвання становить 200 грн. Місячна абонентська плата така ж сама за умови, якщо модем не надається та становить 40 грн. Собівартість модема становить 200 грн., а ціна продажу – 250 грн. Модем був куплений у грудні 2013 р. (табл. 4.1 та 4.2).

Таблиця 4.1

Компонент	Вартість за контрактом	Собівартість	Дохід
Модем	1	200	40 грн. / міс.
Інтернет	40 x 24 міс. = 960 грн.		

Таблиця 4.2

У момент підключення і передачі обладнання та сплати за перший місяць користування послугою Інтернету	Дебет, грн.	Кредит, грн.
Грошові кошти	41	
Дохід		41
Собівартість	8	
Витрати майбутніх періодів (короткострокова частина)	100	
Витрати майбутніх періодів (довгострокова частина)	92	
Кредиторська заборгованість / Грошові кошти		200

Обрахунки за даними таблиці: $41 = 40 + 1$; $8,3 = 200 / 24$ міс.
 $100 = 200 / 24$ міс. x 12 міс.; $91,7 = 200/24$ міс. x (24 – 1 – 12) міс.

Розподіл доходу (окремі компоненти):

- визначення справедливої вартості: якщо плата визначена за ринковою вартістю для всіх компонентів;
- відносна справедлива вартість: якщо окремі компоненти у пакеті послуг надаються безкоштовно або за ціною нижчою, ніж ринкова;
- очікувані затрати плюс розумна норма прибутку: якщо справедлива вартість окремих компонентів не може бути достовірно визначена.

в) визначення відносної справедливої вартості

Наприклад. Необхідно визначити відносну справедливу вартість, коли компанія А проводить акцію, за умовами якої абоненти, які підписують дворічний контракт, отримують модем за 100 грн. Якщо контракт буде розірвано, то плата за дострокове розірвання становить 300 грн. Плата за підключення становить 50 грн., а місячна абонентська плата – 40 грн. Місячна абонентська плата така ж сама за умови, якщо модем не надається. Плата за підключення за звичайних умов – 70 грн. Собівартість модема становить 100 грн., а звичайна ціна продажу – 120 грн.

Таблиця 4.3
(грн.)

Компонент	Статус	Вартість за контрактом	Справедлива вартість	Відносна справедлива вартість
Модем	Надано	100	120	116
Підключення	Надано	50	70	67
Інтернет	Не надано	960	960	927
		1110	1150	1110

Вартість за контрактом $100 + 50 + 960 = 1110$ грн.;

справедлива вартість $120 + 70 + 960 = 1150$ грн.;

40×24 місяців = 960 грн.

Відносна справедлива вартість $1110 \times (120 / 1150) = 116$ грн.;

$1110 \times (70 / 1150) = 67$ грн.

$1110 \times (960 / 1150) = 927$ грн.

У момент підключення і передачі обладнання відображають:

Д-т Грошові кошти 150 грн.

Д-т Оцінена дебіторської заборгованість 33 грн.

К-т Дохід 183 грн. (116 + 67).

1-й місяць:

Д-т Грошові кошти 40 грн.

К-т Дохід від надання послуг Інтернету 38,6 грн. (927 / 24 місяці).

К-т Оцінена дебіторська заборгованість 1,4 грн.

г) визнання доходу

Наприклад. 1 місяць. Телекомунікаційна компанія Т продає таксофонні картки дилеру Д за 50 грн. готівкою. Строк придатності картки – 2 місяці від дати активації, і вона забезпечує користувача додатковими 50 хвилинами

спілкування в мережі. Якщо користувач поповнить картку до закінчення строку придатності, то безкоштовні хвилини та строк придатності картки продовжаться ще на 2 місяці від дати поповнення рахунка (ігноруємо комісію агента у цьому випадку). Дилер Д продає картку користувачу Х.

2 місяць. Користувач Х становить картку. В кінці місяця залишковий баланс на картці Х складає 30 хвилин.

3 місяць. Користувач Х додатково поповнює картку на 40 грн., що дає йому змогу 40 хвилин спілкування у мережі, платежі робляться через касу телекомунікаційної компанії. В кінці місяця залишок хвилин на картці Х становить 35 хвилин.

4 місяць. У кінці місяця залишковий баланс на картці Х – 10 хвилин.

Такі проводки були зроблені компанією протягом 4-х місяців:

1) Відображення продажу телекомунікаційної картки контрагенту Д в 1-му місяці:

Д-т Грошові кошти 50 грн.

К-т Доходи майбутніх періодів 50 грн.

2) Відображення використання телекомунікаційної картки в 2-му місяці:

Д-т Доходи майбутніх періодів $(50 - 30) = 20$ грн.

К-т Доходи 20 грн.

3) Відображення поповнення телекомунікаційної картки в 3-му місяці:

Д-т Грошові кошти 40 грн.

К-т Доходи майбутніх періодів 40 грн.

4) Відображення використання телекомунікаційної картки в 3-му місяці:

Д-т Доходи майбутніх періодів $(30 + 40 - 35) = 35$ грн.

К-т Доходи 35 грн.

5) Відображення використання телекомунікаційної картки в 4-му місяці:

Д-т Доходи майбутніх періодів $(35 - 10) = 25$ грн.

К-т Доходи 25 грн.

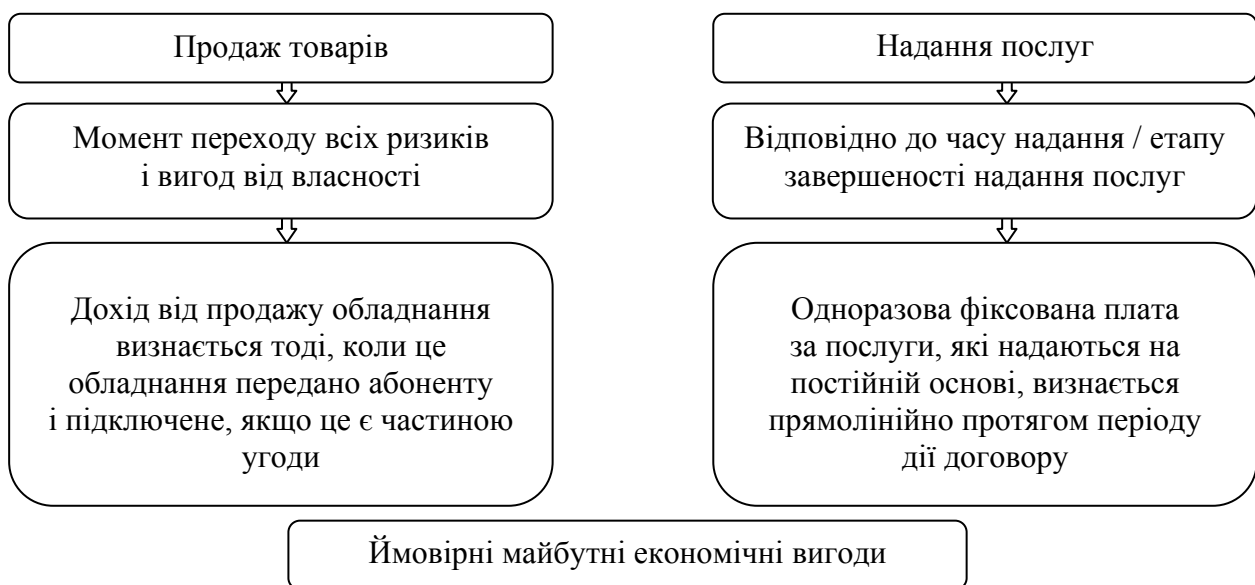


Рис. 4.5. Майбутні економічні вигоди

Наприклад. 31 жовтня 2012 р. компанія розмістила депозит у банку на суму 5000 грн., за яким відсоткова ставка становить 12% річних. Сплата і зарахування % банком на поточний рахунок компанії відбувається 3 рази на рік (31 січня 2013 р., 31 травня 2013 р., 31 жовтня 2013 р.). Необхідно визначити загальну суму доходу за рік, що закінчився 31.12.2012 р.

Доходи, які відображаються компанією на 31.12.2012 р.:

Д-т Дебіторська заборгованість 100 грн.

К-т Фінансові доходи 100 грн.

$(5000 \times 12\% / 12 \text{ місяців}) \times 2 \text{ місяці} = 100 \text{ грн.}$

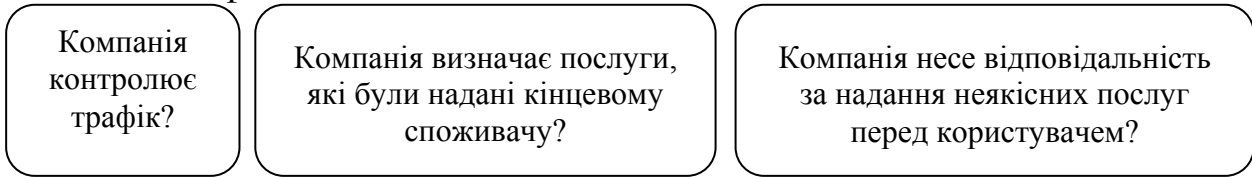
За розрахунками з міжнародними операторами необхідно правильно визначити доходи і витрати, при цьому менеджмент повинен здійснити аналіз розрахунків з міжнародними операторами та провести взаємозалік дебіторської й кредиторської заборгованості (рис. 4.6).



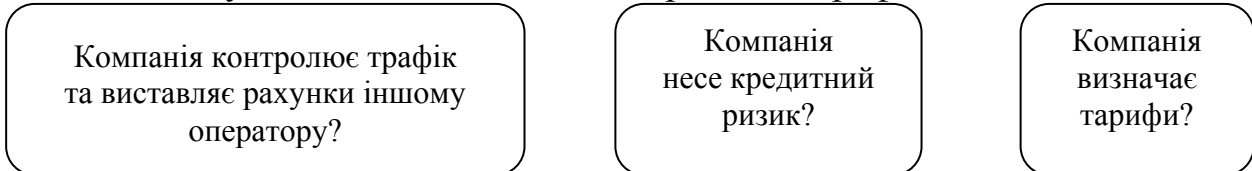
Рис. 4.6. Визнання доходу та витрат

Розглянемо порядок визнання доходу на прикладі телекомунікаційної компанії (рис. 4.7).

1. Телефонні дзвінки



2. Послуги взаємоз'єднання та термінації трафіка



3. Додаткові послуги класу преміум (довідкові послуги, послуги ліній голосування для ТВ-шоу та ін.)

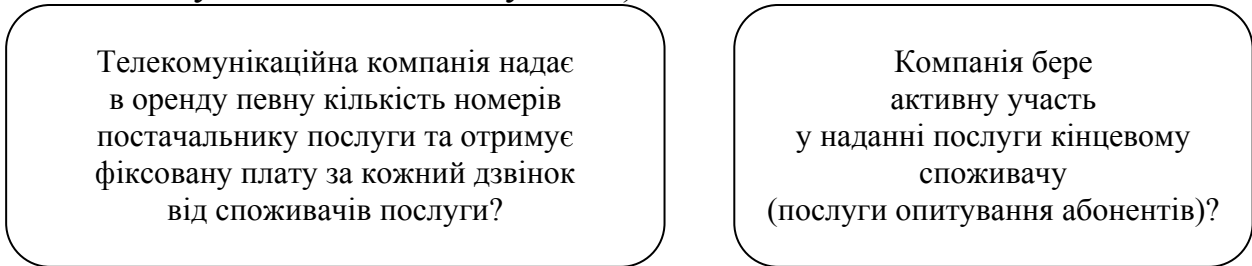


Рис. 4.7. Визнання доходу

Наприклад. Абонент оператора телекомунікаційного зв'язку здійснює дзвінки абонентам ПАТ «Укртелеком».

Таблиця 4.4

Розрахунки з міжнародними операторами

1. Міжміські дзвінки (у випадках, коли оператор телекомунікаційного зв'язку не має ліцензії на надання вищезазначених послуг)	1. Міжміські дзвінки (у випадках, коли оператор телекомунікаційного зв'язку має ліцензію на надання вищезазначених послуг) та міські дзвінки від абонентів операторів телекомунікаційного зв'язку
2. Абонент іншого телекомунікаційного оператора здійснює дзвінки абонентам оператора мобільного зв'язку через ПАТ «Укртелеком» (у випадках, коли оператор телекомунікаційного зв'язку не має ліцензії на надання вищезазначених послуг)	
4. Абонент ПАТ «Укртелеком» здійснює дзвінки абонентам операторів телекомунікаційного зв'язку	3. Абонент оператора мобільного зв'язку здійснює дзвінки абонентам іншого телекомунікаційного оператора через ПАТ «Укртелеком»
5. Абонент ПАТ «Укртелеком» здійснює дзвінки міжнародним абонентам операторів телекомунікаційного зв'язку, або навпаки	

У випадках, коли компанія несе кредитний ризик неотримання сплати від кінцевого споживача, але, у свою чергу, має зобов'язання перед

іншим оператором за взаємоз'єднання, для визначення того, чи доходи мають бути показані окремо від витрат, чи згорнуто, розглядається кожен окремий договір.

д) дохід від супутніх операцій

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності» суб'єкт господарювання під час своєї звичайної діяльності здійснює інші операції, що не створюють доходу, але є супутніми щодо основної діяльності, яка приносить дохід. Суб'єкт господарювання подає результати таких операцій тоді, коли таке подання відображає сутність операції чи іншої події шляхом зменшення будь-якого доходу на суму пов'язаних з ними витрат, які виникають при тій самій операції. Для прикладу:

– суб'єкт господарювання подає прибутки та збитки, які виникають при вибутті непоточних активів (включаючи інвестиції та операційні активи), шляхом вирахування балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття;

– суб'єкт господарювання подає на нетто-основі прибутки та збитки, які виникають від групи подібних операцій (прибутки і збитки від курсових різниць або прибутки та збитки від фінансових інструментів, утримуваних для продажу).

Наприклад. Необхідно визначити дохід від супутніх операцій. У 2013 р. компанія отримала дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, в розмірі 600 грн., а собівартість таких активів становить 700 грн. Суб'єкт господарювання подає прибутки та збитки, які виникають при вибутті непоточних активів, шляхом вирахування балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття. Отже, таке корегуюче проведення зі згортання доходів та витрат, яке відобразить зміст операції продажу необоротних активів, має бути зроблене компанією:

Д-т Дохід 600 грн.

К-т Собівартість 600 грн.

Операція продажу була для компанії збитковою (100 грн.).

е) визнання доходу за програмами лояльності клієнтів

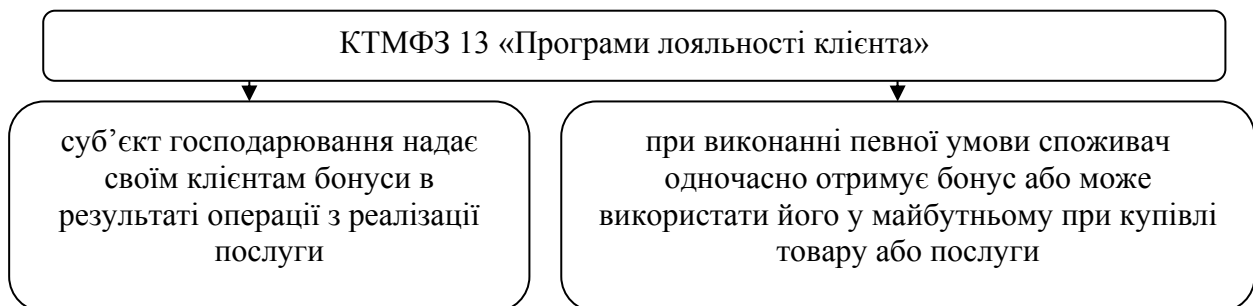


Рис. 4.8. Програми лояльності клієнтів

КТМФЗ 13 «Програми лояльності клієнта» вимагає:

- визнання бонусів як окремого компонента;
- рознесення доходів, пов'язаних з бонусами, у відповідних періодах споживання бонусів;
- врахування рівня використання бонусів;
- використання принципу відносної справедливої вартості.

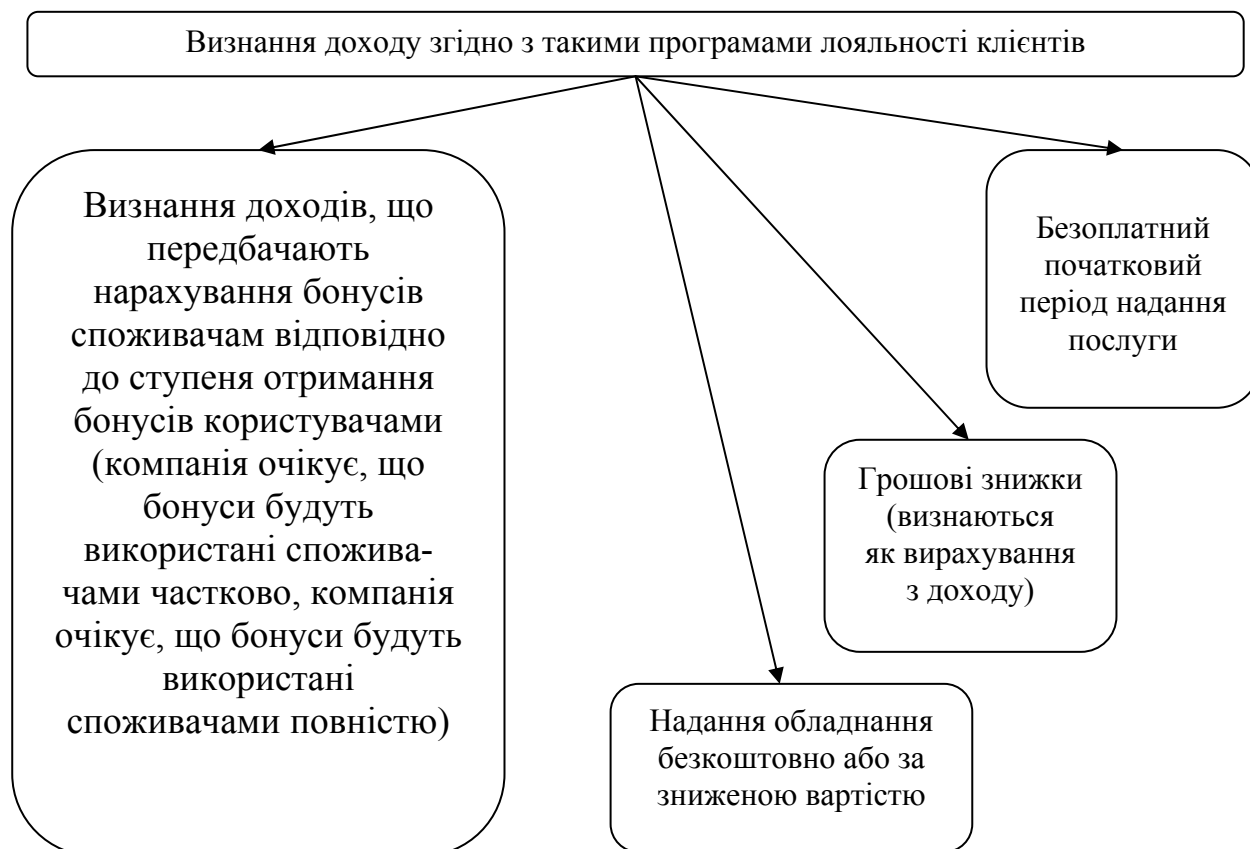


Рис. 4.9. Визнання доходу за програмами лояльності клієнтів

Наприклад. Телекомунікаційна компанія Т впровадила програму лояльності для своїх абонентів.

Умови програми лояльності: 100 грн. витрачені на послуги зв'язку = 10 бонусів; 50 бонусів = 50 грн. знижки при купівлі обладнання. Період дії бонусів – 5 років.

За 2011 р. доходи компанії Т становили 1 млн. грн. і було нараховано 100 тис. бонусів абонентам. Оцінка менеджменту щодо використання бонусів: 2011 р. – 80 тис. бонусів буде використано; 2012 р. – 85 тис. бонусів буде використано.

Справедлива вартість бонуса була визначена у розмірі 0,8 грн. (80 / 100). Фактично протягом 2011 р. 30 тис. бонусів було використано користувачами при купівлі обладнання. У кінці 2011 р. менеджмент вважав, що 50 тис. бонусів буде (додатково до 30 тис.) використано споживачами у майбутньому.

Такі проведення були зроблені компанією за рік, що закінчився 31.12.2011 р.:

1) визнання доходу по відношенню до послуг, які були надані компанією:

Д-т Грошові кошти	1 млн. грн.
К-т Доходи	920 тис. грн.
К-т Доходи майбутніх періодів	80 тис. грн. (100 тис. бонусів x 0,8)

2) визнання доходу з урахуванням бонусів, які були отримані споживачами у 2011 р.:

Д-т Доходи майбутніх періодів	30 тис. грн. (80 тис. – 50 тис.)
К-т Доходи	30 тис. грн.

(80 тис. бонусів – 30 тис. використаних бонусів) / 80 тис. бонусів x 80 тис. грн. = 50 тис. грн.

Протягом 2012 р. 35 тис. бонусів були використані споживачами, тоді менеджмент спрогнозував, що буде використано не 80 тис., а 85 тис. бонусів.

На кінець року справедлива вартість одного бонуса не зміниться, але зміниться вартість його погашення. І доходи майбутніх періодів будуть визнані як 20 тис. (80 тис. бонусів + 5 тис. бонусів – 30 тис. бонусів (використані у 2011 р.) – 35 тис. бонусів (використані у 2012 р.)) = 20 тис. бонусів.

Відповідно доходи майбутніх періодів будуть визнані як 20 тис. / (85 тис. x 80 тис.), що дорівнює 19 тис. грн.

Такі проведення були зроблені компанією за рік, що закінчився 31.12.2012 р.:

1) Визнання доходу з урахуванням бонусів, які були отримані споживачами у 2012 р.:

Д-т Доходи майбутніх періодів	(50 – 19) = 31 тис. грн.
К-т Доходи	31 тис. грн.

Наприклад. У безоплатний початковий період надання послуги телекомунікаційна компанія Т продає модеми за невідмовною угодою про користування модемами протягом 12-ти місяців. Користувач платить 60 грн. за установку модема. Перший місяць користування безкоштовний, потім місячна плата становитиме 20 грн., що є стандартним тарифом для всіх користувачів. Собівартість модема – 100 грн. (компанія продає їх за ціною 120 грн.).

Таблиця 4.4

Компонент	Статус	Вартість за контрактом	Справедлива вартість	Відносна справедлива вартість
Модем	Надано	60	120	93
Інтернет	Не надано	220	240	187
		280	360	280

Вартість за контрактом $60 + 220 = 280$ грн., а справедлива вартість $120 + 240 = 360$ грн.

$$220 = 20 \times 11 \text{ місяців}$$

$$240 = 20 \times 12 \text{ місяців}$$

$$93 = 280 \times (120 / 360)$$

$$187 = 280 \times (240 / 360)$$

Такі проводки були зроблені компанією у першому місяці:

– відображення продажу модема:

Д-т Грошові кошти 60 грн.

Д-т Дебіторська заборгованість 33 грн. = $(93 - 60)$

К-т Доходи 93 грн.

– відображення продажу послуг:

Д-т Дебіторська заборгованість 16 грн.

К-т Доходи 16 грн. = $(187 / 12 \text{ міс.})$

Наприклад. Телекомунікаційна компанія Т впровадила програму лояльності для своїх абонентів. Звичайно, коли абонент поповнює рахунок на 50 грн., він отримує 100 хвилин спілкування. А протягом дії програми лояльності абоненту додатково нараховуються 20 хвилин спілкування в мережі. Доходи за одну хвилину спілкування становитимуть:

$$(50 / 120 \text{ хвилин}) = 0,42.$$

Компанія передбачає, що всі бонусні хвилини будуть використані абонентами. Відповідно 0,42 грн. за хвилину будуть визнані компанією згідно з періодом використання хвилин абонентом.

У фінансових звітах необхідно розкривати інформацію з таких питань:

- облікова політика;
- методи визначення стадії завершення надання послуги;
- розкриття доходу за категоріями;
- сума доходу за товарообмінними операціями.

4.2. Облік державних грантів

а) типи грантів

Облік державних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Типи грантів:

1. Гранти пов'язані з активами. Грант надається за умовою придбання основних засобів підприємством.

2. Гранти пов'язані з доходом. Грант надається для цілей, не пов'язаних з активами, наприклад, для заохочення підприємства прийняти

на роботу більше працівників або надати можливість навчання для персоналу.

3. Безповоротні позики – позики, які не підлягають погашенню за певних умов.

Принцип обачності не дозволяє визнавати грант, доки не буде обґрунтованої впевненості в тому, що:

- умови, визначені для отримання гранта, будуть виконані підприємством;
- грант дійсно буде отримано.

б) облік грантів, наданих для придбання активів

Застосовують два варіанти обліку грантів, наданих для придбання активів:

1. Грант слід обліковувати як відстрочений дохід і визнавати дохід від гранта у звіті про всеохоплюючий прибуток протягом строку корисності активу. Відстрочений дохід визнається як зобов'язання, і його слід розподіляти на поточний та непоточний.

2. Грант слід обліковувати як зменшення вартості активу і визнавати менші амортизаційні відрахування протягом строку корисної експлуатації активу.

Наприклад. Підприємство «Форсаж» отримує державний грант у розмірі 60000 євро 11 листопада 2012 р., за умови, що придбає конкретне обладнання. Підприємство «Форсаж» купує обладнання в січні 2013 р. за 200000 євро. Очікуваний строк корисної експлуатації верстата становить 10 років і не має ліквідаційної вартості.

Слід зазначити відповідний обліковий підхід у 2012 та 2013 рр., застосовуючи один з методів.

2012 р.

- | | |
|-------------------------------------|------------|
| 1. Д-т «Грошові кошти» | 60000 грн. |
| К-т рахунка «Відстрочений прибуток» | 60000 грн. |

2013 р.

- | | |
|--------------------------------|-------------|
| 1. Д-т «Актив» | 200000 грн. |
| К-т «Грошові кошти» | 200000 грн. |
| 2. Д-т «Відстрочений прибуток» | 60000 грн. |
| К-т «Дохід від гранта» | 60000 грн. |
| 3. Д-т «Амортизація» | 200000 грн. |
| К-т «Накопичена амортизація» | 200000 грн. |

Або:

- | | |
|--------------------------------------|-------------|
| 1. Д-т рахунка «Актив» | 140000 грн. |
| Д-т рахунка «Відстрочений прибуток» | 60000 грн. |
| К-т рахунку «Грошові кошти» | 200000 грн. |
| 2. Д-т рахунка «Амортизація» | 140000 грн. |
| К-т рахунка «Накопичена амортизація» | 140000 грн. |

в) облік грантів, пов'язаних з доходом

Застосовують два варіанти обліку грантів, пов'язаних з доходом:

1. Дохід від гранта слід обліковувати як дохід у звіті про всеохоплюючий прибуток, вказуючи його як «Інший дохід».

2. Дохід від гранта слід обліковувати як витрати зі знаком мінус, зменшуючи відповідні витрати, яким за припущенням мав допомогти грант.

Наприклад. Урядове дослідження припускає, що майже 80% всіх інженерів, яким надавалися спеціалізовані тренінги та працевлаштування протягом одного року після закінчення навчального закладу, продовжуватиме працювати повний робочий день наступні 30 років протягом їх трудової діяльності. Для заохочення довгострокової роботи уряд вирішує надавати гранти підприємствам, які приймають на роботу випускників вищих навчальних закладів та зобов'язуються надати їм навчання протягом перших шести місяців їх роботи.

Грант наявний з 2012 р. в сумі 10000 євро на одного нового працівника, який проходить офіційне навчання в перші шість місяців роботи. Підприємство «Віра» сплачує заробітну плату в сумі 18000 євро на рік кожному новому працівникові.

Підприємство «Віра» прийняло на роботу п'ять нових випускників 1 травня 2012 р. і отримало грант у сумі 50000 євро 30 червня 2012 р.

Коли отримано грант, складають таке проведення:

Д-т «Грошові кошти»	50000 грн.
К-т «Відстрочений прибуток»	50000 грн.

Коли випускник прийнятий на роботу, це не впливає на проведення. Однак якщо він прийнятий на роботу за контрактом з навчальним закладом, то визначається дохід. Коли навчання завершено, складають проведення:

Д-т «Грошові кошти»	50000 грн.
К-т «Дохід від гранта»	50000 грн.

Або:

Д-т «Відстрочений прибуток»	50000 грн.
К-т «Витрати на навчання»	50000 грн.

Якщо умови надання гранта не виконано, то уряд може наполягати на поверненні гранта.

У фінансових звітах необхідно розкривати інформацію з таких питань:

– облікова політика прийнята для державних грантів, включаючи методи відображення для фінансових звітів;

– характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких підприємство має пряму вигоду;

– невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання державної допомоги, що була визнана.

4.3. Облік витрат на позики

а) основні підходи до обліку витрат на позики

Підходи, порядок обліку та розкриття інформації про витрати на позики встановлено МСБО 23 «Витрати на позики», який був виданий у 1983 р. Після перегляду в 1993 р. цей стандарт вступив у дію з 1 січня 1995 р.

Згідно з МСБО 23 «Витрати на позики», витрати на позики – це витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

Витрати на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, формують частину собівартості такого активу. Інші витрати на позики визнаються як витрати.

Витратами на позики є проценти та інші витрати, які підприємство бере на себе у зв'язку з позичанням коштів.

Кваліфікований актив – це актив, який обов'язково потребує значного періоду часу (звичайно більше, ніж шість місяців) для підготовки його до використання за призначенням або продажу.

Витрати на позики можуть охоплювати:

а) проценти за банківським овердрафтом та короткостроковими і довгостроковими позиками;

б) амортизацію знижок або премій, пов'язаних з позиками;

в) амортизацію другорядних витрат, взятих на себе у зв'язку з отриманням позик;

г) фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою, визнані відповідно до МСБО 17 «Оренда»;

д) курсові різниці, які виникають унаслідок отримання позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як корегування витрат на проценти.

Залежно від обставин, будь-що з поданого нижче може бути кваліфікованими активами:

а) матеріальні запаси (товари);

б) виробничі насадження;

в) основні засоби (наприклад, телекомунікаційні мережі);

г) нематеріальні активи;

д) інвестиційна нерухомість.

Фінансові активи та матеріальні запаси, які виробляються, або будь-що інше, що виробляється протягом короткого проміжку часу, не є кваліфікованими активами. Активи, які готові для використання за

призначенням або продажу, якщо вони придбані, також не є кваліфікованими активами.

Не капіталізуються накладені відсотки, що стосуються нефінансових зобов'язань. Наприклад, витрати за відсотками, що є результатом вивільнення дисконту щодо зобов'язань під майбутній демонтаж.

Щодо запозичень, зроблених виключно для цілей виконання дій, пов'язаних із кваліфікованим активом, капіталізації підлягає різниця між витратами за відсотками на відповідні запозичення та доходами за відсотками, що отримано від інвестування вільних коштів.

б) методи обліку кваліфікованого активу

У початковому варіанті в МСБО 23 «Витрати на позики» було два підходи до обліку витрат на позики: базовий і дозволений альтернативний.

Згідно з базовим підходом, витрати на позики необхідно було відображати як витрати того періоду, в якому вони були понесені, незалежно від використання позики.

Згідно з дозволеним альтернативним підходом, витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання або створення (виробництва, виготовлення, будівництва тощо) кваліфікованого активу, можна було капіталізувати, тобто включати у собівартість цього активу.

На даний час, згідно з МСБО 23 «Витрати на позики», підприємство повинно капіталізувати витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до кваліфікованого активу, шляхом включення в собівартість цього активу. Інші витрати за позиками слід визнавати як витрати у тому періоді, в якому вони понесені.

При цьому МСБО 23 «Витрати на позики» не вимагає і не забороняє капіталізації витрат на позики, які відносяться до активів, що оцінені за справедливою вартістю (наприклад, біологічні активи) і запасів, які виробляються (виготовляються) у великих кількостях на циклічній основі, навіть якщо для їх підготовки до використання чи продажу необхідно значний період часу.

МСБО 23 «Витрати на позики» не стосується вартості власного капіталу, включаючи привілейовані акції, що не класифікуються як зобов'язання.

Переглянутий МСБО 23 «Витрати на позики» застосовується до витрат на позики, що відносяться до кваліфікованих активів, для яких датою капіталізації є 1 січня 2009 р., або більш пізня дата. Застосування до вказаної дати дозволяється. Якщо суб'єкт господарювання застосовує зміну до більш ранніх періодів, то він має розкривати цей факт.

Отже. сучасний підхід передбачає такий порядок обліку витрат на позики:



Рис. 4.10. Підхід до обліку витрат на позики згідно з МСБО 23

Капіталізація витрат на позики означає їх включення в балансову вартість кваліфікованого активу.

Однак вирішальним критерієм у кожному конкретному випадку є тривалість часу, необхідна для підготовки активу до використання або реалізації. МСБО 23 не дає чіткого пояснення, який період часу слід вважати значним. На практиці часто значним вважають період, який перевищує 12 місяців.

Необхідно звернути увагу на те, що до складу кваліфікованого активу може бути включена інвестиційна нерухомість, але не фінансові інвестиції.

Не є кваліфікованими активи, які:

- а) виготовляються постійно чи серійно у великій кількості протягом короткого проміжку часу;
- б) готові до використання за призначенням чи реалізації.

Витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікованого активу, є тими витратами на позики, яких можна було б уникнути, якби не проводились витрати на кваліфікований актив. Якщо суб'єкт господарювання позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікованого активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікованого активу, можна легко ідентифікувати. У такому випадку капіталізації підлягають фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням доходу від тимчасового інвестування цих позичених коштів.

Наприклад. Підприємство взяло позику 1000000 грн. для фінансування будівництва нового цеху. Частина цих коштів інвестована в ринкові цінні папери, що принесло підприємству дохід у сумі 100000 грн. Відсотки, сплачені за позику, становили 250000 грн. Відповідно сума

відсотків, яка підлягає капіталізації, буде дорівнювати 150000 грн. (250000 – 100000).

Інколи складно встановити прямий зв'язок між певними позиками і кваліфікованим активом та визначити витрати, яких можна було б уникнути у випадку відсутності витрат на цей актив. Такі складнощі можуть виникнути у випадку, якщо:

- існує централізована координація фінансової діяльності підприємства;

- підприємство використовує різні інструменти позики з різними ставками відсотків і одночасно дає ці кошти іншим компаніям групи на різних умовах;

- позики отримані в іноземній валюті, обмінний курс якої коливається, оскільки підприємство функціонує в умовах високого рівня інфляції.

За таких умов визначення суми витрат на позики, пов'язані з кваліфікованим активом, потребують спеціального аналізу.

Якщо діяльність підприємства фінансується за рахунок різних видів позичкового капіталу і ці кошти використовуються для отримання кваліфікованого активу, то сума витрат на позики, яка підлягає капіталізації, визначається із застосуванням розрахункової норми капіталізації до витрат на цей актив. Нормою капіталізації є середньозважена величина витрат на всі непогашені позики підприємства протягом періоду.

Витрати на позики, що підлягають капіталізації, визначають як похідну норми капіталізації і середньої балансової вартості кваліфікованого активу (з врахуванням попередніх капіталізованих витрат на позики) протягом періоду. Якщо капітальні вкладення здійснюються протягом року нерівномірно, то доцільно застосовувати норму капіталізації до середньозваженої балансової вартості кожного активу, а не до середньозваженої вартості протягом періоду.

При цьому слід мати на увазі, що витрати на кваліфікаційний актив включають лише витрати у вигляді: сплачених грошових коштів, переданих інших активів, прийнятих зобов'язань під певний відсоток. Ці витрати зменшуються на суму періодичних платежів і грантів, отриманих у зв'язку з активом.

Наприклад. Протягом року підприємство здійснювало такі капітальні вкладення в будівництво системи очисних споруд та оплатило підряднику:

- 1 січня – 300000 грн.

- 31 травня – 720000 грн.

- 1 листопада – 2880000 грн.

Підприємство не залучало позичкові кошти спеціально для фінансування будівництва.

Залишок позичкового капіталу охоплює:

- поточне кредитування 300000 грн. (річна ставка 15%);
- довгостроковий кредит 500000 грн. (річна ставка 20%);
- випущені облігації 1000000 грн. (річна ставка 10%).

Система очисних споруд є кваліфікованим активом.

Для визначення витрат на позики, що підлягають капіталізації, розраховуємо норму капіталізації:

$$((300000 \times 0,15) + (500000 \times 0,20) + (1000000 \times 0,1)) / (300000 + 500000 + 1000000) = 245000 / 1800000 = 0,136.$$

Таким чином, норма капіталізації становить 13,6%.

Тепер визначаємо середню балансову вартість кваліфікованого активу за звітний рік:

$$(300000 \times 12 / 12) + (720000 \times 7 / 12) + (2880000 \times 2 / 12) = 1200000.$$

Виходячи з цього, у вартість будівництва очисних споруд потрібно включити витрати на позики в сумі:

$$(1200000 \times 13,6\%) / 100\% = 163200 \text{ грн.}$$

Витрати на позики в обліку слід відобразити такими записами:

Д-т «Незавершене будівництво»	163200 грн.
Д-т «Фінансові витрати»	81800 грн.
К-т «Відсотки, що підлягають сплаті»	245000 грн.

Застосовуючи норму капіталізації, необхідно пам'ятати, що сума витрат на позики, капіталізована протягом періоду, не повинна перевищувати витрат на позики, понесені протягом цього періоду.

Наприклад. Відповідно до умов попередньої задачі підприємство не випускало облігації у звітному періоді.

Виходячи з цього, норма капіталізації становитиме:

$$((300000 \times 0,15) + (500000 \times 0,20)) / (300000 + 500000) = 145000 / 800000 = 0,18.$$

Таким чином, норма капіталізації становить 18,0%.

Звідси витрати на позики, які відносяться до кваліфікованого активу, становитимуть:

$$1200000 \times 0,18 = 216000 \text{ грн.}$$

Однак ця сума перевищує фактичні витрати на позики, які становлять 145000 грн.

У цьому випадку капіталізації належить менша сума, а саме 145000 грн., що буде відображено в обліку такими записами:

Д-т «Незавершене будівництво»	145000 грн.
К-т «Відсотки, що підлягають сплаті»	145000 грн.

в) етапи та зміст капіталізації

Методи обліку кваліфікованого активу:

1. Основний принцип: витрати за позиками є компонентом собівартості кваліфікованого активу, якщо вони безпосередньо пов'язані з його:

- придбанням;
- будівництвом;
- виробництвом.

Усі витрати за позиками, безпосередньо пов'язані з кваліфікованим активом, мають включатися до вартості такого активу.

Наприклад, витрати за позиками, що стосуються модернізації кваліфікованого активу, можуть бути капіталізовані за умови, що такий процес триває значний період часу.

Усі інші витрати за позиками відносяться до витрат того періоду, в якому вони були понесені.

Наприклад. Компанія придбала 3G-ліцензію для надання послуг у сфері мобільного зв'язку та розпочала будівництво мережі – кваліфікованого активу, який планує ввести в експлуатацію через 18 місяців. Для цього компанія зробила відповідні запозичення.

Оскільки компанія вважає таку ліцензію невід'ємною частиною мережі, без якої вона не зможе генерувати прибутки після будівництва, яке буде тривати 18 місяців, то витрати на позики, що відносяться до придбання ліцензії, підлягають капіталізації. Ліцензія не амортизується, доки мережу не буде введено в експлуатацію.

Наприклад. У компанії є кваліфікований актив – мережа.

10% запозичених коштів компанії відносяться до цього активу. Решта запозичень не пов'язана із кваліфікованим активом. Усі запозичення надані під однакову відсоткову ставку.

Сума платежів за відсотками становить 200 од. Витрати на 10% запозичень (20 од.) мають бути віднесені на збільшення вартості активу; решта 90% – на витрати за позиками у цьому періоді (180 од.).

Наприклад. Компанія будує мережу вартістю 100 од. З них 60 од. було отримано як довгостроковий кредит під 8% річних. Решту 40 од. було отримано із централізовано розподілених запозичень: 35% з них надано під 10% річних та 65% – під 12% річних. Витрати за позиками у перший рік дорівнюватимуть: $60 \text{ од.} \times 8\% = 4,80 \text{ од.}$

$$40 \text{ од.} \times ((35\% \times 10\%) + (65\% \times 12\%)) = 4,52 \text{ од.}$$

Разом підлягає капіталізації: $4,80 + 4,52 = 9,32 \text{ од.}$

Середня ставка за позиками для проекту дорівнює 9,32% ($9,32 \text{ од.} / 100 \text{ од.}$).

Середньозважена ставка за централізовано розподіленими позиками дорівнює: $(35\% \times 10\%) + (65\% \times 12\%) = 3,5\% + 7,8\% = 11,3\%$.

Наприклад. Компанія буде мережу вартістю 700 од. з 1 липня 2013 р. Будівництво фінансується із таких джерел: розміщені на початок року строком на 3 роки облігації номінальною вартістю 500 од. із річною відсотковою ставкою 15%; отриманий на початок року строком на 5 років кредит для фінансування поточної діяльності компанії на суму 1000 од. із річною відсотковою ставкою 10%. Необхідно визначити, скільки відсотків підлягає капіталізації компанією за станом на 31 грудня 2013 р.

Розрахунок витрат на позики за рік: за облігаціями: $500 \text{ од.} \times 15\% = 75 \text{ од.}$; за кредитом: $1000 \text{ од.} \times 10\% = 100 \text{ од.}$. Загалом витрат на позики за рік: $75 \text{ од.} + 100 \text{ од.} = 175 \text{ од.}$

Розрахунок ставки капіталізації за станом на кінець року:

Ставка капіталізації = $\frac{\text{Загальні витрати на позики}}{\text{Загальна сума позик} + \text{Ставка капіталізації}} = \frac{175 \text{ од.}}{(500 \text{ од.} + 1000 \text{ од.})} = 11,7\%$.
Відсотки, що підлягають капіталізації на кінець року: $700 \text{ од.} \times 11,7\% \times \frac{6 \text{ місяців}}{12 \text{ місяців}} = 40,95 \text{ од.}$

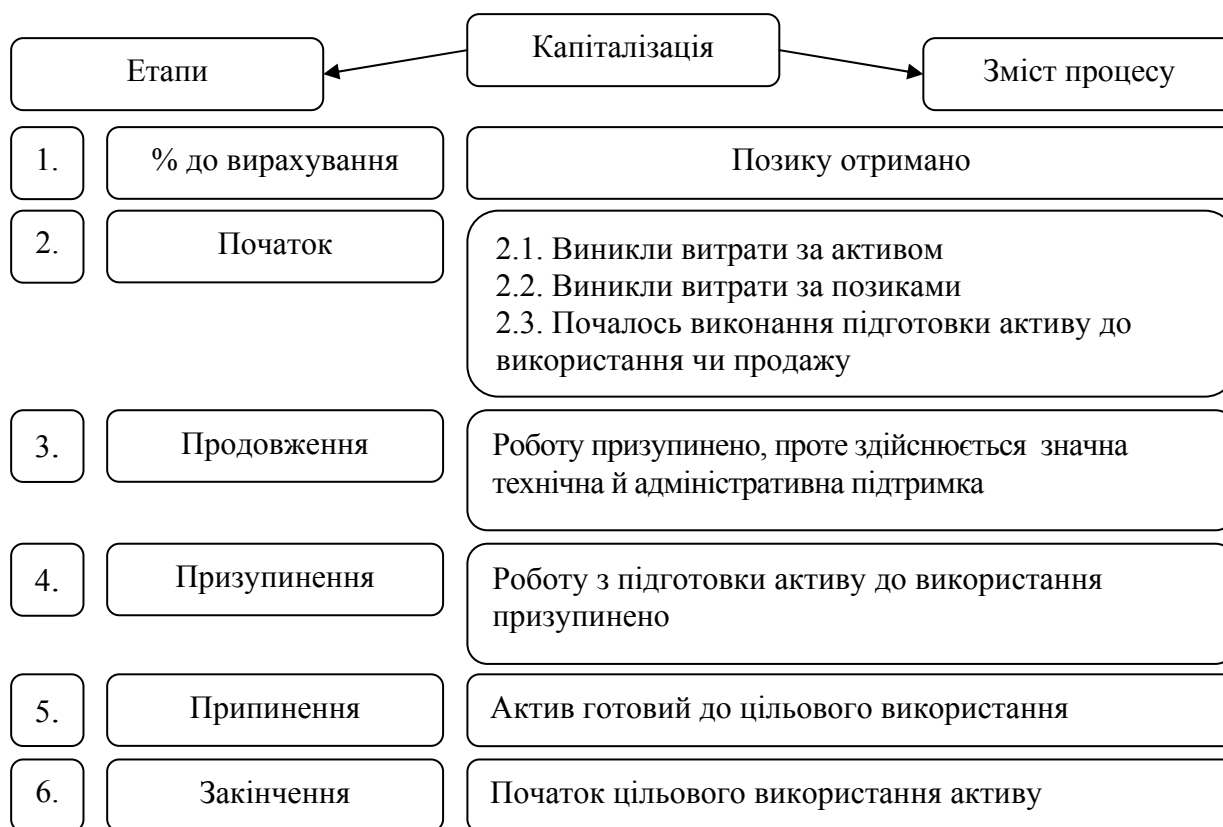


Рис. 4.11. Етапи та зміст капіталізації

Початок капіталізації зумовлює:

- виникнення витрат за цим активом;
- виникнення витрат за позиками;
- виконання підготовки активу до використання чи продажу.

Припиняють капіталізацію:

- якщо закінчено майже всі (або всі значні) роботи, необхідні для підготовки кваліфікованого активу до використання чи продажу (навіть якщо залишилося виконати деякі незначні роботи);
- якщо діяльності немає, то капіталізація не дозволяється;
- якщо роботи над активом призупинено на тривалий час, то капіталізація витрат за позиками також призупиняється;
- якщо тимчасове призупинення діяльності є частиною процесу підготовки активу (продукту необхідна витримка), то капіталізація дозволяється.

У фінансових звітах необхідно розкривати інформацію з таких питань:

- облікова політика, прийнята щодо витрат на позики;
- сума витрат на позики, капіталізована протягом періоду;
- ставка капіталізації, що була використана для визначення витрат на позики, які підлягають капіталізації.

4.4. Облік податку на прибуток

а) виникнення відстрочених податкових зобов'язань

Облік податків на прибуток, подання та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначає МСБО 12 «Податки на прибуток».

Різниці між бухгалтерським та податковим прибутком:

- тимчасові – такі, які будуть визнані у податковому обліку або сторновані в бухгалтерському обліку;
- постійні – такі, які не підлягають включенню до податкового обліку за чинним законодавством.

Відстрочені податки виникають лише на тимчасових різницях.

Відстрочені податкові зобов'язання – суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць.

Відстрочені податкові активи – це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах, відповідно до:

- а) тимчасових різниць, які не підлягають оподаткуванню;
- б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди;
- в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від:

- а) первісного визнання гудвілу;
- б) первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка:
 - не є об'єднанням бізнесу;

– не має під час здійснення жодного впливу ні на обліковий, ні на оподаткований прибуток (податковий збиток).

Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочене податкове зобов'язання щодо всіх тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню і пов'язані з інвестиціями в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та з частками у спільних підприємствах, за винятком тих ситуацій, коли виконуються такі дві умови:

- материнське підприємство, інвестор або учасник спільного підприємства здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці;
- є ймовірним, що тимчасова різниця не сторнуватиметься в недалекому майбутньому.

Виникнення відстрочених податкових зобов'язань.

Балансова вартість основних засобів у податковому обліку становить 200 од. Балансова вартість основних засобів у бухгалтерському обліку становить 240 од. Ставка податку – 18% (1.04.2014 р.).

Таблиця 4.5

Відстрочене податкове зобов'язання

БВ	240	<А>
ПВ	200	<Б>
Різниця	(40)	<В>=<Б>-<А>
Відстрочене податкове зобов'язання	(7,2)	<Г>=<В>×18%

Наприклад. Компанія А нараховує відсотки за депозитом у сумі 100 грн., що будуть визнані у податковій базі лише після факту отримання коштів. У звіті про фінансовий стан компанії, підготовленому за МСФЗ, виникає дебіторська заборгованість у сумі 100 грн., тоді як у податковій базі така заборгованість відсутня.

Різниця між податковою та фінансовою базою призводить до виникнення тимчасової різниці – зобов'язання, оскільки сума відсотків нарахованих буде оподаткована лише у майбутньому періоді, коли по факту гроші будуть отримані.

Таблиця 4.6

Відстрочене податкове зобов'язання

БВ	100	<А>
ПВ	–	<Б>
Різниця	(100)	<В>=<Б>-<А>
Відстрочене податкове зобов'язання	(18)	<Г>=<В>×18%

б) визнання відстрочених податкових активів

Відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць у тій мірі, коли є ймовірним, що буде отримано оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю.

Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на подальші періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг у тій мірі, коли є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, щодо якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

Наприклад. Резерв невикористаних відпусток, створений у бухгалтерському обліку, становить 160 од. У податковому обліку витрати на оплату відпусток відображаються за касовим методом – резерв не створюється. Ставка податку на прибуток – 18%.

Таблиця 4.7

Резерв невикористаних відпусток

БВ –”–” – зобов’язання в балансі	160	<А>
ПВ	–	<Б>
Різниця	(160)	<В>=<Б>–<А>
Відстрочене податкове зобов’язання	(28,8)	<Г>=<В>×18%

Наприклад. Компанія «Айвенго» є збитковою у податковому обліку протягом останніх двох років. Накопичені податкові збитки за станом на кінець другого року становлять 200 од. Ставка податку на прибуток – 18%.

Існують суттєві сумніви щодо виникнення прибутку у податковому обліку в найближчі роки. В такому разі не слід визнавати відстрочений податковий актив, тобто здійснюється податкових активів, що виникає на накопичених податкових збитках у сумі 36 од. (200 x 18%).

Поточні податкові зобов’язання (активи) за поточний і попередній періоди слід оцінювати за сумою, яку передбачається сплатити податковим органам (відшкодувати від податкових органів) із застосуванням ставок оподаткування та податкового законодавства, чинних або переважно чинних на дату балансу.

Відстрочені податкові активи та зобов’язання слід оцінювати за ставками оподаткування, які передбачається використовувати у період реалізації активу чи погашення зобов’язання на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, чинних або переважно чинних на дату балансу.

Поточні та відстрочені податкові активи і зобов’язання, як правило, оцінюються із застосуванням прийнятих ставок оподаткування (та податкового законодавства).

Проте в деяких юрисдикціях оголошення податкових ставок (та податкового законодавства) державними органами має значний вплив фактичного набрання ними чинності, що може відбутися через кілька місяців після оголошення.

У таких випадках податкові активи і зобов'язання оцінюються із застосуванням оголошеної ставки оподаткування (та податкового законодавства).

Наприклад, застосування різних ставок у розрахунку відстрочених податків. Застосовна для українських компаній ставка податку на прибуток на 2012 р. становила 21%. Згідно зі змінами податкового законодавства України, ставка податку на прибуток, яка застосовувалась до українських компаній у 2013 р., – 19%, з 1 квітня 2014 р. – 18%.

Приклад застосування різних ставок у розрахунку відстрочених податків.

Таблиця 4.8

Припущення 1. Актив реалізується протягом 2013 р.

Стаття	БВ	ПВ	Різниця	Ставка податку	Сума відстроченого податку
Основні засоби	1600	–	(1600)	19%	304

Припущення 2. Актив реалізується протягом 2014 р.

Стаття	БВ	ПВ	Різниця	Ставка податку	Сума відстроченого податку
Основні засоби	1600	–	(1600)	18%	288

В окремих фінансових звітах відстрочені податки подаються на нетто-основі, тобто відстрочені податкові активи і зобов'язання згортаються.

Якщо отримання оподаткованого прибутку є сумнівним, то відстрочені податкові активи визнаються в тій мірі, у якій вони покриваються відстроченими податковими зобов'язаннями.

в) етапи розрахунку відстрочених податків



Рис. 4.12. Етапи розрахунку відстрочених податків

Таблиця 4.9

Розрахунок відстроченого податку компанії «А» за 2012 р.

Рік 1											
Бухгалтерський дохід	100		Податковий дохід	100							
Бухгалтерські витрати	60		Валові витрати	60							
Бухгалтерський прибуток	40	<А>	Податковий прибуток	40							
Податок на прибуток (ставка 21%)	8,4		Податок на прибуток (ставка 21%)	8,4	<В>						
						Бухгалтерський прибуток	40	<А>			
						Податок на прибуток розрахований (ставка 21%)	8,4	21%			
						Податок на прибуток згідно з податковою декларацією	8,4	<В>			
						Відстрочений податок, розрахований за методом звіту про прибутки та збитки	0,0				
Рік 2											
Бухгалтерський дохід	100		Податковий дохід	100							
Амортизація в бух- галтерському обліку	5		Амортизація в податковому обліку	10							
Штрафні санкції	8	<5>	Штрафні санкції	0							
Резерв винагороди (премій) працівникам за результатами року	4		Винагорода премій працівникам	0							
Інші витрати	60		Інші витрати	60							
Бухгалтерський прибуток	23		Податковий прибуток	30							
Бухгалтерський податок на прибуток	4,83	21%	Податковий податок на прибуток	6,3	21%						
Вартість основних за- собів на початок року	30		Вартість основних за- собів на початок року	30							
Вартість основних за- собів на кінець року	25		Вартість основних за- собів на кінець року	20							
Звірка Рік 2											
Бухгалтерський прибуток	23										
Податок на прибуток розрахований (ставка 21%)	4,83	21%									

1	2	3
Постійні різниці	1,68	$\langle 6 \rangle = \langle 5 \rangle \times 21\%$
Податок на прибуток бухгалтерський	6,51	$\langle 1 \rangle$
Податок на прибуток згідно з податковою декларацією	6,3	$\langle 2 \rangle$
Відстрочений податок розрахований за методом звіту про прибутки	0,21	$\langle 3 \rangle = \langle 1 \rangle - \langle 2 \rangle$
Розрахунок відстроченого податку балансовим методом		
Тимчасова різниця на основних засобах	-5	
Тимчасова різниця на резервах винагород	4	
Усього різниць	-1	
Ставка податку	21%	
Відстрочений податок за балансовим методом	0,21	$\langle 4 \rangle$

Рік 3

Бухгалтерський дохід	110		Податковий дохід	110	
Амортизація в бухгалтерському обліку	7		Амортизація в податковому обліку	12	
Штрафні санкції	7	$\langle 5 \rangle$	Штрафні санкції	0	
Резерв винагороди (премій) працівникам за результатами року	2		Винагорода премій працівникам	4	
Інші витрати	60		Інші витрати	60	
Бухгалтерський прибуток	34		Податковий прибуток	34	
Бухгалтерський податок на прибуток	7,14	21%	Податковий податок на прибуток	7,14	21%
Вартість основних засобів на початок року	25		Вартість основних засобів на початок року	20	
Вартість основних засобів на кінець року	18		Вартість основних засобів на кінець року	8	

Звірка Рік 3		
1	2	3
Бухгалтерський прибуток	34	
Податок на прибуток розрахований (ставка 21%)	7,14	21%
Постійні різниці	1,47	$\langle 6 \rangle = \langle 5 \rangle \times 21\%$
Податок на прибуток бухгалтерський	8,61	$\langle 1 \rangle$
Податок на прибуток згідно з податковою декларацією	7,14	$\langle 2 \rangle$
Відстрочений податок розрахований за методом звіту про прибутки	1,47	$\langle 3 \rangle = \langle 1 \rangle - \langle 2 \rangle$
Розрахунок відстроченого податку балансовим методом		
Відстрочений податок на початок року	0,21	$\rangle = \langle 7 \rangle$
Тимчасова різниця на основних засобах	-10	
Тимчасова різниця на резервах винагород	2	
Усього різниць	-8	$\langle 8 \rangle$
Ставка податку	21%	
Відстрочений податок за балансовим методом	147	$\langle 9 \rangle = \langle 7 \rangle \times 21\% - \langle 8 \rangle$

Зіставлення податкового та бухгалтерського прибутку або збитку: Прибуток / збиток до оподаткування +/- тимчасові різниці + постійні різниці (витрати) - неоподатковувані доходи = Оподатковуваний прибуток за декларацією.

Таблиця 4.9

Порівняльна таблиця розрахунку відстроченого податку за двома методами

Рік	Відстрочений податок за балансовим методом	Відстрочений податок, розрахований за методом звіту про прибутки та збитки
Рік 1	0,00	0,00
Рік 2	0,21	0,21
Рік 3	1,47	0,63

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. Яким чином здійснюється розподіл доходу та витрат між окремими компонентами?
2. Які основні критерії визнання доходу?
3. У чому суть програми лояльності клієнтів?
4. Яким чином здійснюється розкриття інформації у фінансовій звітності про доходи?
5. Які типи грантів розрізняють?
6. Яким чином здійснюють облік грантів, наданих для придбання активів?
7. Яким чином здійснюють облік грантів, пов'язаних з доходом?
8. Як здійснюється визначення витрат на позики згідно з МСФЗ?
9. Як здійснюється визначення кваліфікованого активу згідно з МСФЗ?
10. Які методи обліку витрат на позики?
11. Який період капіталізації відсотків за позиками?
12. Яким чином здійснюється розкриття інформації у фінансовій звітності про позики?
13. Як здійснюється виникнення відстрочених податкових зобов'язань?
14. Як здійснюється виникнення відстрочених податкових активів?
15. Охарактеризуйте, як здійснюється розрахунок відстрочених податків за балансовим методом.

ТЕМА 5. ВПЛИВ КОЛИВАНЬ КУРСІВ ВАЛЮТ

5.1. Підходи до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій згідно з МСБО 21.

5.2. Визнання валют та валютних курсів.

5.3. Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання.

5.4. Розкриття інформації про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності.

5.1. Підходи до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій згідно з МСБО 21

Порядок відображення операцій та статей в іноземній валюті в обліку і звітності підприємства визначено МСБО 21, який початково був затверджений у 1983 р. Після перегляду в 1993 р. МСБО вступив у дію з 1 січня 1995 р. під назвою «Вплив зміни валютних курсів».

В 1998 і 1999 р. деякі параграфи МСБО 21 замінені в зв'язку з прийняттям МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання і оцінка» та переглядом МСБО 10 «Події після дати балансу».

З початком діяльності Економічного і Монетарного союзу з 1 січня 1999 р. євро отримало право самостійної валюти та були встановлені курси обміну між євро і валютами країн-учасників союзу.

У зв'язку з цим в Інтерпретації ПКІ 7 пояснюється, що всі вимоги МСБУ 21 необхідно точно виконувати при переході і в майбутньому при встановленні курсів обміну у процесі прийому нових членів ЕМС.

Переглянутий МСБО 21 вступив у дію для фінансових звітів за рік, який почався з 1 січня 2005 р., і пізніше.

В грудні 2005 р. були внесені зміни в МСБО 21, які застосовуються для звітних періодів, що почалися з 1 січня 2006 р. і пізніше.

У наступні роки в текст МСБО 21 були внесені поправки у зв'язку зі змінами окремо в стандартах (МСБО 1, МСБО 27, МСБО 28) і прийняттям нових МСФЗ (МСФЗ 9, МСФЗ 10, МСФЗ 11).

МСБО 21 необхідно застосовувати для:

– обліку операцій і залишку в іноземній валюті, за винятком тих операцій і залишків, які є сферою застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»;

– переведення результатів діяльності і фінансового стану закордонних підприємств, які включаються в фінансову звітність підприємства шляхом консолідації або методом участі в капіталі;

– переведення результатів діяльності і фінансового стану підприємства у валюту подання.

При порівнянні підходів до ведення бухгалтерського обліку та складання звітності розглядалися П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів» й однойменний МСБО 21.

Таблиця 5.1

Порівняння підходів до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій

Питання	П(С)БО	МСБО
Функціональна валюта	Поняття не визначено. Тому всі вимоги МСБО 21, що належать до цієї категорії, у системі П(С)БО відсутні.	Визначається як валюта основного економічного середовища, в якому працює підприємство.
Визнання приблизного (середнього) курсу при початковому визнанні статті на дату операції	Не допускається.	Допускається, якщо не зафіксовано значних коливань курсу (§ 22 МСБО 21).
Класифікація курсових різниць	Класифікуються на операційні та інші доходи й видатки.	Не класифікуються за ознакою операційності / неопераційності.
Курсова різниця за «стратегічними заборгованостями» у відносинах із закордонними одиницями господарювання	Відноситься на додатковий капітал і відображається в іншому сукупному доході.	В окремій фінансовій звітності відноситься на прибутки або збитки. У звітах, що місяць дані іноземної господарюючої та підприємства, яке звітує (консолідована звітність, якщо іноземна господарююча – дочірнє підприємство), такі курсові різниці початково відносять на інший сукупний прибуток.
Перекласифікація курсових різниць за звітами іноземних одиниць господарювання із власного капіталу на прибутки або збитки	Проводиться при продажу або ліквідації іноземної одиниці господарювання	Здійснюється при вибутті іноземної господарюючої одиниці, а також при втраті контролю, суттєвого впливу або спільного контролю щодо дочірнього, асоційованого або спільного підприємства.
Курсові різниці за внутрішньогруповими монетарними статтями при консолідації	Спеціально не регламентовано.	Відносять на прибутки або збитки. У частині монетарних компонентів чистих інвестицій – на інший сукупний прибуток (§ 45 МСБО 21).
Спеціальний порядок переведення статей фінансових звітів іноземного суб'єкта	Стосується звітів лише тих господарюючих, які відповідають п'ятьом особливим критеріям автономної діяльності, наведеним у п. 10.4 П(С)БО 21. Кількісні характеристики цих критеріїв визначає власник або уповноважений ним орган згідно із законодавством й установчими документами.	Стосується всіх іноземних суб'єктів господарювання, незалежно від ступеня їх автономності. Певні критерії автономності як додаткової частини враховують при визначенні функціональної валюти іноземного суб'єкта господарювання, а також того, чи збігається вона з функціональною валютою суб'єкта, що звітує (§ 11 МСБО 21).

МСБО 21 не застосовується для:

- обліку хеджування коштів в іноземній валюті (а саме хеджування чистих інвестицій в іноземні господарські одиниці), які розглядаються в МСБО 39;
- переведення руху грошових коштів у Звіті про рух грошових коштів, який виникає в результаті здійснення операцій в іноземній валюті і переведення грошових потоків закордонних одиниць господарювання. Ці питання розглядає МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

5.2. Визнання валют та валютних курсів

Функціональна валюта (Functionfl Currency) – це валюта основного економічного середовища, в якому одиниця господарювання здійснює свою діяльність.

Для визначення функціональної валюти підприємству слід, перш за все, розглядати такі фактори:

- валюта, яка переважно впливає на ціну продажу товарів і послуг. Як правило, такою буде валюта, в якій вказано ціни на товари і послуги та здійснюються розрахунки;

- країна, конкурентні сили і регулювання в якій переважно визначають ціни продажу товарів та послуг підприємства.

Поряд з цим такі фактори можуть вказувати на функціональну валюту:

- валюта, в якій підприємство отримує грошові кошти від фінансової діяльності (тобто випускає боргові інструменти й інструменти капіталу);

- валюта, в якій підприємство переважно зберігає надходження від операційної діяльності.

Додаткові фактори розглядають для визначення функціональної валюти закордонної одиниці господарювання.

Закордонною одиницею господарювання (Foreign Operation) є дочірнє, асоційоване, спільне підприємство або відділення, яке знаходиться або здійснює діяльність у країні або валюті, відмінній від тієї, в якій звітує підприємство.

При цьому необхідно визначити:

- чи є діяльність закордонної одиниці господарювання продовженням діяльності підприємства, яке звітує, чи вона здійснюється зі значним рівнем автономії;

- яку частку (більшу чи меншу) діяльності закордонної одиниці господарювання становлять її операції з підприємством, яке звітує;

- чи мають грошові потоки від діяльності закордонної одиниці господарювання прямий вплив на грошові потоки підприємства, яке звітує, і чи доступні вони для переведення останньому;

– чи достатньо грошових потоків від діяльності закордонної одиниці господарювання для обслуговування існуючих і звично очікуваних боргових зобов'язань без залучення допустимих коштів підприємства, яке звітує.

Іноземна валюта (Foreign Currency) – валюта, відмінна від функціональної валюти підприємства.

Валюта подання (Presentation Currency) – валюта, в якій подається фінансова звітність. Валютою подання звичайно є функціональна валюта. Однак підприємство може подавати звітність у валюті, відмінній від функціональної валюти.

Процес перерахунку операцій або статей з однієї валюти в іншу називається обміном (Translation). Найбільш поширеним є обмін іноземної валюти у функціональну і функціональної валюти в іншу валюту подання.

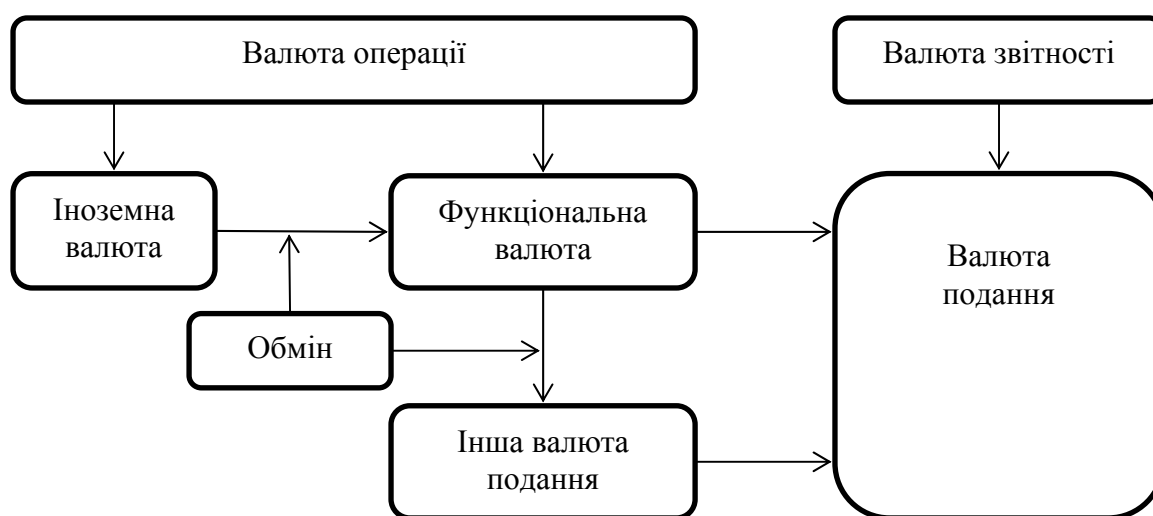


Рис. 5.1. Обмін валюти в процесі діяльності підприємства

Для здійснення обмінних операцій чи статей з однієї валюти в іншу застосовують існуючі валютні курси.

Валютний курс (Exchange Rate) – це співвідношення обміну двох валют. Валютний курс на дату здійснення операції називають спот-курс.

Види валютних курсів:

– курс, який коливається, – це валютний курс, який вільно змінюється і визначається на основі попиту та пропозиції на ринку;

– плаваючий курс – це різновид курсу, що коливається. Передбачає взаємозв'язок між зміною валютного курсу цієї країни та динамікою курсів окремих валют інших країн або набору валют (валютного кошика);

– фіксований валютний курс – це офіційно встановлене співвідношення між національними валютами, яке ґрунтується на валютних паритетах, закріплених у законодавчому порядку. Залежно від виду операцій розрізняють курси поточні (спот) і термінові (форвард).

Спот-курс (Spot Exchange Rate) – валютний курс у випадку негайної купівлі-продажу валюти. Спот-курс на дату балансу називається курсом закриття (Closing Rate).

Курс, за яким стаття була визнана в балансі, називають історичним валютним курсом (Historical Exchange Rate).

Офіційний курс української гривні використовується:

– у всіх безготівкових операціях купівлі та продажу іноземної валюти;

– в бухгалтерському обліку всіх операцій, які проводяться в іноземній валюті;

– в розрахунках з бюджетом, митницею та іншими державними органами;

– в ціноутворенні тощо.

Основні економічні фактори, які впливають на валютний курс:

– стан платіжного балансу країни;

– рівень процентних ставок;

– рівень інфляції;

– міждержавна міграція короткотермінових капіталів тощо.

Валютний коридор – це встановлення максимального і мінімального значень курсу національної грошової одиниці по відношенню до іноземних валют, в межах яких може змінюватись поточний обмінний курс на ринку. Для підтримки валютного коридору потрібно забезпечити:

– постійний гарантований рівень власних валютних резервів;

– стан економіки країн – основних торговельних партнерів.

Котировка – це визначення та встановлення курсу іноземної валюти до національної. Вона не є постійною величиною, оскільки попит і пропозиція на валюти на валютному ринку постійно змінюються.

Крос-курс – це котировка двох іноземних валют, жодна з яких не є національною валютою учасників угоди, які встановлюють курс. Під крос-курсом також розуміють курс, обрахований розрахунковим шляхом з курсів двох валют до третьої валюти.

Операція в іноземній валюті (Foreign Currency Translation) – це операція, сума якої зазначена в іноземній валюті або яка вимагає розрахунків в іноземній валюті.

Операції в іноземній валюті виникають, коли підприємство:

– купує або реалізує товари (продукцію, роботи, послуги), ціна на які зазначена в іноземній валюті;

– надає або отримує позику, за якою сума, належна відповідно отримувачу або сплаті, зазначена в іноземній валюті;

– іншим шляхом купує або реалізує активи, приймає або погашає зобов'язання, виражені в іноземній валюті.

Облік операцій в іноземній валюті має чотири складові:

- початкове відображення операції (виникнення заборгованості);
- відображення статей в іноземній валюті в балансі на звітну дату;
- визнання курсових різниць;
- відображення розрахунків в іноземній валюті на дату погашення заборгованості, що виникла.

Коли підприємство здійснює операцію в іноземній валюті, воно початково відображає її в обліку в функціональній валюті шляхом перерахунку відповідної суми іноземної валюти з допомогою спот-курсу на дату операції.

Монетарними статтями (Monetary Items) є утримувані одиниці валюти, активи і зобов'язання, які повинні бути отримані або сплачені у фіксованій (визначеній) кількості одиниць валюти.

Важлива риса монетарної статті – це право отримати (або зобов'язання сплатити) фіксовану чи визначену кількість одиниць валюти. Прикладом є зобов'язання за виплатами робітникам і забезпечення, які підлягають погашенню грошовими коштами, а також дивіденди грошовими коштами, визнані зобов'язанням.

Відповідно характерна особливість немонетарних статей (Non-Monetary Items) – це відсутність права отримати (або зобов'язання передати) фіксовану чи визначену кількість одиниць валюти. Прикладом є авансові платежі за товари і послуги, нематеріальні активи, запаси, основні засоби, забезпечення, які будуть погашені немонетарними активами.

Наприклад. Українське підприємство «Омега» придбало в січні 2014 р. тканину в Республіці Польща на суму 40 000 дол., коли валютний курс становив 10 грн. за 1 дол. США.

Половина цієї тканини була призначена для реалізації в Україні, а решта буде продана в Угорщині за долари.

Після придбання ціна на тканину зменшилася на 5% їх собівартості, в результаті чого тканину було уцінено за правилом нижчої оцінки. Валютний курс на цю дату становив 11 грн. за долар. На дату складання балансу валютний курс становив 11,5 грн. за долар.

Згідно з МСБО 21, вартість тканини буде відображена в балансі таким чином:

$(20000 \text{ дол.} - (20000 \times 0,05)) \times 10 \text{ грн.} = 190\,000 \text{ грн.};$

$(20000 \text{ дол.} - (20000 \times 0,05)) \times 11 \text{ грн.} = 209\,000 \text{ грн.}$

Разом балансова вартість товарів: 399 000 грн.

Наприклад. Українське підприємство «Веста» придбало акції корпорації США, які котируються на Нью-Йоркській фондовій біржі на суму 600 000 дол. і здійснило внесок у статутний капітал британської компанії на суму 100 000 дол. (загальний статутний капітал становить

суму, еквівалентну 40 млн. дол.). На дату здійснення фінансових інвестицій курс становив 11 грн. за долар.

На дату балансу вартість придбаних акцій на біржі зросла до 620 000 дол., а валютний курс знизився до 10 грн. за долар. Фінансові інвестиції в іноземній валюті будуть відображені в балансі українського підприємства шляхом перерахунку за відповідним валютним курсом:

$$620\,000 \times 10 \text{ грн.} = 6\,200\,000 \text{ грн.};$$

$$100\,000 \times 11 \text{ грн.} = 1\,100\,000 \text{ грн.}$$

Разом балансова вартість фінансових інвестицій: 7 300 000 грн.

Курсова різниця виникає, коли оцінка монетарної статті на певну дату здійснюється з використанням валютного курсу, відмінного від курсу, що використовувався на дату попередньої оцінки.

Отже, курсова різниця – це різниця, яка виникає в результаті переведення певної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами. Виходячи з цього, курсова різниця може бути розрахована за формулою:

$$P_k = C_m (K_t - K_{t-1}),$$

де P_k – курсова різниця;

C_m – сума монетарної статті в іноземній валюті;

K_t – валютний курс на дату оцінки монетарної статті;

K_{t-1} – валютний курс на дату попередньої оцінки монетарної статті.

Таблиця 5.2

Облік курсових різниць

№ з/п	Зміст господарської операції	Кореспонденція рахунків	
		Дебет	Кредит
1. Вплив зміни курсу валюти на кредиторську заборгованість			
	Зростання валютного курсу іноземної валюти відносно національної:		
	– виникнення операційної курсової різниці;	945	632
	– виникнення неопераційної курсової різниці	974	685
	Зниження валютного курсу іноземної валюти відносно національної:		
	– виникнення операційної курсової різниці;	632	714
	– виникнення неопераційної курсової різниці	685	744
2. Вплив зміни курсу валюти на дебіторську заборгованість			
	Зростання валютного курсу іноземної валюти відносно національної:		
	– виникнення операційної курсової різниці;	362	714
	– виникнення неопераційної курсової різниці	377	744
	Зниження валютного курсу іноземної валюти відносно національної:		
	– виникнення операційної курсової різниці;	945	362
	– виникнення неопераційної курсової різниці	974	377

Наприклад. Виходячи з положень МСБО 21, курсову різницю, пов'язану з інвестиціями в акції, слід відображати такими записами:

Д-т «Збитки від курсової різниці»	120000 грн.
К-т «Інвестиції в акції»	24000 грн.
К-т «Прибуток від дооцінки інвестицій в акції»	96000 грн.

Наприклад. Українське підприємство «Воля» придбало станки вартістю 400 000 дол. на початку року за рахунок позики банку. Позика надана на два роки з виплатою 10% річних одночасно з погашенням позики.

Валютні курси першого року були такими:

1 січня	10,60 грн. за 1 дол.;
30 червня	10,70 грн. за 1 дол.;
31 грудня	10,80 гр. за 1 дол.

Валютні курси другого року:

30 червня	10,76 грн. за 1 дол.;
31 грудня	10,68 грн. за 1 дол.

Відсотки за позикою слід перерахувати за спот-курсом на дату нарахування ($400000 \times 10\%$) = 40 000 грн.:

Перший рік:

30 червня	20 000 дол. x 10,70 грн. = 214 000 грн.
31 грудня	20 000 дол. x 10,80 грн. = <u>216 000 грн.</u>
Разом:	430 000 грн.

Другий рік:

30 червня	20 000 дол. x 10,76 грн. = 215200 грн.
31 грудня	20 000 дол. x 10,68 грн. = <u>213600 грн.</u>
Разом:	428 800 грн.

Заборгованість за позикою буде відображена в балансі таким чином:

Перший рік:

1 січня	40 000 дол. x 10,60 грн. = 4 240 000 грн.;
31 грудня	40 000 дол. x 10,80 грн. = 4 320 000 грн.

Другий рік:

31 грудня	40 000 дол. x 10,68 грн. = 4 270 000 грн.
-----------	---

Відповідно в результаті зміни валютного курсу отримаємо:

- збиток у першому році в сумі ($4\,320\,000 - 4\,240\,000$) = 80 000 грн.;
- прибуток у другому році в сумі ($4\,272\,000 - 4\,320\,000$) = 48 000 грн.

Виходячи з цього, у звіті про прибуток будуть відображені такі суми:

Перший рік:

Витрати на відсотки за позикою	430 000 грн.
Збиток (прибуток) від курсових різниць	80 000 грн.

Другий рік:

Витрати на відсотки за позикою	428 800 грн.
Збиток (прибуток) від курсових різниць	48 000 грн.

Наприклад. Українське підприємство «Сігма» перерахувало для продажу валюту в сумі 1000 USD. Курс НБУ на дату перерахування валюти – 10,6 грн. / USD. Курс продажу валюти – 10,8 грн. / USD. Комісія банку становила – 130 грн.

1. Списана валюта для продажу (курс USD – 10,6 грн.) 1000/ 10600.
2. Визнаний дохід на суму коштів, що надійшли на рахунок (курс USD – 10,8 грн.) 10800 грн.
3. Відображена собівартість реалізованої валюти (курс USD – 10,6 грн.) 10600 грн.
4. Нараховано суму комісійних банку 130 грн.
5. Списано на фінансовий результат дохід від продажу валюти 10800 грн.
6. Списано на фінансовий результат собівартість проданої валюти 10600 грн.
7. Списано на фінансовий результат витрати, пов'язані з придбанням валюти 130 грн.
8. Визначено фінансовий результат (прибуток) 70 грн.



Рис. 5.2. Відображення курсових різниць згідно з МСБО 21

5.3. Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання

Фінансові звіти підприємства, функціональна валюта якого не є валютою гіперінфляційної економіки, слід переводити в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

– переведення активів і зобов'язань здійснюється за курсом закриття на відповідну звітну дату;

– доходи і витрати повинні бути переведені за валютним курсом на дату здійснення операцій. При цьому з практичною метою для переведення статей доходів і витрат часто застосовують курс, наближений до валютних курсів на дату операцій, а саме середній курс. Однак за умов значного коливання валютних курсів використання середнього курсу за певний період не є прийнятним;

– всі курсові різниці, які виникають у результаті переведення, слід визнавати в складі іншого сукупного прибутку.

Така курсова різниця є результатом:

– застосування різних курсів для перерахунку статей доходів і витрат (історичний курс) та статей активів і зобов'язань (курс закриття);

– різниці в оцінці чистих інвестицій на початок звітного періоду, перерахованих за курсом на кінець попереднього звітного періоду і поточного звітного періоду.

Таблиця 5.3

Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання

Елементи звітності	Курс, що застосовується для перерахунку функціональної валюти, яка	
	не є валютою гіперінфляційної економіки	є валютою гіперінфляційної економіки
1	2	3
Активи і зобов'язання	Курс закриття	Курс закриття
Власний капітал (крім нерозподіленого прибутку)	Історичний курс	Курс закриття
Доходи і витрати	Історичний курс. У випадку незначного коливання валютних курсів і рівномірного здійснення операцій може бути застосовано середній курс	Курс закриття
Дивіденди	Історичний курс	Курс закриття

Статті фінансових звітів, складених у валюті гіперінфляційної економіки, слід спочатку скоригувати згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції», після чого перевести в іншу валюту

подання із застосуванням до всіх сум (активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат, враховуючи зіставну інформацію) курсу закриття на останню звітну дату.

Наприклад. Британське дочірнє підприємство компанії США мало стартовий капітал у сумі 100 тис. фунтів стерлінгів і протягом року отримало додатковий внесок у капітал 20 тис. фунтів стерлінгів. Інших операцій за звітний період не було.

Валютні курси 1 фунта стерлінгів за цей період за 1 дол. були такими:

На початок періоду 1,6 дол.

На кінець періоду 1,8 дол.

На дату внеску в капітал 1,7 дол.

Виходячи з наведених даних, розрахунок загальної курсової різниці від перерахунку чистих інвестицій у дочірнє підприємство матиме таким вигляд:

Власний капітал на початок звітного періоду перераховано за курсом на:

– початок періоду: 100 тис. фунт. ст. x 1,6 дол. = 160 тис. дол.;

– кінець періоду: 100 тис. фунт. ст. x 1,8 дол. = 180 тис. дол.

Курсова різниця становитиме 20 тис. дол. (180 тис. дол. – 160 тис. дол.).

Внесок у капітал перераховано за курсом на:

– дату внеску: 20 тис. фунт. ст. x 1,7 дол. = 34 тис. дол.;

– кінець періоду: 20 тис. фунт. ст. x 1,8 дол. = 36 тис. дол.

Курсова різниця становитиме 2 тис. дол. (36 тис. дол. – 34 тис. дол.).

Загальна курсова різниця становитиме 22 тис. дол. (20 тис. дол. + 2 тис. дол.).

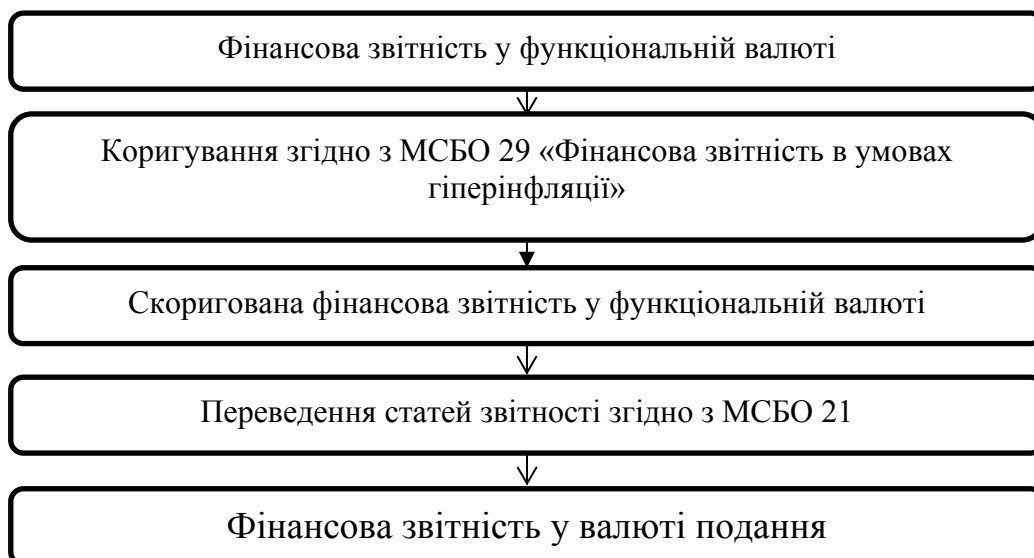


Рис. 5.3. Переведення фінансових звітів у функціональній валюті гіперінфляційної економіки

Якщо економіка перестає бути гіперінфляційною і підприємство припиняє застосування МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах

гіперінфляції» для перерахування фінансової звітності, то суми, визначені в одиниці виміру на дату припинення використання МСБО 29, слід розглядати як історичну собівартість для переведення у валюту подання.

5.4. Розкриття інформації про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності

Підприємство повинно розкривати інформацію про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності таким чином:

- суму курсових різниць, визнаних у складі прибутків або збитків, за винятком курсових різниць, які виникли в результаті оцінки фінансових інструментів за справедливою вартістю згідно з МСФЗ 9;
- чисті курсові різниці, які відображено в складі окремого компонента власного капіталу, і погоджені суми такої курсової різниці на початок та кінець звітного періоду.

Якщо валюта подання відрізняється від функціональної валюти, то цей факт необхідно зазначити разом з розкриттям функціональної валюти і вказати причини використання іншої валюти подання.

У випадку зміни функціональної валюти підприємства, яке звітує, або значної закордонної одиниці господарювання слід розкривати цей факт і причини зміни функціональної валюти.

Якщо підприємство подає фінансову звітність у валюті, яка відрізняється від функціональної валюти, то вона вказує на відповідність фінансових звітів МСФЗ, тільки якщо вони відповідають всім вимогам кожного стандарту і кожної інтерпретації застосовуваних стандартів, а саме методу переведення функціональної валюти у валюту подання, встановленого МСБО 21.

Якщо підприємство подає фінансову звітність або іншу фінансову інформацію у валюті, яка відрізняється від функціональної валюти або валюти представлення і не дотримується всіх вимог відповідності МСБО 21, то воно повинно:

- чітко визначити інформацію як додаткову інформацію для відокремлення її від інформації, погодженої з МСФЗ;
- розкрити валюту, в якій подається додаткова інформація;
- розкрити функціональну валюту підприємства і метод переведення, що використовується для визначення додаткової інформації.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Які підходи до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій слід розглядати згідно з МСБО 21?*
- 2. Як здійснюється визначення курсових різниць та валютних курсів?*
- 3. Як здійснюється переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання?*
- 4. Яким чином підприємство повинно розкривати інформацію про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності?*

ТЕМА 6. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ В ОКРЕМИХ ГАЛУЗЯХ І СФЕРАХ ДІЯЛЬНОСТІ

6.1. Облік будівельних контрактів:

- а) визначення і класифікація будівельних контрактів;*
- б) об'єднання і сегментування будівельних контрактів;*
- в) дохід від будівельного контракту;*
- г) витрати за будівельним контрактом;*
- д) визнання доходів і витрат за будівельним контрактом;*
- е) розкриття інформації за будівельним контрактом.*

6.2. Облік у сільському господарстві:

- а) сутність і результати сільськогосподарської діяльності;*
- б) визнання і оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції.*

6.3. Облік видобутку корисних копалин: розвідка запасів і оцінка корисних копалин:

- а) особливості видобувної галузі і сфера застосування МСФЗ 6;*
- б) визнання і оцінка активів видобутку;*
- в) розкриття інформації у фінансовій звітності про розвідку і оцінку корисних копалин.*

6.4. Застосування МСФЗ у телекомунікаційних компаніях:

- а) особливості діяльності підприємств зв'язку;*
- б) особливості визначення доходу в телекомунікаційних компаніях;*
- в) дохід від продажу мобільних телефонів;*
- г) дохід від проданих карток;*
- д) особливості обліку запасів, нематеріальних активів, основних засобів та вбудованих деривативів у телекомунікаційних компаніях;*
- е) згортання дебіторської і кредиторської заборгованостей за операторами зв'язку та інших розрахунків з контрагентами;*
- є) коригування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість за агентською схемою;*
- ж) особливості трансформації звітності телекомунікаційних компаній відповідно до МСФЗ.*

6.5. Застосування МСФЗ у торговельних компаніях:

- а) особливості діяльності торговельних компаній;*
- д) особливості обліку доходів, запасів, нематеріальних активів, основних засобів.*

6.6. Облік договорів страхування:

- а) суть і види договорів страхування;*
- б) визнання і оцінка страхових активів та зобов'язань;*
- в) вимоги до розкриття інформації, які викликають складнощі в страхових організаціях.*

6.7. Особливості застосування МСФЗ для малих та середніх підприємств:

- а) особливості діяльності підприємствах малого бізнесу;*
- б) сфера застосування МСФЗ для МСП;*
- в) визнання та облік доходу для малих та середніх підприємств.*

6.1. Облік будівельних контрактів

а) визначення і класифікація будівельних контрактів

Характер діяльності підрядних організацій, яка проводиться в рамках будівельних контрактів, має певні особливості, а саме: дата початку діяльності, передбачена контрактом, і дата завершення діяльності, як правило, припадають на різні звітні періоди. У зв'язку з цим в обліку будівельних контрактів виникають проблеми:

- дата визнання доходу від контракту;
- правильне визначення доходу;
- правильний розподіл доходів і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконувалися будівельні роботи.

Основні міжнародні загальноприйняті принципи обліку, які розглядають ці питання, викладено в МСБО 11 «Будівельні контракти», який переглянуто в 1993 р. Цей стандарт вступив у дію з 1 січня 1995 р., замінивши попередній стандарт МСБО 11 «Облік будівельних контрактів», затверджений у 1978 р. Переглянуті положення відмінили використання методу завершеного контракту.

МСБО 11 «Будівельні контракти» застосовується для відображення всіх будівельних контрактів у фінансовому обліку підрядної організації без обліку характеру і термінів контракту. Відповідно цей стандарт застосовується як до короткострокових, так і до довгострокових контрактів.

Підрядні організації здійснюють діяльність у рамках будівельних контрактів. Будівельний контракт (Construction Contract) – це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комплексу активів, які тісно взаємопов'язані і взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням і використанням.

Необхідно зазначити, що положення стандарту обмежують типову будівельну діяльність і не розглядають дослідження та виготовлення деяких активів (рис. 6.1).

За характером діяльності будівельний контракт може укладатися на:

- спорудження нових активів – одного активу (наприклад, будівля, трубопровід чи корабель) або кількох активів, які тісно взаємопов'язані або взаємозалежні за умовами проектування, технології чи функціонування, або за їх основним призначенням чи використанням (наприклад, контракти на спорудження переробних заводів);

- надання послуг, безпосередньо пов'язаних зі спорудженням активу (наприклад, надання послуг з керівництва проектом);

- знесення або відновлення активів, а також одночасне відновлення навколишнього середовища після знищення активів.

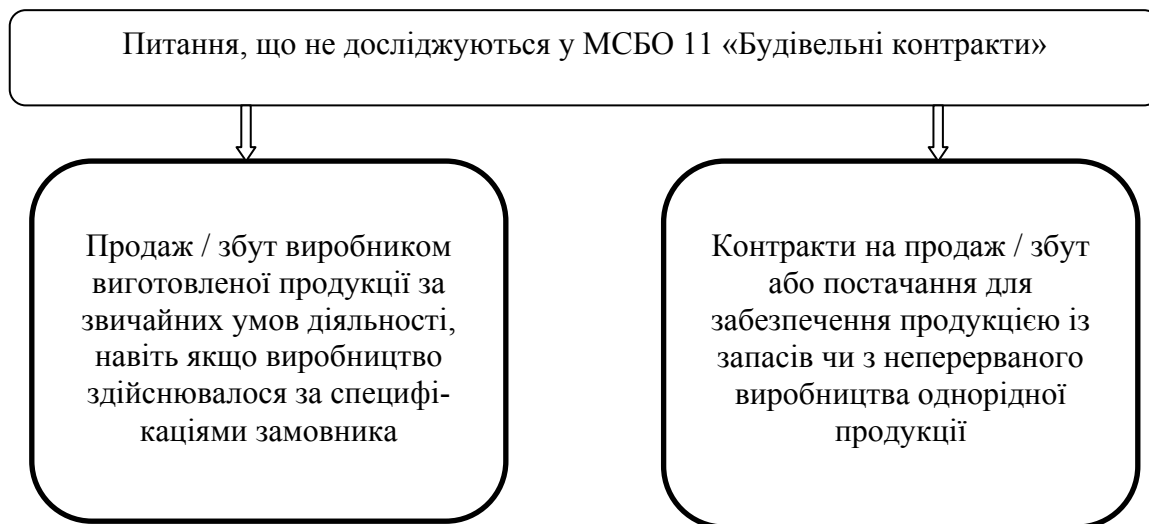


Рис. 6.1. Питання, що не досліджуються у МСБО 11 «Будівельні контракти»

Крім основних умов, укладений контракт повинен обов'язково передбачати:

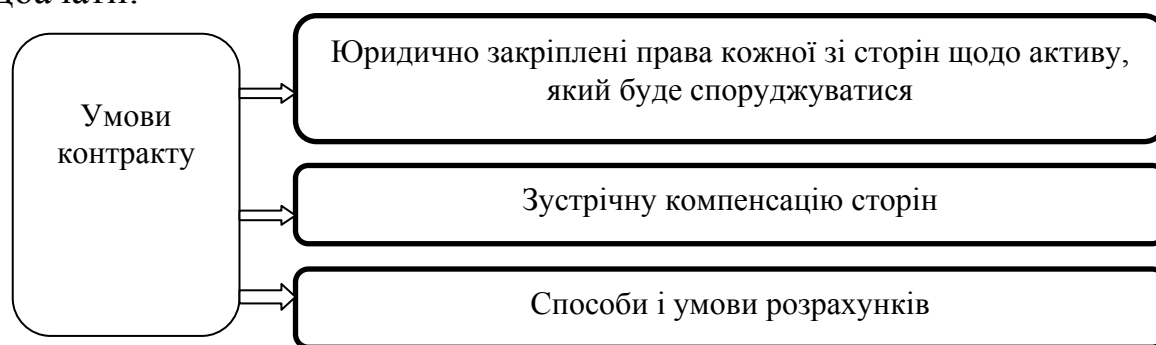


Рис. 6.2. Умови контракту

Для відображення в обліку доходів і затрат, пов'язаних з будівельними контрактами, у стандарті розглядається класифікація будівельних контрактів за такими ознаками:

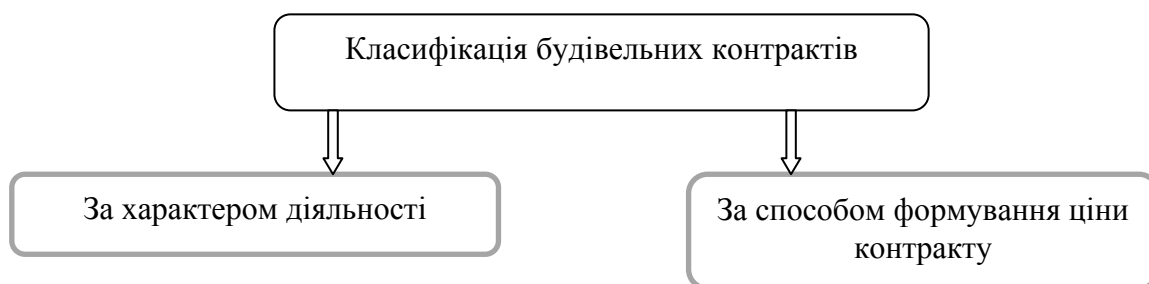


Рис. 6.3. Класифікація будівельних контрактів

За характером діяльності будівельний контракт може укладатися на:

– спорудження нових активів – одного активу (наприклад, будівля, трубопровід чи корабель) або кількох активів, які тісно взаємопов'язані чи взаємозалежні за умовами проектування, технології або функціонування

чи за їх основним призначенням або використанням (наприклад, контракти на спорудження переробних заводів);

– надання послуг, безпосередньо пов'язаних зі спорудженням активу (наприклад, надання послуг з керівництва проектом);

– знесення або відновлення активів, а також одночасне відновлення навколишнього середовища після знищення активів.

В МСБО 11 не наводиться розширене визначення складових контракту з надання послуг, які безпосередньо пов'язані з будівництвом активу. Незважаючи на це, контракти на надання послуг опосередковано пов'язані зі спорудженням активу, виключаються. У МСБО 18 «Дохід» сказано, що вимоги МСБО 11 переважно прийнятні для обліку надання послуг. МСБО 18 визначає порядок визнання лише доходу, а МСБО 11 визначає ще і порядок визнання витрат за контрактом.

МСБО 11 «Будівельні контракти», залежно від формування ціни за будівельним контрактом, виділяє (рис. 6.4):

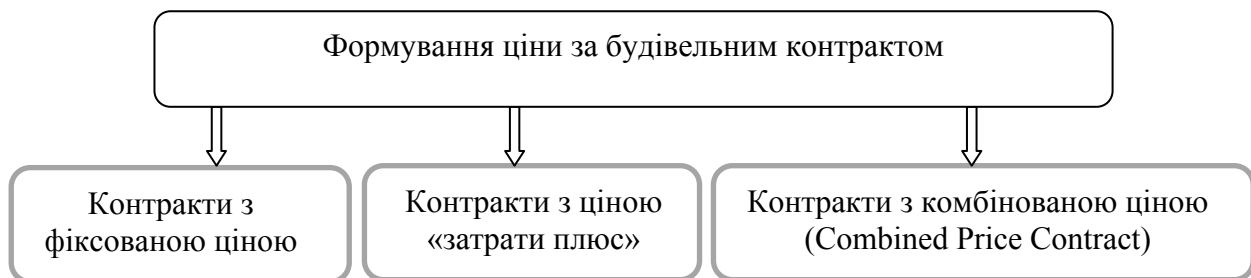


Рис. 6.4. Формування ціни за будівельним контрактом

Контракти з фіксованою ціною (Fixed Price Contract) – це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ціною за одиницю виготовленої продукції і який в окремих випадках може містити обумовлене контрактом збільшення витрат. У таких контрактах підприємство здатне досить точно визначити дохід, витрати від контракту і відповідно прибуток, який до цього часу ще точно не визначений.

Контракти з ціною «затрати плюс» (Cost Price Contract) – це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від цих витрат чи фіксована винагорода. За таких умов суми доходу і витрат за контрактом можуть бути ще не визначеними, а підприємство уже здатне достовірно визначити очікуваний прибуток.

У міжнародній практиці розрізняють два типи контрактів з ціною «затрати плюс»:

– контракт «затрати без винагороди» (Cost-Without-Fee Contract) – це контракт, за умовами якого підряднику відшкодовують допустимі або іншим чином визначені витрати без забезпечення винагороди. За таких умов відсоток додається на підставі понесених витрат;

– контракт «затрати плюс винагорода» (Cost-Plus-Fee Contract) – це контракт, за умовами якого підряднику відшкодовують витрати плюс передбачену винагороду. Ціна такого контракту визначається як сума відшкодованих витрат і винагороди. Винагорода є маржинальним прибутком (дохід мінус прямі витрати), заробленим від контракту.

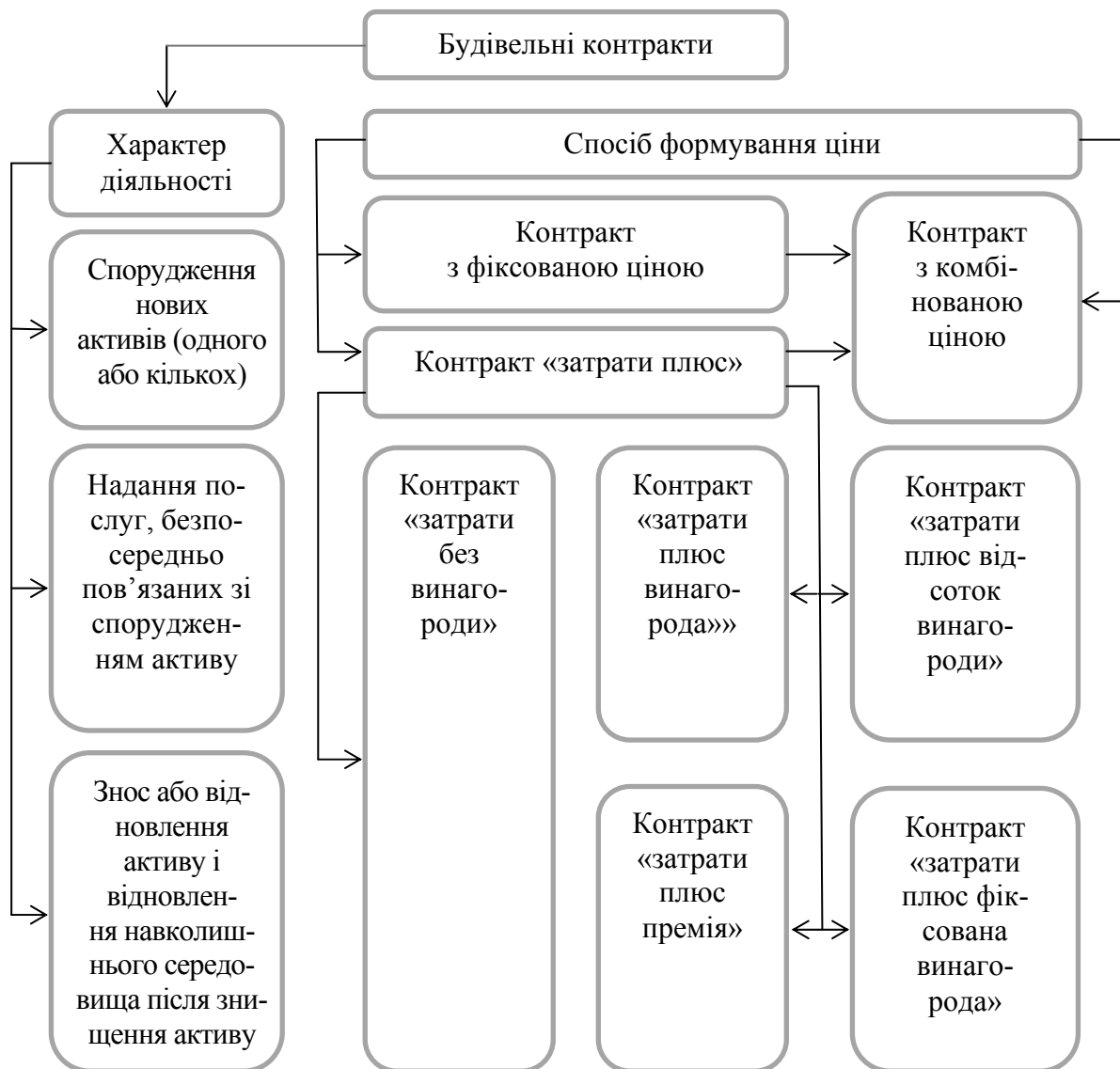


Рис. 6.5. Класифікаційні ознаки будівельних контрактів

Існує кілька можливих варіантів контрактів, складених на підставі контракту «затрати плюс винагорода». Зокрема, це:

– контракт «затрати плюс фіксована винагорода» (Cost-Plus-Fixed-Fee Contract) – за умовами цього контракту є фіксована грошова сума;

– контракт «затрати плюс премія» (Cost-Plus Award Contract) – за цим контрактом преміальні виплати, передбачені для підрядника, розраховуються на підставі своєчасного виконання проекту або після закінчення робіт за кошторисом;

– контракт «затрати плюс відсоток винагороди» (Cost-Plus-a-Percentage-Fee Contract) – за умовами цього контракту змінні бонусні

платежі будуть додаватися до основного платежу підрядника на підставі встановлених критеріїв.

Окремі будівельні контракти можуть містити характеристики і контрактів з фіксованою ціною, і контрактів з ціною «затрати плюс». Прикладом такого контракту може бути контракт «затрати плюс» з погодженою максимальною ціною.

Відмінності між різними типами контрактів є важливими при визначенні очікуваного результату контракту.

б) об'єднання і сегментування будівельних контрактів

Положення МСБО 11 у більшості випадків застосовують окремо до кожного будівельного контракту. В обліку відображається один контракт, за яким здійснюється накопичення доходів і витрат для визначення прибутку.

Згідно з МСБО 11, для відображення суті контракту або групи контрактів необхідно один контракт поділяти на компоненти чи об'єднувати окремі контракти.

Розподіл (сегментування) контрактів (Segmenting Contracts) – це процес поділу великих частин на менші для здійснення облікових процедур. Якщо контракт поділено, то дохід може бути віднесеним до різних елементів або стадій з метою досягнення різних показників прибутковості, базуючись на відповідній вартості кожного елемента або стадії здійснення оцінки загального доходу від контракту. Згідно з МСБО 11, контракт може охоплювати ряд активів. Спорудження кожного активу повинно розглядатися як окремий контракт при виконанні певних умов (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Поділ будівельних контрактів

Об'єкт обліку	Компонентність	Обмеження
Окремий будівельний контракт на спорудження кожного активу	Будівельний контракт охоплює ряд активів.	На спорудження кожного активу підрядником були подані окремі пропозиції.
		Кожний актив був предметом окремих переговорів, підрядник і замовник мали можливість прийняти або відхилити ту частину контракту, яка стосується кожного активу.
		Можуть бути визначені затрати і доходи кожного активу.

Група контрактів може бути об'єднана (Combining Contracts), якщо вони настільки тісно взаємопов'язані, що фактично є частиною одного проекту із загальною нормою прибутку.

Незважаючи на те, що контракти укладені з одним замовником чи кількома, група контрактів буде об'єднана і розглядатиметься як один контракт, якщо виконуються певні умови (табл. 6.2).

Таблиця 6.2

Об'єднання будівельних контрактів

Об'єкт обліку	Компонентність	Обмеження
Об'єднаний будівельний контракт	Група контрактів	Група контрактів обговорювалася як один пакет.
		Контракти настільки взаємопов'язані, що фактично є частиною одного проекту із загальною нормою прибутку.
		Контракти виконуються одночасно або в безперервній послідовності.

Наприклад. Компанія «BUD-ERRA» має три незавершених контракти на кінець 2013 р. Всі контракти розпочато в 2013 р. Загальні доходи і витрати за усіма контрактами, а також ступінь завершення робіт за контрактами за станом на 31 грудня 2013 р. становлять:

Таблиця 6.3

Доходи і витрати за контрактами (тис. грн.)

	Контракт			Разом
	1-й	2-й	3-й	
Загальний дохід за контрактом	580	2080	1920	4580
Загальні витрати за контрактом	440	1800	1400	3640
Очікуваний прибуток (збиток)	140	280	520	940
Затрати, понесені на 31.12.2013 р.	176	1440	1400	3016
Ступінь завершеності робіт, %	40	80	100	82

Якщо кожний контракт розглядається окремо, то компанія «BUD-ERRA» за 2013 р. визнає такі суми прибутків і збитків:

Таблиця 6.4

Доходи і витрати за контрактами (тис. грн.)

Контракт	Відсоток завершення	Відсоток визнання прибутків (збитків)	Прибуток (збиток), тис. грн.	
			розрахунок	Прибуток (збиток)
Перший	40	40	40 x 140 / 100	56
Другий	80	80	80 x 280 / 100	224
Третій	100	100	100 x 520 / 100	520
Разом	x	x	x	800

Якщо всі контракти об'єднані і розглядаються як один контракт, то компанія «BUD-ERRA» за 2013 р. визнає очікуваний прибуток у розмірі 940 тис. грн.

в) дохід від будівельного контракту

Основним елементом доходу від контракту є початкова сума узгодженого доходу, включена в будівельний контракт.



Рис. 6.6. Складові доходу будівельного контракту

Елементами доходу є: початкова сума доходу, погоджена в контракті; відхилення; претензії; заохочувальні виплати.

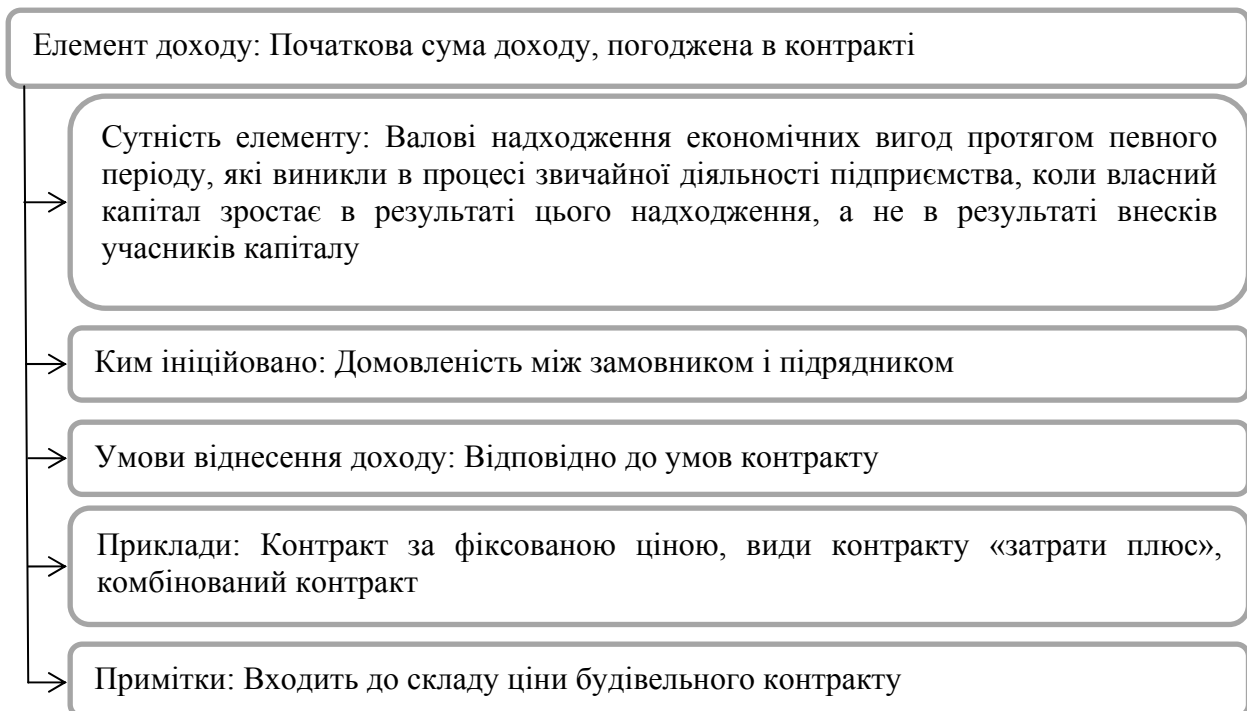


Рис. 6.7. Елемент доходу: початкова сума доходу, погоджена в контракті

Сутність початкової суми доходу: валові надходження економічних вигод протягом певного періоду, які виникли в процесі звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу. Відповідно до умов контракту та домовленості між замовником і підрядником узгоджено контракт (за фіксованою ціною, види контракту «затрати плюс», комбінований контракт).

Відхилення від умов контракту в той чи інший бік є модифікацією первинного контракту. Відхилення фактично змінюють положення контракту без доповнення новими положеннями, вони можуть бути ініційовані і підрядником, і замовником. Відхилення (Variations) спричиняють зміни в специфікаціях або проектах, методах або способах виконання, засобах обслуговування, матеріалах, будівельних майданчиках і періодах завершення робіт.

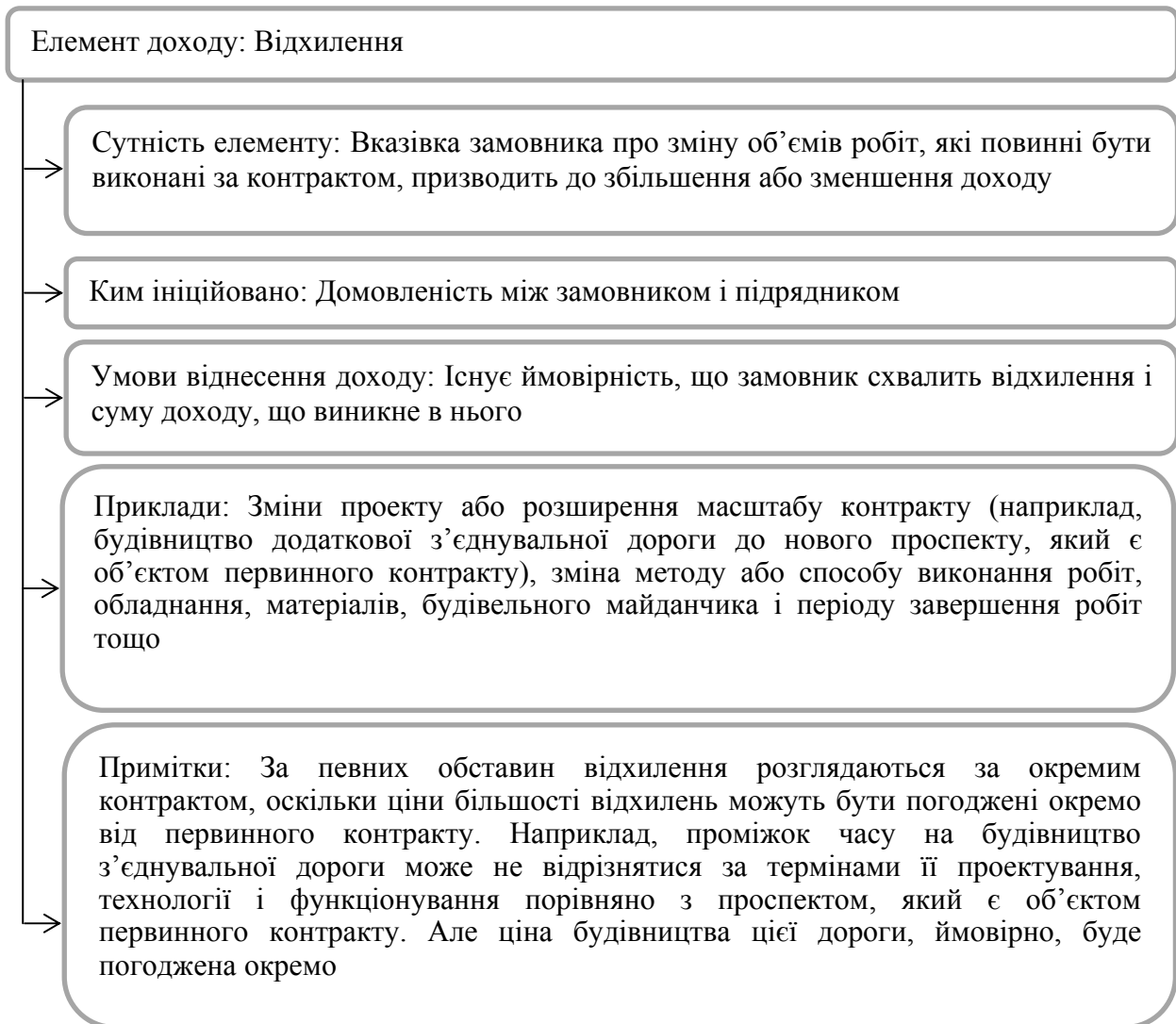


Рис. 6.8. Відхилення від умов контракту

Вказівка замовника про зміну об'ємів робіт, які повинні бути виконані за контрактом, приводить до збільшення або зменшення доходу. При цьому обов'язково має бути досягнута домовленість між замовником і підрядником. Звичайно, існує ймовірність, що замовник схвалить відхилення і суму доходу, що виникне в нього. Однак якщо компромісу не досягнуто, то необхідно за певних обставин відхилення розглядати за

окремим контрактом, оскільки ціни більшості відхилень можуть бути погоджені окремо від контракту.

Відхилення від умов контракту дають можливість для виставлення обґрунтованих претензій. Претензії можуть виникати внаслідок: затримок з вини замовника; помилок, допущених замовником у специфікації або в проекті; інших причин, які стосуються контракту. Як результат вони призводять до збільшення витрат, не передбачених ціною контракту.

На відміну від відхилень, претензії (Claims) пов'язані з додатковими сумами, які підрядник старається отримати як компенсацію витрат, не включених у початкову ціну контракту.

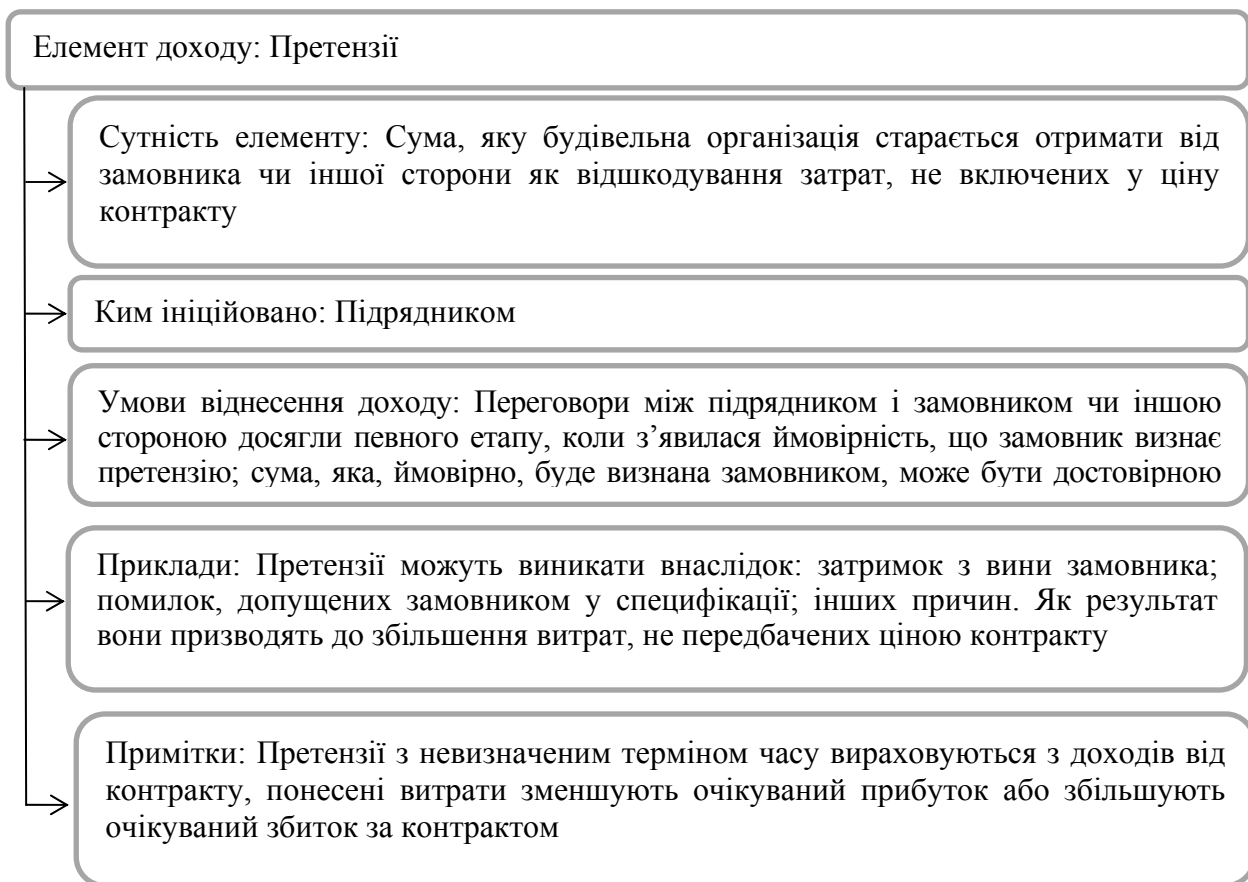


Рис. 6.9. Претензії

Зміна розміру доходу, що виник у результаті претензії, має високий ступінь невизначеності і часто залежить від результатів переговорів. Важливим для визначення претензій є те, що проміжок часу погашення останніх може бути невизначеним, при цьому понесені додаткові витрати повинні включатися в ціну контракту.

Претензії з невизначеним терміном часу вираховуються з доходів від контракту, понесені витрати зменшують очікуваний прибуток або збільшують очікуваний збиток за контрактом.

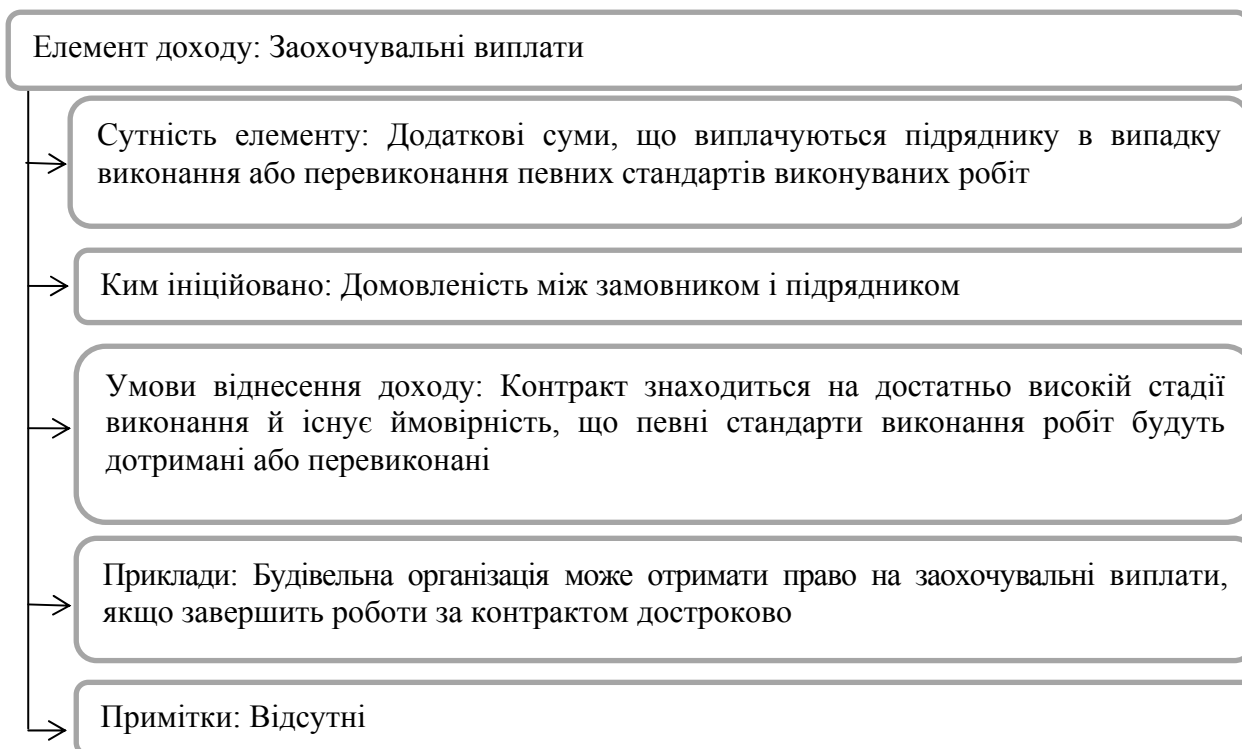


Рис. 6.10. Заохочувальні виплати

г) витрати за будівельним контрактом

Виходячи з того, що затрати за будівельним контрактом вимірюються на підставі виробничої собівартості, в МСБО 11 «Будівельні контракти» виділяють такі основні категорії витрат:

- витрати, безпосередньо пов’язані з конкретним контрактом (прямі витрати);
- витрати, які відносяться до діяльності за контрактом загалом і можуть бути віднесені на визначений контракт;
- інші витрати, що відшкодовуються замовником.

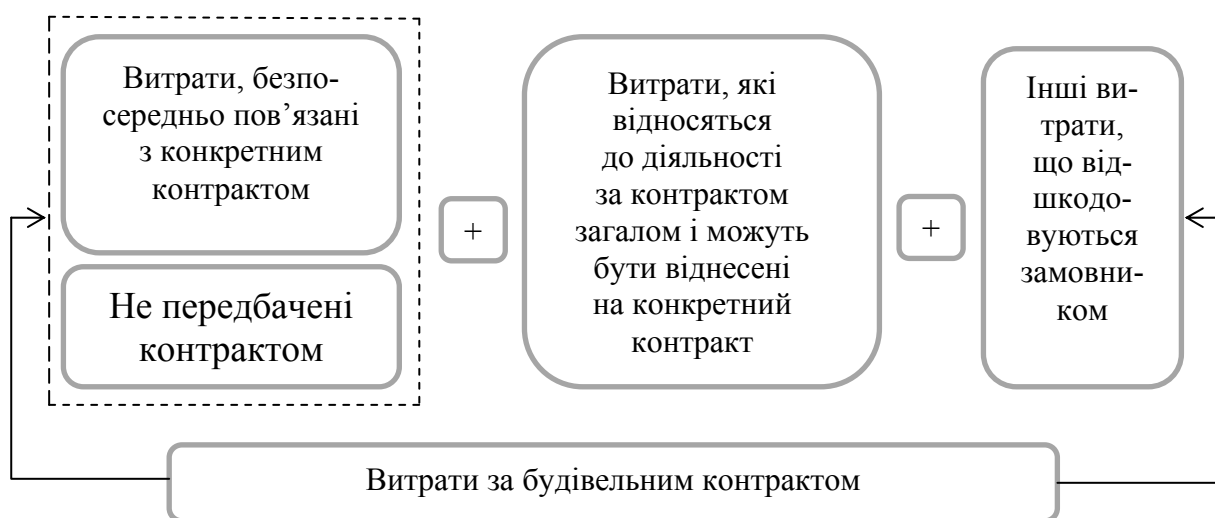


Рис. 6.11. Складові витрат за будівельним контрактом

Витрати, безпосередньо пов'язані з будівельним контрактом, можуть бути зменшені випадковим доходом, якщо такий дохід не включено в дохід від контракту.

Наприклад, витрати на матеріали, використані в будівництві, можуть бути зменшені на суму доходу від продажу надлишків матеріалів; витрати на амортизацію основних засобів, що використовуються для виконання умов контракту, зменшені на суму доходу від реалізації основних засобів під час закінчення контракту.

Якщо витрати не можуть бути розподілені на контракти і віднесені до конкретної діяльності, вони виключаються з витрат за будівельним контрактом.

Такі витрати включають:

- загальні адміністративні витрати, відшкодування яких не передбачено в контракті;
- витрати на реалізацію;
- витрати на дослідження і розробки, відшкодування яких не передбачено в контракті;
- амортизацію незадіяних пристроїв і обладнання, які не використовуються при виконанні певного контракту.

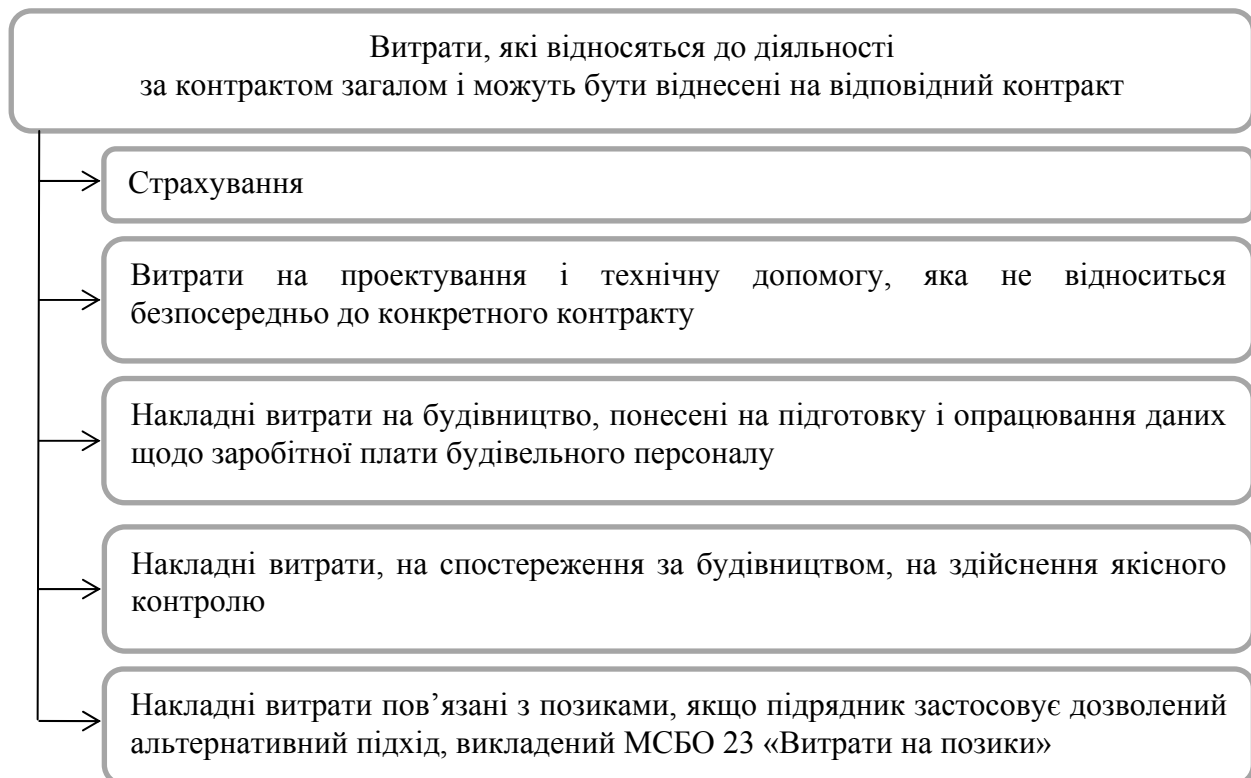


Рис. 6.12. Витрати, які відносяться до діяльності за контрактом загалом

МСБО 11 «Будівельні контракти» розглядає витрати за будівельними контрактами за принципом формування виробничої собівартості. Разом з тим, витрати за будівельними контрактами включають витрати, які відносяться до контракту за період від дати його укладання до дати кінцевого завершення.

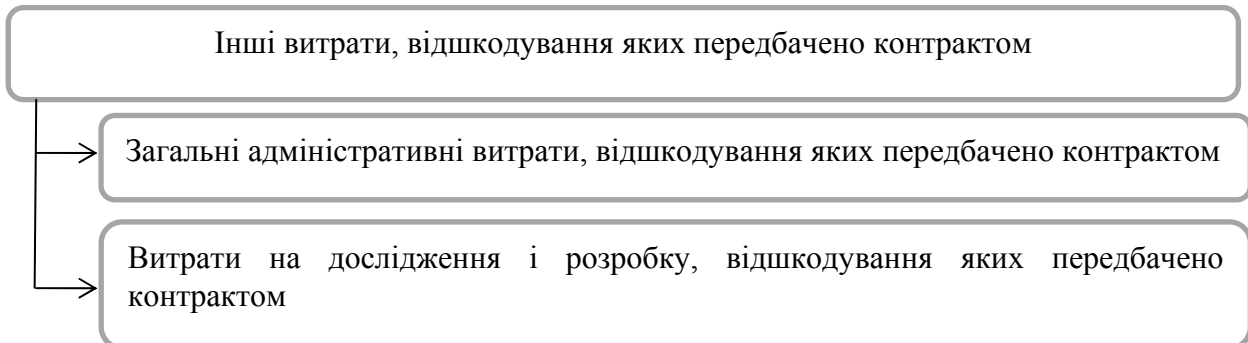


Рис. 6.13. Інші витрати, відшкодування яких передбачено контрактом

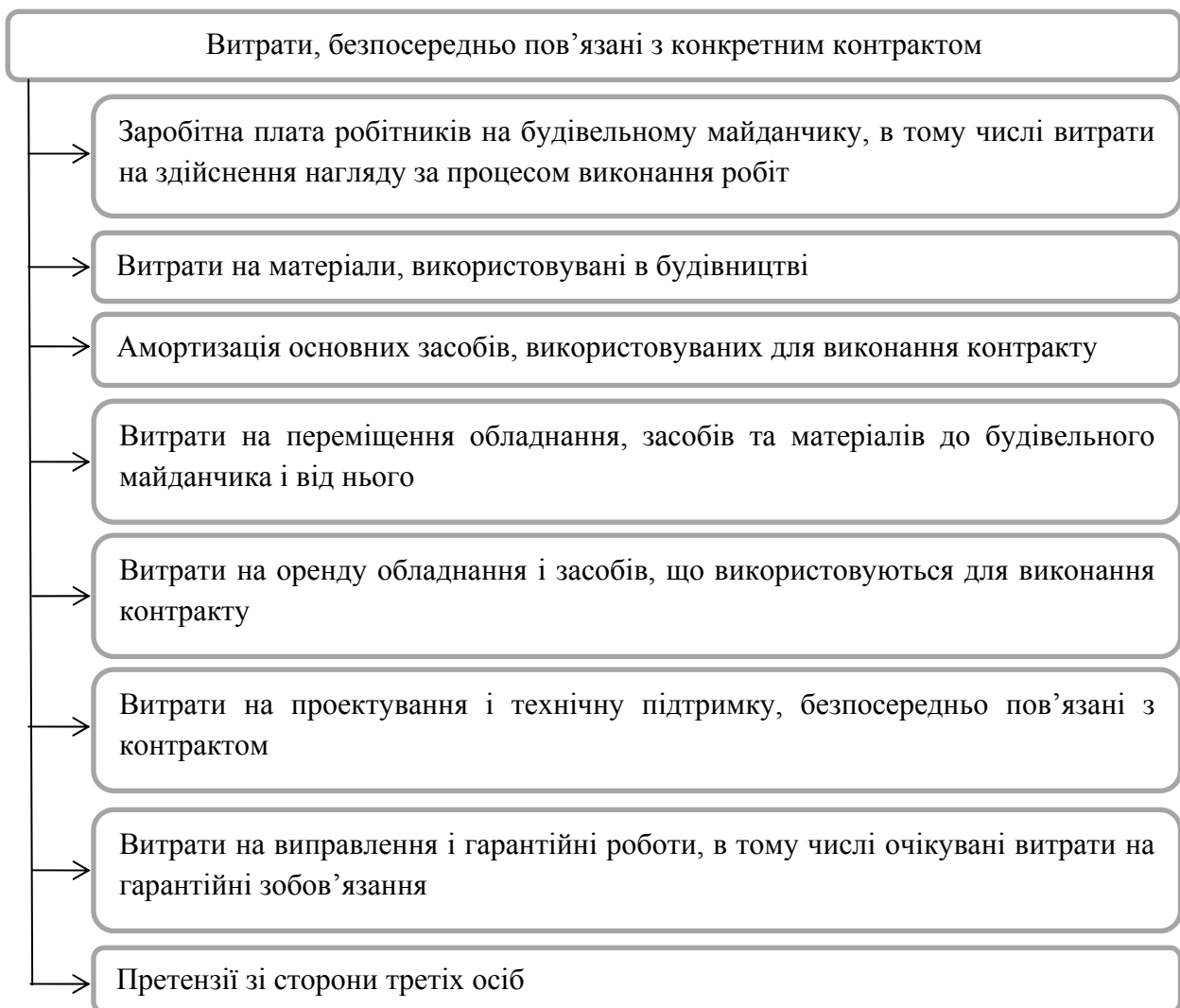


Рис. 6.14. Витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом

Для визнання доходів і витрат важливо розглянути витрати за періодами виконання будівельного контракту.

Враховуючи цю ознаку, витрати за контрактом можуть бути поділені на дві категорії:

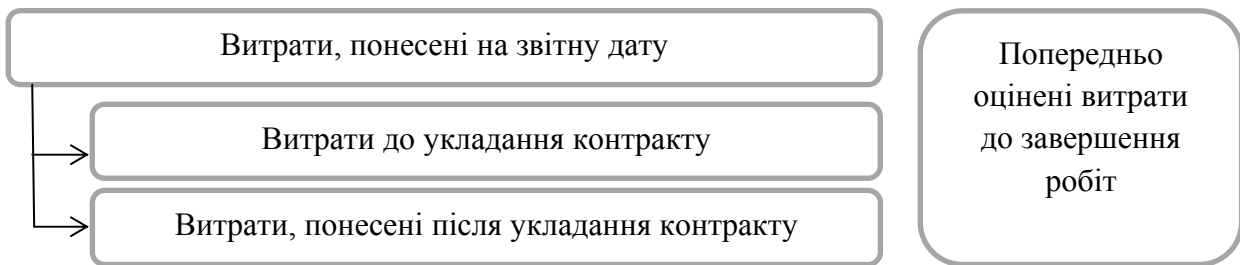


Рис. 6.15. Попередньо оцінені витрати до завершення робіт

Витрати до укладання контракту (Pre-Contract Costs) – це витрати, безпосередньо пов’язані з контрактом і понесені на його забезпечення. Вони враховуються як частина витрат за контрактом з очікуванням, що контракт буде укладено і ці затрати будуть відшкодовані за окремими проміжними рахунками.

Проміжні рахунки (Progress Billing) – це рахунки, виставлені за виконані роботи за контрактом, незалежно від того, чи були вони оплачені замовником.

Критерії визнання таких витрат:

- вони можуть бути визначені окремо;
- вони можуть бути достовірно обраховані;
- існує ймовірність, що контракт буде укладено.

Витрати до укладання контракту включають:

- витрати на проектування;
- витрати на дослідження нових процесів;
- витрати на укладання контракту;
- інші витрати (будуть відшкодовані у випадку підписання контракту).

Якщо витрати понесені в період, що передує періоду укладання контракту, то вони не включаються у витрати за контрактом і визнаються як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Витрати за контрактом, понесені після підписання контракту (Contract Costs Incurred After the Acceptance), – це витрати, понесені до завершення проекту, а також капіталізовані на рахунку «Незавершене будівництво».

Попередньо оцінені витрати до завершення (Estimated Costs to Complete) – це попереджувальні витрати, необхідні для завершення проекту у визначений час. Вони будуть включати ті ж елементи, що і початкові загальні попередньо оцінені витрати за контрактом, та базуватимуться на цінах, розрахованих під впливом понесених витрат. Останні оцінки будуть використані для визначення незавершених робіт по відношенню до завершених.

д) визнання доходів і витрат за будівельним контрактом

Результатом будівельного контракту може бути прибуток або збиток.

Прибуток – це сума перевищення доходу від контракту над затратами від контракту. Збиток – це сума перевищення затрат над доходами від контракту. Для оцінки результату будівельного контракту не завжди суттєво, щоб суми доходу і затрат за контрактом були відомі, особливо у випадку укладання контракту «затрати плюс».

Здійснення достовірної оцінки результату контракту залежить від видів будівельних контрактів за способом формування ціни.

Інформацію про ступінь виконання будівельного контракту і про результати робіт за визначений період забезпечує метод відсотка завершених робіт (Percentage-of-Completion Method). Цей метод ґрунтується на концепції (в економічному розумінні), яка розглядає виконання робіт за контрактом як фактичний безперервний продаж (передачу права власності), який здійснюється у формі незавершених робіт.

Згідно з принципом періодичності, підрядник оцінює на дату балансу результат (це може бути і загальний прибуток, і збиток), який буде визначений за контрактом. Частиною цього процесу є оцінка відсотка завершення контракту. Якщо підрядник має можливість достовірно оцінити результат контракту, то до загального доходу (враховуючи відхилення в роботі за контрактом, претензії і заохочувальні платежі) та очікуваних витрат, пов'язаних з контрактом, застосовується попередня оцінка відсотка завершення для визначення суми доходу і затрат, визнаних у періоді. Якщо підрядник очікує, що результатом виконання контракту буде збиток, то він визнає це негайно. Очікувані затрати за контрактом включають затрати, які безпосередньо пов'язані з конкретними контрактами; затрати, які відносяться до діяльності за контрактом загалом і можуть бути віднесені на конкретний контракт; інші витрати, які несе замовник, згідно з умовами контракту.

Згідно з цим методом, доходи від контракту зіставляють із затратами за контрактом, понесеними в процесі досягнення певного етапу завершення робіт. Результатом зіставлення є відображення у звітах доходів, витрат і прибутку, які можна віднести на закінчену частину робіт.

Метод відсотка завершення робіт застосовують на кумулятивній основі в кожному звітному періоді до поточних оцінок доходу і витрат контракту. Тому накопичений дохід від контракту, витрати і прибуток, які визначаються на кінець періоду, вимірюються на основі релевантного виміру незавершених робіт по відношенню до завершених. З цих накопичених підсумків вираховуються відповідні суми, записані на початок періоду. Залишки підсумків різниць записують у поточному періоді.

Слід зазначити, що результат будівельного контракту може бути достовірно оцінений лише у випадку, коли існує ймовірність того, що

підрядник отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом. Ймовірність отримання економічної вигоди буде відсутня за контрактами, які:

- не є повністю пов'язаними;
- виконання яких залежить від результату очікуваного судового рішення або законодавчого акта;
- стосуються активу, який, ймовірно, буде конфісковано (реприватизовано).

Відповідно до МСБО 11 «Будівельні контракти», неприйнятним є метод завершеного контракту (Completed Contract Method), за яким всі доходи і витрати (або прибутки) за контрактом визнаються, коли контракт повністю виконаний.

Для відображення контрактної (проектної кошторисної) вартості виконаних робіт за контрактом, за яким виставлені рахунки замовнику, використовується пасивний рахунок «Проміжний рахунок». Записи на цьому рахунку здійснюються таким чином:

- протягом звітного періоду за кредитом рахунка відображається контрактна вартість виконаних робіт, на які виставлено рахунки;
- протягом звітного періоду за дебетом рахунка відображаються суми, які надійшли в оплату за виконані роботи;
- після виконання робіт рахунок закривається на загальну вартість контракту (в кореспонденції з рахунком «Незавершене будівництво»).

Якщо при зіставленні рахунків дебетове сальдо рахунка «Незавершене будівництво» перевищує кредитове сальдо рахунок «Проміжні рахунки», то різниця розглядається як поточні активи. Якщо кредитове сальдо рахунка «Проміжні рахунки» перевищує дебетове сальдо рахунка «Незавершене будівництво», то різниця розглядається як поточні зобов'язання.

Активи і зобов'язання не будуть відшкодовані за відсутності відповідних прав. Поряд з цим нетто-залишок за дебетом деяких контрактів не буде відшкодовано за рахунок нетто-залишку за кредитом за іншими контрактами. Винятком є залишок, пов'язаний з контрактами, які відповідають критеріям об'єднаних контрактів.

При застосуванні методу відсотка завершення робіт визначення прибутку не буде ґрунтуватися на авансах чи проміжних рахунках. Надходження коштів і виставлення проміжних рахунків базується на умовах контракту, що визначає ступінь завершення контракту.

Для контрактів з фіксованою ціною і «затрати плюс» етап завершення контракту може бути оцінено на дату складання балансу. На практиці проміжні рахунки чи аванси, отримані від замовника, не є показниками відсотка завершення контракту, оскільки вони швидше призначені для фінансування діяльності підрядника, ніж для оцінки роботи, виконаної за контрактом.

З метою визнання заробленого доходу на звітну дату необхідне виконання таких умов:

- існує ймовірність, що підрядник отримає майбутні економічні переваги;
- сума економічних переваг може бути достовірно оцінена.



Рис. 6.16. Аналіз виконання операцій за будівельним контрактом

Існує ряд методів для здійснення оцінки відсотка завершення робіт. Підрядник використовує той з них, який забезпечує достовірне визначення обсягів виконаних робіт. Залежно від характеру контракту, методи можуть враховувати:

- визначення співвідношення затрат за контрактом, понесених при виконанні робіт на певну дату і попередньо оціненої суми сукупних затрат за контрактом (метод «затрати до затрат»);
- огляд виконаних робіт;
- закінчення фізичної частини робіт за контрактом (інша назва «частина завершених робіт»).

Кожний з цих методів можна розглядати як один з двох: або як метод «затрат», або як метод «результату».

Сума доходу, визнана в періоді, розраховується із застосуванням попередньої оцінки відсотка завершення на звітну дату балансу до загальної суми доходу від контракту.

Якщо існує ймовірність відшкодування затрат за контрактом, то ці затрати визнаються як затрати негайно. МСБО 11 «Будівельні контракти» наводяться такі приклади будівельних контрактів, за якими ймовірність відшкодування понесених затрат відсутня і в яких затрати за контрактом слід визнавати як затрати негайно:

- повністю не захищені правовим захистом, тобто ті контракти, юридичне обґрунтування яких викликає великі сумніви;
- завершення яких залежить від результату судового рішення або законодавчого акта;
- які відносяться до власності, яка ймовірно буде конфіскована за рішенням суду або реприватизована;
- замовник не може виконати свої зобов'язання за контрактом;
- підрядник не в змозі виконати контракт чи свої зобов'язання за ним.

Очікуваний збиток до завершення контракту є результатом перевищення попередньо оцінених загальних затрат за контрактом або попередньо оціненого загального доходу за контрактом. Попередньо оцінені загальні затрати будуть враховувати прямі витрати та витрати, які відносяться до діяльності за контрактом загалом і можуть бути віднесені на конкретний контракт. Інші фактори, які можуть бути розглянуті при визначенні збитку за контрактом, – це штрафи і винагороди (заохочення), невідшкодовані затрати, відхилення та претензії.

Очікуваний збиток слід визнавати затратами негайно. Величина очікуваного збитку є очікуваним прибутком за контрактом загалом і визначається незалежно від:

- того, чи були розпочаті роботи за контрактом;
- ступеня завершення робіт за контрактом;
- величини очікуваних прибутків, які передбачається отримати від інших контрактів, що не розглядались як окремий будівельний контракт.

е) розкриття інформації за будівельним контрактом

Якщо підприємство визнає дохід, використовуючи метод відсотка завершення для контрактів, які відповідають всім критеріям, вказаним у МСБО 18.4, на довготривалій основі як незавершене будівництво, то необхідне таке розкриття:

– як підприємство визначає, які контракти відповідають всім критеріям, вказаним у МСБО 18.4, на довготривалій основі як незавершене будівництво;

– сума доходу, що виник від таких домовленостей за період;

– методи, що використовуються для визначення етапу завершення незакінченого контракту.

Для будь-яких контрактів, які є незавершеними на звітну дату, вимагається також розкриття інформації про:

– сукупну суму понесених витрат і визнаних прибутків (без визнаних збитків) до дати;

– суму отриманих авансів.

6.2. Облік у сільському господарстві

а) сутність і результати сільськогосподарської діяльності

Особливості обліку сільськогосподарської діяльності, подання і розкриття інформації про неї у фінансовій звітності визначає МСБО 41 «Сільське господарство». Цей стандарт було затверджено у грудні 2001 р., і він вступив у дію для фінансових звітів за період з 1 січня 2003 р.

МСБО 41 «Сільське господарство» застосовується для обліку:

а) біологічних активів;

б) сільськогосподарської продукції на момент збору врожаю;

в) державних грантів, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю і підпадають під дію цього стандарту.

МСБО 41 «Сільське господарство» не поширюється на інші статті, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю, тому для обліку цих статей слід застосовувати відповідні міжнародні стандарти.

Таблиця 6.5

Стандарти, що застосовують для обліку сільськогосподарської діяльності

Об'єкт	Застосовуваний МСБО
Земля, яка використовується в сільськогосподарській діяльності	МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»
Нематеріальні активи, пов'язані із сільськогосподарською діяльністю	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
Сільськогосподарська продукція в переробці	МСБО 2 «Запаси»

В 2003, 2004 і 2008 р. у текст МСБО 41 «Сільське господарство» були внесені незначні зміни, пов'язані з переглядом МСБО 1, МСБО 2, МСБО 21, прийняттям МСФЗ 5 та погодженням термінології, яка застосовується в МСФЗ. Останні зміни в текст МСБО 41 було внесено в 2011 р. у зв'язку з впровадженням МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».

МСБО 41 визначає сільськогосподарську діяльність (Agriculture Activity) як управління підприємством біологічної трансформації біологічних активів для продажу в сільськогосподарську продукцію або додаткові біологічні активи.

До сільськогосподарської діяльності належать: тваринництво, лісництво, вирощування однорічних і багаторічних рослин, фруктових садів, насаджень, квітництво та водне господарство (зокрема, і риборозведення).

Різноманітним видам сільськогосподарської діяльності властиві спільні риси:

- здатність змінюватися;
- управління змінами;
- оцінка змін.

Біологічний актив (Biological Asset) – це живі тварини або рослини, здатні до біологічної трансформації.

Біологічна трансформація (Biological Transformation) охоплює процеси росту, дегенерації, продуціювання і відтворення, що передбачають якісні та кількісні зміни біологічних активів.

Результатом біологічної трансформації є зміни кількості й якості існуючих біологічних активів, нові біологічні активи і сільськогосподарська продукція.

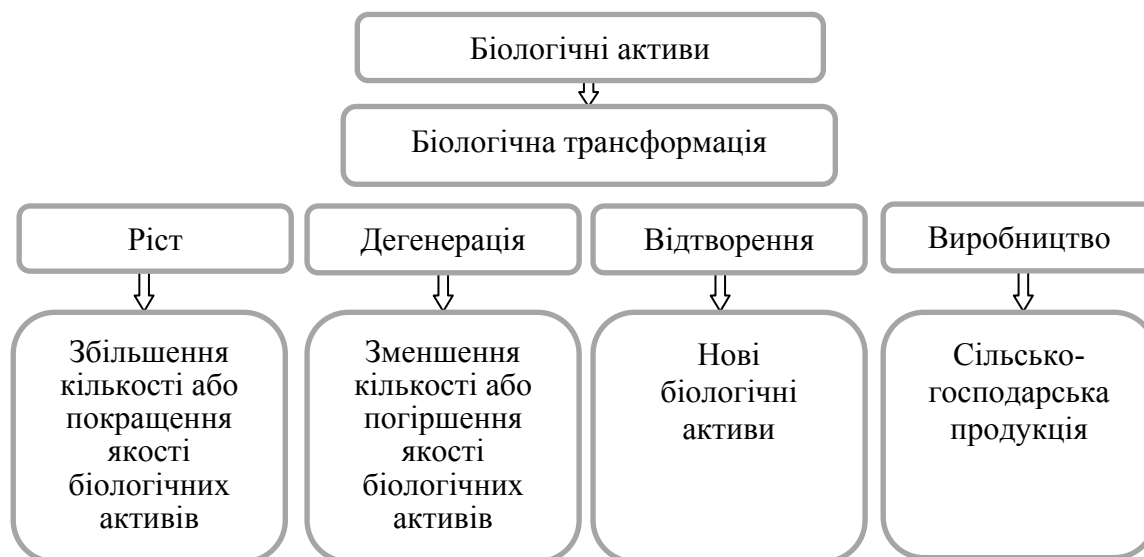


Рис. 6.17. Суть і результати біологічної трансформації

Згідно, з МСБО 41, сільськогосподарська продукція (Agriculture Produce) – це зібраний врожай біологічних активів підприємства.

Відповідно врожай (Harvest) означає розмежування продукції і біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

Оскільки МСБО 41 не поширюється на переробку сільськогосподарської продукції, після збору врожаю слід чітко розрізняти біологічні активи, сільськогосподарську продукцію і продукти її переробки.

З метою правильного ведення обліку біологічні активи поділяються на види:

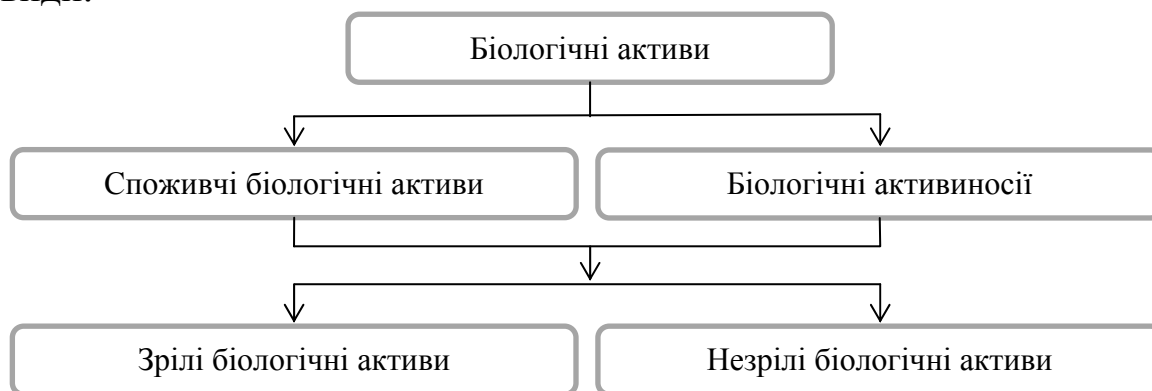


Рис. 6.18. Класифікація біологічних активів

Споживчі біологічні активи (Consumable Biological Assets) – це біологічні активи, з яких збирають врожай у вигляді сільськогосподарської продукції або які продаються як біологічні активи.



Рис. 6.19. Біологічні активи, сільськогосподарська продукція і продукти, які є результатом переробки після збору врожаю, згідно з МСБО 41

Біологічні активи-носії (Bearer Biological Assets) – це всі біологічні активи, відмінні від споживчих. Прикладами таких активів є худоба для отримання молока, виноградники, фруктові дерева і ліс, з якого отримують дрова, а насадження залишають.

Зрілі біологічні активи (Mature Biological Assets) – це активи, які набули ознаки того, що їх можна зібрати як врожай (для споживчих біологічних активів), або ті, з яких можна періодично збирати врожай (для біологічних активів-носіїв).

Біологічні активи, які не набули вказаних ознак, відповідно належать до незрілих біологічних активів (Immature Biological Assets).

б) визнання і оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції

Біологічний актив або сільськогосподарський продукт слід визнавати активом лише за наявності всіх наведених нижче умов:

- підприємство контролює актив у результаті минулих подій;
- існує можливість отримання підприємством майбутніх економічних вигод, пов'язаних з цим активом;
- справедливу вартість, або собівартість, активу можна достовірно оцінити.

Витрати на продаж охоплюють комісійні виплати брокерам і дилерам, збори, які стягуються регулюючими органами та товарними біржами, а також податки і збори з обігу. Транспортні й інші витрати, необхідні для постачання активів на ринок, до витрат на місці продажу не належать.

Згідно з МСБО 41, групою біологічних активів (Group Biological Assets) є сукупність подібних тварин або рослин.

Справедливу вартість біологічних активів і сільськогосподарської продукції визначають відповідно до МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». Оцінку справедливої вартості можна спростити шляхом об'єднання біологічних активів або сільськогосподарської продукції в групи за їх існуючими ознаками (за віком чи якістю), які використовуються на ринку як основа для ціноутворення.

Собівартість біологічного активу може бути наближеною до справедливої вартості у випадках, коли:

а) з часу понесення початкових витрат відбулася незначна біологічна трансформація (наприклад, саджанці фруктових дерев, висаджені безпосередньо перед періодом здачі балансу);

б) можна очікувати, що біологічна трансформація суттєво не вплине на ціну (наприклад, на початковому етапі висаджування соснового лісу).

Наприклад. Компанія «Сад-Укр» має сад, який було закладено в 2007 р. Сад почав плодоносити в 2012 р. 70 відсотків урожаю компанія реалізує одразу після збору, а 30 відсотків визнає запасами на дату звітності. Справедлива вартість урожаю за вирахуванням очікуваних витрат у місцях продажу на 30 червня 2011 р. (попередню дату звітності) становила 400 000 дол. США.

Розглянемо господарські операції компанії протягом звітного періоду:

1. Загальна сума поточних витрат компанії становила 160 000 дол. США і була відображена бухгалтерськими проведеннями:

Д-т рахунків різних витрат 160 000 дол.

К-т «Грошові кошти» 160 000 дол.

2. Справедлива вартість зібраного врожаю за вирахуванням очікуваних витрат у місці продажу становить 480 000 дол. США, а витрати, пов'язані зі збором та пакуванням врожаю, становили 120 000 дол. Цю операцію слід відобразити такими проведеннями:

Д-т «Запаси» 480 000 дол.

К-т «Прибуток від визнання біологічних активів із застосуванням справедливої вартості (за вирахуванням витрат у місцях продажу)» 480 000 дол.

та таке бухгалтерське проведення:

Д-т «Витрати на збір і пакування врожаю» 120 000 дол.

К-т «Грошові кошти» 120 000 дол.

3. Частина (70%) зібраного врожаю було продано відразу після його збору за $(480\ 000\ \text{дол.} \times 70 / 100) = 336\ 000\ \text{дол.}$, що було відображено такими проведеннями:

Д-т «Грошові кошти» 336 000 дол.

К-т «Дохід від продажу» 336 000 дол.

та одночасно таке бухгалтерське проведення:

Д-т «Прибуток від зміни справедливої вартості біологічних активів (за вирахуванням витрат у місцях продажу)» 336 000 дол.

К-т «Запаси» 336 000 дол.

4. На 30 червня 2012 р. справедлива вартість саду становила 440 000 дол. Відповідно дохід від зміни справедливої вартості (за вирахуванням очікуваних витрат на продаж) врожаю буде рівний:

Балансова вартість врожаю:

на початок року 400 000 дол.

на кінець року 440 000 дол.

Зміна вартості: 40 000 дол.

5. На суму визнаної зміни вартості врожаю слід скласти таке бухгалтерське проведення:

Д-т «Біологічні активи» 40 000 дол.

К-т «Прибуток від зміни справедливої вартості біологічних активів (за вирахуванням витрат на продаж) біологічних активів» 40 000 дол.

6.3. Облік видобутку корисних копалин: розвідка запасів і оцінка корисних копалин

а) особливості видобувної галузі і сфера застосування МСФЗ 6

Оскільки МСБО 16 «Основні засоби» і МСБО 38 «Нематеріальні активи» не поширюються на запаси корисних копалин і права на них, в 2005 р. було видано МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин».

МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин» слід застосовувати для річних періодів, які починаються з 1 січня 2006 р., або після цієї дати.

Багато питань формування фінансової звітності, пов'язані з діяльністю видобувних компаній, виникають через особливі умови, в яких працюють ці компанії. Їх фінансова звітність повинна відображати ризики і вигоди, властиві цій галузі. Однак у той же час економічні угоди, спрямовані на зниження цих ризиків, можуть обумовлювати виникнення додаткових труднощів, пов'язаних зі складанням фінансової звітності.

Тісно пов'язані з питаннями фінансової звітності такі питання:

- високий ступінь ризику;
- слабкий зв'язок між ризиками і вигодами;
- великий проміжок часу між витратами і видобутком;
- висока вартість окремих проектів;
- унікальні типи договорів про розподіл витрат;
- посилений контроль і регулювання з боку держави;
- економічні, технологічні й політичні чинники.

Особливості бухгалтерського обліку в видобувній промисловості зумовлені специфікою цієї галузі, яка полягає в тому, що:

- значні кошти залучено на всіх стадіях розробки родовищ корисних копалин;
- витрати на розвідку і розробку родовищ виникають до отримання доходу;
- розвідка може бути невдалою або розробка родовища може бути економічно недоцільною, в результаті чого понесені витрати є збитками;
- витрати окупуються протягом кількох звітних періодів;
- після завершення терміну експлуатації родовища більшість виробничих об'єктів не має залишкової вартості, таким чином амортизація залежить не від часового фактора, а від об'ємів видобутку корисних копалин;
- значні витрати можуть виникнути після закінчення розробки родовища у зв'язку з необхідністю відновлення ландшафту.

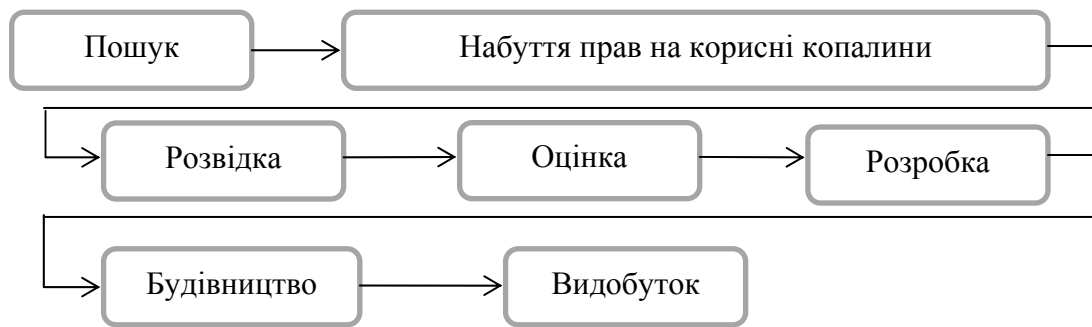


Рис. 6.20. Стадії діяльності у видобувних галузях

Ці стадії можуть бути деталізовані та укрупнені, і вони визначають класифікацію витрат.

Наприклад, витрати на видобуток вугілля можна поділити на п'ять категорій, які відповідають процесу його видобутку:

1. Витрати на пошуково-розвідувальні роботи – затрати на пошук родовищ вугілля, придатних для комерційного видобутку (включаючи геологічні та інші дослідження і пошуково-розвідувальне буріння).

2. Витрати на оцінку родовища – затрати на оцінку технічної можливості і рентабельності розробки родовища, включаючи оцінку об'ємів покладів вугілля та його якості, проведення відповідних досліджень, оцінку транспортних витрат, вивчення ринків збуту і оцінку життєздатності.

3. Витрати на розробку та освоєння – затрати на забезпечення доступу до вугільного родовища з метою його комерційної розробки, включаючи будівництво шахт, під'їздних доріг, тунелів.

4. Витрати на будівництво – витрати на створення виробничих об'єктів, таких як будівлі, техніка і обладнання для видобутку, обробки та транспортування вугілля.

5. Витрати на видобуток – витрати на поточну експлуатацію родовища, а саме на видобуток вугілля. Ці витрати охоплюють видобуток і передпродажну підготовку вугілля.

На практиці отримали поширення такі методи обліку витрат у видобувних галузях:

- метод успішних зусиль;
- метод зацікавленої ділянки;
- метод повних затрат.

Метод успішних зусиль (Successful Efforts Method) передбачає, що затрати, пов'язані з успішним пошуком і розробкою корисних копалин, капіталізуються, а якщо пошуки закінчилися безрезультатно, то затрати списуються на витрати періоду.

Згідно з методом зацікавленої ділянки чи перспективних територій (Area-of-Interest Method), витрати накопичуються за окремими геологічними ділянками, з якими безпосередньо пов'язаний пошук запасів корисних копалин. Якщо в майбутньому підтвердиться комерційний зиск

запасів корисних копалин на ділянці, то накопичені затрати капіталізують і амортизують у процесі видобутку корисних копалин. Якщо виявиться, що ця ділянка не містить комерційних запасів, то накопичені затрати списують на витрати періоду.

Відповідно до методу повних затрат (Full Cost Method), всі затрати, пов'язані з пошуком, придбанням і розробкою корисних копалин у великому центрі затрат (таких, як країна чи група країн), капіталізують, незважаючи на те, що окремі затрати такого центру можуть у кінцевому результаті виявитися даремними (рис. 6.6).

Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (Exploration for and evaluation of Mineral Resources) – це пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні невідтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

Таблиця 6.6

Методи обліку затрат у видобувних галузях

Вид затрат (стадія діяльності)	Метод		
	Успішних зусиль	Зацікавленої ділянки	Повних витрат
Розвідка до придбання	Як правило, списують на витрати	Капіталізують або списують на витрати	Капіталізують
Придбання нерухомості	Капіталізують	Капіталізують	Капіталізують
Розвідка після придбання	Капіталізують або списують на витрати	Капіталізують або списують на витрати	Капіталізують
Оцінка	Капіталізують або списують на витрати	Капіталізують або списують на витрати	Капіталізують
Розробка	Капіталізують	Капіталізують	Капіталізують
Будівництво	Капіталізують	Капіталізують	Капіталізують

Таким чином, МСФЗ 6 застосовується для обліку затрат на розвідку і оцінку, але не розглядає інші аспекти обліку підприємств, які займаються розвідкою і оцінкою запасів корисних копалин.

Затрати на розвідку і оцінку (Exploration and evaluation Expenditures) – це видатки, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин до того, як доведено технічну здійсненність і комерційну доцільність видобування корисних копалин.

В той самий час МСФЗ 6 не поширюється на затрати, які були понесені:

– раніше витрат на розвідку і оцінку (наприклад, затрати, понесені для того, щоб підприємство отримало юридичне право на розвідку конкретної території);

– після доказу технічної можливості здійснення і комерційної доцільності розвідки.

б) визнання і оцінка активів видобутку

Активи розвідки та оцінки (Exploration and evaluation Assets) – це видатки на розвідку та оцінку, визнані як активи відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання.

Відповідно до МСФЗ 6, підприємство повинно визначити політику щодо затрат, які слід визнати активами розвідки і оцінки корисних копалин та застосовувати таку політику послідовно.

При виборі цієї політики слід розглядати рівень, до якого затрати можуть бути пов'язані з пошуком конкретних запасів корисних копалин.

МСФЗ 6 дозволяє підприємству застосовувати існуючу облікову політику по відношенню до розробки і оцінки корисних копалин. Ця політика може застосовуватися навіть у тому випадку, якщо вона не співпадає з порядком обліку аналогічних затрат, які розглядаються існуючими МСФЗ, або концептуальною основою МСФЗ.

Підприємство, яке бажає внести зміни в свою облікову політику, може зробити це тільки у тому випадку, якщо в результаті цих змін облікова політика підприємства буде більше відповідати порядку обліку аналогічних затрат відповідно до МСФЗ і концептуальній основі МСФЗ (тобто підприємству слід керуватися вимогами МСБО 8 по відношенню до змін в обліковій політиці).

Згідно з МСФЗ 6, при початковому визнанні активи розвідки і оцінки слід відображати за собівартістю.

Наприклад, право на буріння розглядається як нематеріальний актив, а транспортні засоби і бурові установки є матеріальними активами.

Після того, як продемонстрована оцінка технічної здійсненності та комерційна доцільність активів розвідки і оцінки, в подальшому їх слід обліковувати відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 38 «Нематеріальні активи».

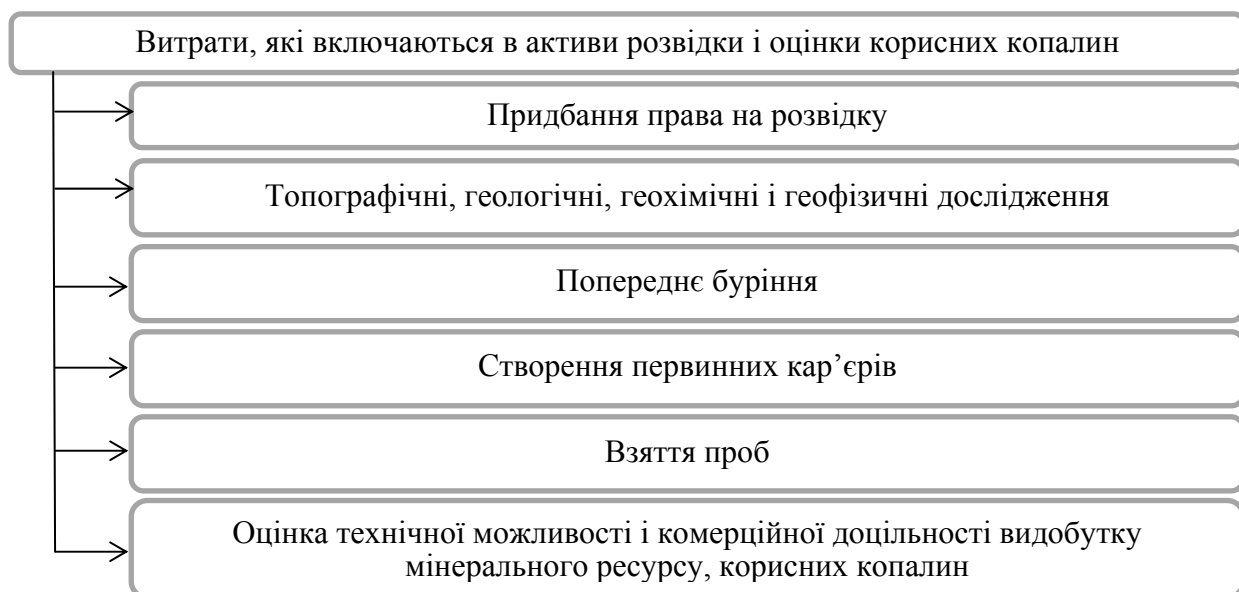


Рис. 6.21. Витрати, які включаються в активи розвідки і оцінки корисних копалин

Оцінка активів здійснюється на підставі моделей, передбачених МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 38 «Нематеріальні активи»:

– за фактичною собівартістю мінус нагромаджена амортизація і накопичені збитки від знецінення;

– за переоціненою вартістю мінус накопичена амортизація і нагромаджені збитки від знецінення.

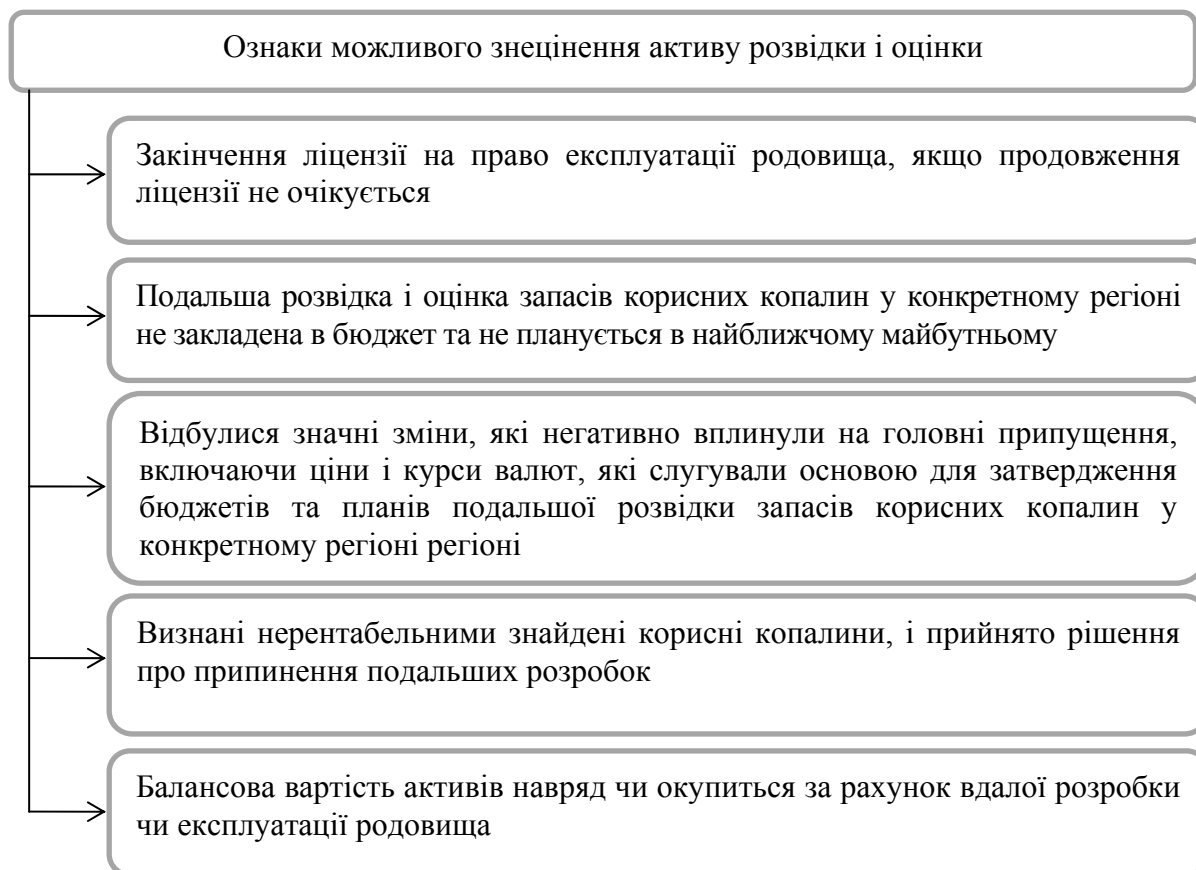


Рис. 6.22. Ознаки можливого знецінення активу розвідки і оцінки

Амортизацію запасів корисних копалин називають виснаженням.

Виснаження (Depletion) – систематичне списання капіталізованих затрат на розвідку і оцінку запасів корисних копалин.

Норма виснаження розраховується за формулою:

$$Нв = Ав / Ов,$$

де Нв – норма виснаження;

Ав – вартість активу;

Ов – очікуваний об'єм видобутку.

Наприклад. Компанія «Глобус» придбала нафтову свердловину за 500 млн. дол. Запаси нафти оцінюються 620 млн. барелів. Протягом першого року експлуатації свердловини було видобуто і реалізовано 12 тис. барелів нафти. Виходячи з цього, норма виснаження свердловини

становить: $500 / 620 = 0,8$, а відповідно сума виснаження свердловини за перший рік становитиме:

$$12000 \times 0,8 = 9\,600 \text{ дол.}$$

На цю суму необхідно скласти таке бухгалтерське проведення:

Д-т «Витрати через виснаження свердловини» 9 600 дол.

К-т «Накопичене виснаження свердловини» 9 600 дол.

У випадку, коли факти чи обставини свідчать про те, що балансова вартість активу перевищує суму його відшкодування, слід проводити перевірку можливого знецінення активу відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

Наприклад. Нафтогазова компанія «Факел» придбала ліцензію на розвідку для території, де раніше не проводились жодні роботи. Нафтогазова компанія «Факел» повинна обліковувати цю операцію як придбання активу.

Наприклад. Нафтогазова компанія «Магнат» придбала компанію, яка має уже діюче нафтове родовище, кваліфікованих інженерних працівників, управлінський персонал, об'єктом угоди є також наявність гудвілу. Нафтогазова компанія «Магнат» повинна враховувати цю угоду як об'єднання бізнесу.

При здійсненні діяльності у цій сфері компанії часто укладають договори про спільну експлуатацію родовищ. У такому випадку компанії об'єднують свої окремі частки в обмін на частку участі в єдиному підприємстві, яке буде управлятись спільно з метою підвищення ефективності. Коли окрема територія стає предметом угоди про спільну експлуатацію, то сторони повинні розподілити між собою затрати і продукцію відповідно до відсоткових часток згідно з угодою. Затрати і продукція, що пов'язані з територією, але не є об'єктом угоди про спільну експлуатацію, розподіляються відповідно до ліцензії.

Договори про розподіл продукції є угодою між національною нафтовою компанією чи урядом країни, на території якої знаходиться родовище, та підрядною організацією (підрядником) про проведення розвідки і видобутку з нафтогазових родовищ відповідно до умов договору, при цьому видобуті мінеральні ресурси розподіляються між двома сторонами. У таких країнах право на володіння мінеральними ресурсами, що знаходяться в надрах землі, не переходять до підрядника. Взамін цього підрядник отримує право на відшкодування своїх витрат і отримання частки прибутку від діяльності, пов'язаної з розвідкою та видобутком. Правильний розподіл витрат за поточний період потребує детальної інформації про умови договору щодо такого розподілу.

в) розкриття інформації у фінансовій звітності про розвідку і оцінку корисних копалин

Підприємству необхідно розкривати інформацію, яка відображає і пояснює суми, визнані у фінансовій звітності та пов'язані з розробкою і оцінкою корисних копалин.

Для цього необхідно розкривати:

- облікову політику по відношенню до затрат на розвідку і оцінку, включаючи визнання активів розвідки і оцінки;
- суми активів, зобов'язань, доходів, витрат і грошових потоків від операційної та інвестиційної діяльності, які виникають внаслідок розвідки і оцінки запасів корисних копалин.

При цьому активи розвідки і оцінки слід розглядати як окремий клас активів і залежно від класифікації активів розкривати інформацію, передбачена МСБО 16 «Основні засоби» або МСБО 38 «Нематеріальні активи».

Деталізація інформації щодо облікової політики залежить від специфіки і масштабів діяльності.

Наприклад, для групи вугледобувних компаній необхідно розкривати такі аспекти облікової політики:

- порядок обліку затрат на розвідку і розробку;
- амортизація і зменшення вартості вугільних шахт;
- вартість запасів вугілля;
- визнання доходу;
- затрати на закриття шахт і рекультивацію земель;
- капіталізація відсотків;
- знецінення активів;
- продаж продуктів побічної переробки;
- облік джерел фінансування та інструментів хеджування.

6.4. Застосування МСФЗ у телекомунікаційних компаніях

а) особливості діяльності підприємств зв'язку

Галузь електрозв'язку можна умовно поділити на дві групи. Перша група яка не виробляє речову продукцію. Корисний ефект виробничої діяльності електрозв'язку цієї групи полягає в переміщенні повідомлень, інформації на відстань. Цим займаються підгалузі електрозв'язку. Друга група забезпечує виробництво обладнання, апаратури, лінійних споруд, яке здійснюється промисловими підприємствами зв'язку.

Як і в інших галузях матеріального виробництва, в галузі електрозв'язку створюється споживча вартість і вартість. Споживча

вартість – це корисний ефект процесу передавання повідомлень, який використовується у виробничій і невиробничій сферах, громадському й особистому житті людей. Вартість, яка створюється у галузі електрозв'язку, в частині обслуговування виробничої сфери враховує валовий внутрішній продукт, а також ту частину цього продукту, яка створюється необхідною додатковою працею, й утворює національний дохід.

Економічною ознакою електрозв'язку як галузі матеріального виробництва є участь засобів праці, предметів праці і самої праці працівників електрозв'язку у створенні послуг зв'язку аналогічно до промисловості й інших галузей виробництва. Як і в інших галузях, у зв'язку відтворюється процес засобів праці, за допомогою яких здійснюється процес передавання інформації. До них належать обладнання й апаратура, станційні і лінійні споруди, виробничі будівлі, інструменти тощо, які становлять фонди підприємств електрозв'язку. Предметом праці в галузі електрозв'язку як інформаційної системи є повідомлення, інформація, яка в процесі її передавання підлягає просторовому переміщенню.

Високоякісний електрозв'язок є найважливішою складовою інфраструктури ринку, потужним каталізатором ринкових відносин в Україні. Засоби електрозв'язку не тільки обслуговують виробництво, але й безпосередньо проникають у нього, будучи необхідним елементом вбудованих систем регулювання, автоматизованих технологічних процесів, організаційно-виробничої діяльності, сприяють збереженню всіх видів ресурсів, поліпшенню умов праці, зниженню фізичних і психологічних навантажень.

Зростання ролі галузей невиробничої сфери вимагає від засобів електрозв'язку підвищення якості обслуговування, впровадження новітніх досягнень науково-технічного прогресу, які дають змогу швидко і високоякісно отримати необхідну інформацію та прийняти ефективне рішення.

Значну роль відіграють засоби електрозв'язку в соціальній сфері. Вони допомагають подолати територіальну розрізненість, створюють умови для вирішення соціальних і побутових проблем, економлять час та збільшують вільний час, необхідний для задоволення матеріальних і духовних потреб. Розвиток засобів електрозв'язку та підвищення їх доступності для населення створюють більший соціальний ефект, який проявляється в поліпшенні умов життя людей, підвищенні його комфортності, зростають інформованість і комунікабельність суспільства.

Економічній природі послуг електрозв'язку властиві специфічні галузеві особливості, які суттєво вирізняють її від інших галузей виробництва і значно впливають на організацію обліку (рис. 6.23).

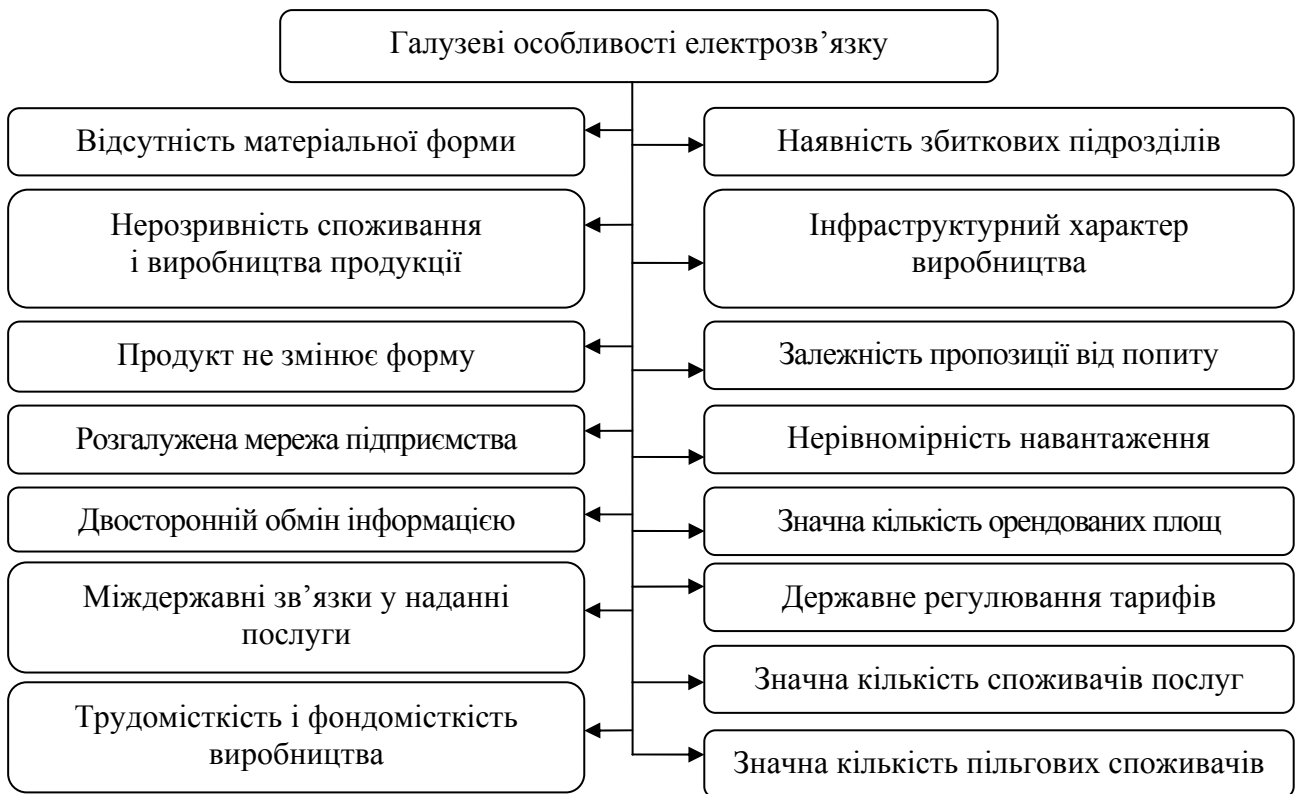


Рис. 6.23. Галузеві особливості електрозв'язку

Галузі електрозв'язку властиві певні особливості, які вирізняють її від інших сфер суспільного виробництва і спричиняють вплив на організацію обліку, а саме:

1. Специфіка продукту, який не має матеріальної форми, а є кінцевим корисним ефектом або результатом виробничої діяльності процесу передавання повідомлень та інформації від відправника до користувача. Неречовий характер кінцевого продукту обумовлює відсутність використання у виробничому процесі сировини і матеріалів та безпосередньої залежності їх витрачання з виробничою собівартістю наданих послуг, що суттєво впливає на структуру виробничих витрат підприємств електрозв'язку.

2. Нерозривність у часі споживання послуг зв'язку та процесу їх виробництва. Відповідно до цієї особливості, кінцевий результат виробничої діяльності галузі – послуга – не може зберігатися на складі, вилучатися зі сфери виробництва і надходити до сфери обігу для реалізації. Із цієї особливості випливає вимога підвищення швидкості та якості наданих послуг і прискорення процесу обліку. В бухгалтерському обліку підприємства це означає, що відсутнє незавершене виробництво.

3. На відміну від промисловості, де предмет праці підлягає речовій зміні, а після цього, надходячи до сфери обігу, стає товаром і тільки через певний час використовується користувачем, у виробничому процесі підприємств електрозв'язку інформація має піддаватися лише перемі-

щенню у просторі (передавання повідомлень). Інші зміни означають її викривлення, втрату ознак і цінності та завдають збитків користувачам.

4. Вимоги до якості послуг, що визначаються споживчими властивостями самого продукту – ефекту переміщення повідомлення, тобто показниками швидкості, збереження (точності), надійності зв'язку. В бухгалтерському обліку підприємства це вимагає специфічного обліку втрат від браку.

5. Процес обміну інформацією завжди двосторонній і, оскільки потреба в передаванні інформації може виникати в різних населених пунктах, то передбачається створення надійної та розгалуженої мережі електрозв'язку. Мережа складається із підрозділів, об'єднаних між собою каналами електрозв'язку, що діють у межах єдиного технологічного процесу. В цих умовах окреме підприємство зв'язку не завжди виступає єдиним виробником послуг, а виконує визначені виробничі функції на конкретних етапах (вхідному, вихідному, транзитному) технологічного ланцюжка. В бухгалтерському обліку підприємства це вказує на необхідність поділу отриманих доходів між різними структурними ланками одного підприємства, а також проведення взаєморозрахунків з іншими операторами телекомунікацій у процесі надання послуги електрозв'язку з метою забезпечення їх госпрозрахункових інтересів в умовах ринкової економіки.

6. Послуги зв'язку мають багатоланковий характер організації виробництва, обумовлений специфікою процесу їх надання декількома підприємствами, розташованими у різних регіонах країни і світу, значно віддаленими одне від одного. Отже, повинна бути створена така інформаційна система, яка дасть змогу забезпечити функціональне, організаційне, економічне і соціальне узгодження та досягнення цілей управління. Це ще одна особливість галузі зв'язку, яка потребує інтеграційного підходу до формування мережі зв'язку. В бухгалтерському обліку підприємства це означає, що виникає необхідність міждержавних розрахунків за послуги.

7. Інфраструктурний характер побудови мережі електрозв'язку і обумовлює наявність в її складі нерентабельних підгалузей, які не можуть бути скасовані за економічними критеріями, оскільки вони задовольняють послуги конкретних споживачів та виконують соціальну місію служби загального користування. В бухгалтерському обліку підприємства це вказує на наявність планово-збиткових підрозділів та необхідність перерозподілу витрат між підгалуззями.

8. Наявна пряма залежність об'єму пропозиції послуг від величини і характеру попиту, оскільки продукт створюється в процесі задоволення потреб клієнтів у пересиланні повідомлень. Наслідком цього є складність

організації системи електрозв'язку в умовах невизначеності, тобто нерівномірності надходження навантаження як за часом (годинами доби, днями тижня, місяцями та сезоном року), так і за географічним простором, а також інтенсивності попиту за видами послуг.

9. В діяльності електрозв'язку використовується поряд з власним і залучене майно – орендовані приміщення, які не є власністю оператора телекомунікацій. У бухгалтерському обліку підприємства це означає наявність значної кількості договорів оренди приміщень.

10. Галузь електрозв'язку характеризується трудомісткістю і фондомісткістю виробництва, оскільки основними елементами виробництва залишаються жива праця та значна кількість необоротних активів, відтворення яких спричиняє найбільші витрати. В бухгалтерському обліку підприємства це означає значні обсяги видатків на оплату праці та відрахування з неї і нарахування амортизації на різні види та типи обладнання електрозв'язку.

11. Специфіка калькулювання собівартості послуг електрозв'язку обумовлена, перш за все, державним регулюванням тарифів на універсальні послуги (абонементна плата за телефон). У бухгалтерському обліку виникає необхідність проведення більш гнучкої тарифної політики й ефективного управління витратами.

12. Значна кількість споживачів послуг електрозв'язку. На даний час практично відсутні юридичні особи, які не є користувачами послуг електрозв'язку, і наявна незначна кількість фізичних осіб, які не споживають послуг електрозв'язку. В бухгалтерському обліку виникає необхідність ведення обліку за значною кількістю контрагентів (виставлення рахунків, податкових накладних, перевірка розрахунків, наявної дебіторської і кредиторської заборгованостей).

13. У загальній кількості споживачів послуг електрозв'язку – фізичних осіб – наявність значної кількості пільгових категорій громадян, розрахунки за яких бухгалтерія здійснює з відповідними бюджетами і фондами.

Отже, узагальнення галузевих особливостей електрозв'язку дало змогу виділити ті з них, що суттєво впливають на побудову обліку доходів, витрат і фінансових результатів, а саме: нематеріальність послуг, збіг у часі процесу виробництва і споживання послуг, багатоланковий характер організації виробництва, територіальна залежність виробництва послуг електричного зв'язку, інфраструктурний характер мережі, еластична залежність пропозиції послуг від попиту, трудомісткість та фондомісткість виробництва, наявність значної кількості споживачів, у тому числі пільгових категорій, велика кількість орендованих приміщень.

б) особливості визначення доходу в телекомунікаційних компаніях

Останніми роками телекомунікаційна галузь розвивається високими темпами, при цьому еволюція міжнародних стандартів відбувається набагато повільніше. В результаті з'являються все нові аспекти обліку, що не знайшли належного врегулювання в МСФЗ. Для вирішення облікових питань, що виникають у зв'язку з цим, фахівцям доводиться аналізувати положення інших міжнародновизнаних стандартів обліку і використовувати професійну думку.

Сьогодні найбільш проблемними, не регламентованими в повному об'ємі питаннями, з якими доводиться зіштовхуватися фахівцям телекомунікаційних компаній, є облік операцій, пов'язаних з:

- визнанням доходу;
- коректним віддзеркаленням собівартості та операційних витрат;
- обліком нематеріальних активів, основних засобів і запасів;
- складанням сегментної звітності;
- обліком вбудованих деривативів.

МСБО 18 «Дохід» (Revenue) в тому вигляді, в якому він діє зараз, викликає обґрунтовані претензії бухгалтерів. Крім того, що багато моментів стандартом не врегульовані, існують ще й позиції, за якими положення МСБО 18 не відповідають підходам, викладеним у Концепції МСФЗ (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statement). Наприклад, він практично не висвітлює питання, пов'язані з визнанням доходу за угодами, що передбачає продаж споживачам комбінованих продуктів, тобто пакетів, що складаються з товарів і послуг (multiple element arrangements), які так часто використовують оператори мобільного зв'язку. Як правило, вони пропонують своїм клієнтам пакети, що складаються з мобільного телефону, передплатених хвилин, різноманітних знижок, спеціальних пропозицій і привілеїв. Для коректного визнання доходу від продажу такого пакета необхідно виділити дохід, що безпосередньо відноситься до кожної його складової (товару, послуги). При цьому важливо визначити, які компоненти можуть і повинні враховуватися окремо, а які підлягають об'єднанню з метою правильного ведення обліку.

За різними компонентами пакета дохід, як правило, визнається в різний час. Наприклад, дохід від продажу мобільного телефону може бути визначений відразу в момент продажу пакета, якщо до споживача перейшли всі ризики, пов'язані з правом власності на телефон, і якщо проданий телефон є для споживача цінністю. А ось включена в пакет сума передоплати за час розмови повинна визнаватися у складі доходу, тільки коли послуга буде надана, тобто коли споживач використовує передоплачений час.

Необхідно зазначити, що національні стандарти бухгалтерського обліку в окремих країнах приділяють цим проблемам досить багато уваги. US GAAP висвітлюють це питання у спеціальному документі «Визнання доходу за комплексними поставками» (Revenue arrangements with multiple deliverables). Головними питаннями при цьому залишаються технічна та комерційна розмежованість різних складових проданого пакета і достовірне визначення справедливої вартості кожної з них.

в) дохід від продажу мобільних телефонів

Якщо в пакеті, який продається споживачеві, є мобільний телефон, то необхідно визначитися, чи повинен він для цілей визнання доходу враховуватися окремо від інших складових і чи можна дохід від продажу мобільного телефону визнати відразу або відкласти на майбутні періоди.

Багато операторів можуть враховувати дохід від продажу мобільних телефонів окремо: оскільки телефон визнається переданим споживачеві, всі ризики, пов'язані з правом власності, переходять до нього, і телефон має цінність для покупця окремо (як власність) до інших складових пакета. Крім цього, справедливу вартість мобільного телефону досить легко визначити. Однак із зазначеного правила бувають винятки. Наприклад, деякі оператори продають мобільні телефони з прошитою SIM-картою. У такому випадку покупець не може змінити оператора шляхом заміни карти. Виходить, що телефон закріплений до послуг конкретного оператора. У такому випадку виникають сумніви щодо того, що мобільний телефон має цінність для покупця сам по собі, а отже, і в можливості визнання доходу за фактом передачі покупцеві всіх ризиків, пов'язаних з правом власності на нього. Також постає проблема визначення справедливої вартості проданого мобільного телефону.

Нерідко при підключенні до певного оператора телефон видається «в подарунок» (з умовою підписання додаткової угоди про користування протягом певного періоду) або за символічну плату. В цьому випадку перед операторами постає питання коректного визнання його собівартості. Оператор може розглядати її як маркетингові витрати і відобразити їх у тому звітному періоді, в якому вони понесені, або витрати на залучення клієнтів включати до складу витрат майбутніх періодів.

Крім того, в деяких випадках покупець, отримавши мобільний телефон (у подарунок) або за символічною вартістю, фактично компенсує собівартість мобільного телефону протягом тривалого періоду, наприклад, протягом трьох років. Така схема ще більше ускладнює питання визнання доходу від продажу. Адже, відповідно до МСБО 18, дохід від продажу телефонів повинен визнаватися в момент переходу до покупця всіх ризиків, пов'язаних з правом власності. Однак вартість телефону буде

сплачуватися протягом декількох років. Природно, в цьому випадку виникають обґрунтовані сумніви в надходженні оплати в повному обсязі, а тому необхідно нараховувати резерв.

Деякі оператори мобільного зв'язку при продажі пакета стягують з покупця комісію за підключення. При цьому постає питання про її визнання як частини доходу від продажу пакета. У момент оплати таку комісію визнавати не можна, оскільки для покупця підключення не має ніякої цінності. Оплачуючи комісію за підключення, покупець фактично надає передоплату за послугу зв'язку, яку він розраховує отримати в майбутньому. З метою правильного визнання сум такої комісії необхідно чітко розуміти, за що зазначена комісія стягується з покупця.

г) дохід від проданих карток

Як відомо, багато мобільних операторів продають картки з певною кількістю хвилин розмови. Покупець цієї картки фактично вносить передоплату за послуги зв'язку. При такій схемі роботи в оператора також можуть виникнути проблеми з визначенням моменту визнання доходу. Його можна визнати в той момент, коли послуга надана покупцеві картки, тобто коли він використовує оплачений час. Однак на практиці оператори часто не можуть чітко відстежити цей момент.

Другою не менш важливою проблемою є врахування невикористаних хвилин. Так, якщо на картці вказаний термін, до якого вона повинна бути використана, то дохід може бути визнаний з його настанням. Однак якщо картка безстрокова, то визнання доходу відкладається до моменту, поки покупець не використовує оплачений час або не втратить право вимоги послуг чи сум відшкодування від оператора. Для того, щоб визначити момент, коли покупець витратить надані хвилини, потрібна надійна система обліку, що дає змогу відстежити використання карток покупцями.

У процесі прийняття рішення про суму визнаного доходу необхідно враховувати різноманітні знижки, які пропонуються покупцеві пакета. Так, умови підключення можуть припускати, що кожна 20-а хвилина розмови визнається для покупця безкоштовною. У такому випадку безкоштовні хвилини, з точки зору МСБО, повинні розглядатися як знижки.

У компаніях інтернет-провайдерів дохід може визнаватися таким чином:

- за постійними послугами – дохід визначається щомісяця за допомогою білінгових розрахунків;
- абонентська плата за оренду каналів зв'язку визнається щомісяця, доходи при встановленні – протягом періоду установки;

- доходи за підключення клієнтів розподіляються на весь термін дії договору з клієнтом на пропорційній основі, але не більше 12 місяців.

Облік реалізації послуг зв'язку, що надаються з використанням передплачених карт, здійснюється на підставі даних карткового білінгу про фактичне споживання послуг за період.

Білінгова система – це технологічна платформа, що дає змогу автоматично здійснювати підрахунок трафіка за видами послуг, що надаються (інтернет, телефонія). Білінг встановлює розміри тарифних ставок, визначає, який тариф повинен застосовуватися до цього об'єкта, і виставляє рахунки за користування послугами.

Таблиця 6.7

Порядок обліку реалізації послуг зв'язку, що надаються з використанням передплачених карт

Операція	Дебет	Кредит
Передача карт агенту за валовою ціною	Розрахунки з дилерами	Майбутні доходи
Списання карт за собівартістю	Майбутні витрати	Карти
Нарахування знижки агента (агентської винагороди)	Майбутні витрати	Розрахунки з дилерами
Відображення активації карт за даними звіту карткового білінгу	Майбутні доходи	Продажі
Відображення агентської винагороди пропорційно до споживання послуг у періоді	Комерційні витрати	Майбутні витрати
Відображення собівартості використаних карт пропорційно до споживання	Комерційні витрати	Майбутні витрати
Отримання від агента оплати за використані карти	Грошові рахунки	Розрахунки з дилерами
Списання невикористаного залишку після першого підключення	Майбутні доходи	Продажі
Списання невикористаних карт, оплачених дилером, у момент закінчення терміну їх використання	Майбутні доходи	Продажі

Дані про собівартість переданих на реалізацію карток, обсяги закладених у них послуг зв'язку, майбутні доходи, розрахунки з агентами (дилерами), частки агентської винагороди, обсяги спожитих послуг і невикористаного авансу відображаються зведеними оборотами. За всіма операціями за період на підставі даних білінгу для відображення в обліку враховується тільки підсумкова сума. Послуга може бути надана на тисячі карток, і, щоб не робити проводки за кожною операцією, використовуються зведені обороти.

Дебіторська заборгованість відображається загальною сумою без знижки, а суми знижок враховуються на окремому рахунку, який зменшує дохід за звітний період.

При реалізації послуг зв'язку за передплаченими картками знижка, що надається агенту, не зменшує вартість послуг зв'язку, а визнається агентською винагородою і списується на комерційні витрати періоду пропорційно до спожитих послуг. За даними карткового білінгу визначається обсяг споживання послуг (дохід), а також відповідний обсяг агентської винагороди та вартості використаних карток. Визнання зобов'язань з виплати частини агентської винагороди може бути пов'язане з оплатою карток дилером.

д) особливості обліку запасів, нематеріальних активів, основних засобів та вбудованих деривативів

З певними проблемами в обліку зіштовхуються підприємства, що продають своїм клієнтам мобільні телефони за ціною нижче собівартості. Зокрема, не вирішеним залишається питання про те, в який момент списувати частину вартості запасів на збитки: при ухваленні рішення про продаж телефонів за ціною, яка менша за собівартість, або в момент фактичного продажу телефону. В даному випадку підхід до обліку визначається намірами оператора. Якщо він приймає рішення про фінансування закупівель телефонів за свій рахунок і в подальшому продає телефони клієнтам за символічними цінами для розширення клієнтської бази, то мова йде про маркетингові витрати, які повинні визнаватися в момент фактичного продажу телефону. Якщо ж причиною низької ціни телефону є його фактичне знецінення (наприклад, телефон застарілої моделі), то збиток від знецінення визнається відразу за фактом його виникнення незалежно від часу його продажу.

Значну частину активів телекомунікаційних компаній становлять нематеріальні активи, зокрема ліцензії. У процесі їх обліку часто виникають такі запитання:

- які витрати підлягають капіталізації;
- яким способом мають амортизуватися нематеріальні активи;
- як нематеріальні активи повинні проходити тест їх знецінення.

Міжнародні стандарти відповідають на вищевказані запитання, на практиці нерідко виникають ситуації, що чітко не описані в МСБО.

Наприклад, у деяких випадках телекомунікаційні компанії отримують ліцензії від урядових органів або безкоштовно, або за символічну плату, що не характеризує їх справедливую вартість. Порядок їх обліку в МСБО чітко не врегульований. Найпростіше врахувати такий актив за собівартістю. Можливо, більш достовірним стане відображення ліцензії за справедливою вартістю з одночасним відображенням отриманого урядового гранта. У кожному разі фахівцям доведеться обґрунтувати своє професійне судження перед аудиторами.

Для багатьох телекомунікаційних компаній важливою статтею витрат є витрати на дослідження та розробки. І хоча питання, пов'язані з

урахуванням зазначених витрат, до певної міри врегульовані МСБО 38 «Нематеріальні активи» (Intangible Assets), нерідко виникають ситуації, чітко не описані в стандарті. Зокрема, чимало питань виникає в процесі прийняття рішення про капіталізацію витрат на розробку.

Наприклад, у телекомунікаційних компаній нерідко виникають складнощі з демонстрацією можливості отримання економічних вигод від продажу або використання нематеріального активу. В результаті витрати на розробку доводиться списувати на витрати періоду.

Певні питання виникають і при виборі методу амортизації. Так, МСБО 38 поряд з прямолінійним методом допускає можливість застосування інших методів нарахування амортизації, що відображають графік отримання економічних вигод від використання активу. Проте їх дозволяється використовувати, тільки якщо такий графік отримання економічних вигод може бути достовірно визначений. А оскільки для багатьох телекомунікаційних компаній це технічно досить складне завдання, то в переважній більшості випадків застосовується прямолінійний метод. При цьому залишкова вартість (residual value), як правило, визнається рівною нулю.

В обліку основних засобів у телекомунікаційних компаній нерідко виникають питання щодо капіталізації витрат на оплату праці, пов'язаних з встановленням основних засобів. Бувають ситуації, коли складно відокремити трудовитрати, пов'язані з встановленням придбаних основних засобів, від витрат на технічну підтримку. В результаті виникають складнощі з визначенням частини витрат, що підлягає капіталізації. Для їх вирішення в компанії повинна бути вибудована надійна система окремого обліку витрат, що підлягають капіталізації відповідно до МСБО 16 «Основні засоби».

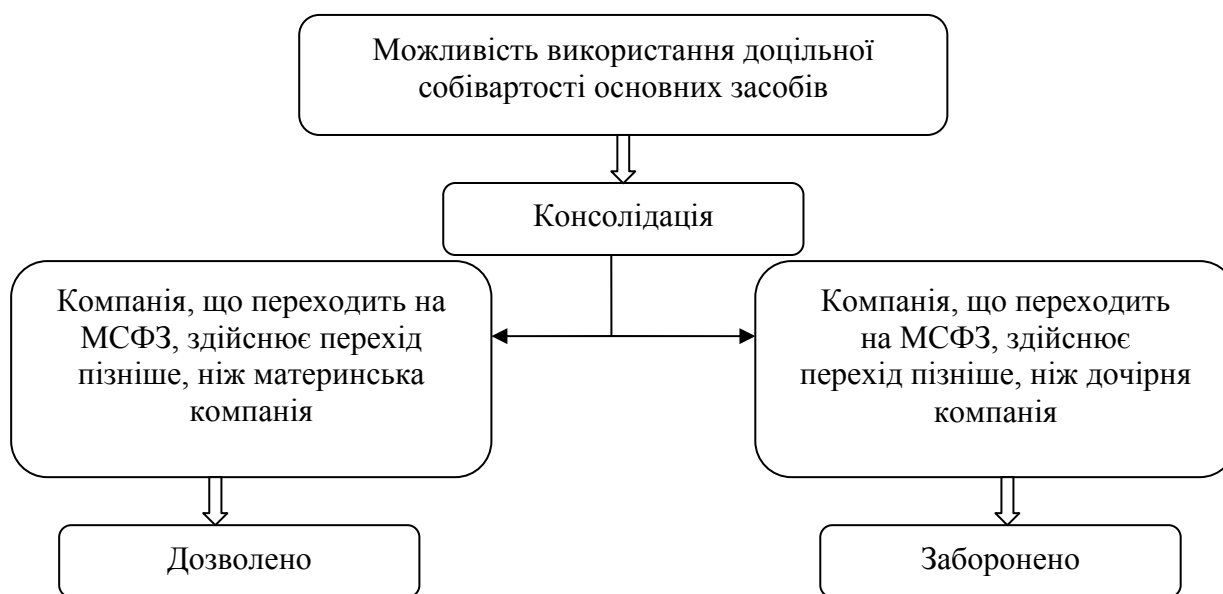


Рис. 6.24. Використання доцільної собівартості за МСФЗ 1

В даний час телекомунікаційні компанії проводять активну заміну аналогових ліній передач, що використовувалися раніше, на волоконно-оптичні лінії, що дає змогу досягти більшої пропускної здатності каналів і підвищити якість переданих сигналів. Згідно з вимогами МСБО 16 «Основні засоби», первісна вартість основних засобів повинна включати в себе вартість витрат на демонтаж, ліквідацію або реконструкцію основних засобів, зобов'язання за якими виникають у зв'язку з установкою або використанням основних засобів.

Відповідно до вимог МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи», зобов'язання з виведення основних засобів з експлуатації підлягають визнанню, якщо компанія має поточні юридичні або традиційні зобов'язання, що виникли в результаті минулих подій, існує ймовірність впливу економічних ресурсів для погашення таких зобов'язань та є можливість здійснення надійної оцінки зобов'язань.

У МСБО облік змін зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації, які виникають через коливання передбачуваних потоків грошових коштів, повинні відноситися на первісну вартість об'єктів основних засобів. При цьому амортизація зміненої вартості основних засобів повинна змінюватися перспективно. При скороченні періоду дисконтування збільшення суми резерву має відбуватися в кореспонденції з рахунком обліку процентних витрат.

Для того, щоб визначити нарахування резерву з виведення основних засобів з експлуатації, а також отримати вихідні дані для розрахунку, фахівці, які проводять трансформацію, повинні направити запити технічним службам компанії щодо договорів та планів з демонтажу, ліквідації або реконструкції основних засобів, включених до бюджету компанії.

На початковому етапі розрахунку резерву під виведення аналогових ліній передач необхідно визначити середню вартість демонтажу одного кілометра ліній, відсоток демонтажу ліній і валову вартість майбутніх витрат з демонтажу. При здійсненні розрахунку за середньою отримаємо більш точні дані, якщо використовувати показники за максимально тривалі періоди, оскільки фактичні витрати на практиці мають нерівномірний розподіл. Маючи в розпорядженні вихідні дані за фактичними витратами на виведення основних засобів з експлуатації, можна розрахувати дисконтовану вартість передбачуваних майбутніх витрат. Необхідно відзначити, що в компанії повинен бути розроблений план з виведення основних засобів з експлуатації. Згідно з таким планом, визначається кілометраж аналогових ліній, запланований до демонтажу, з розподілом на періоди. При розрахунку дисконтованої величини потенційних витрат фахівець, який здійснює трансформацію, повинен

враховувати строк корисного використання ліній передач, передбачуваних до виведення з експлуатації, а також ставку дисконтування, яка повинна визначатися таким чином, щоб дати змогу найбільш об'єктивно відобразити поточну вартість майбутніх зобов'язань на звітну дату. Переважно як ставка дисконтування використовується середньозважена вартість капіталу компанії.

У загальному вигляді проведення, що відображає нарахування резерву з виведення основних засобів з експлуатації, буде виглядати таким чином:

Д-т «Незавершене будівництво»

К-т «Резерви майбутніх витрат на ліквідацію основних засобів (за термінами)».

Як вже зазначалося раніше, необхідно відображати в обліку скорочення періоду дисконтування зобов'язань. Для цього починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому був нарахований резерв з виведення основних засобів з експлуатації, щомісяця розраховуються суми, що підлягають віднесенню на витрати за відсотками, із застосуванням ставки дисконтування, яка використовується при розрахунку резерву. Проведення щодо відображення відсоткових витрат виглядає таким чином:

Д-т «Відсоткові витрати»

К-т «Резерви майбутніх витрат на ліквідацію основних засобів».

Оцінка зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації може змінюватися внаслідок змін в оцінці майбутніх впливів економічних вигод, необхідних для погашення відповідних зобов'язань. У цьому випадку суми, які відносять на витрати за відсотками, розраховуються з урахуванням старої ставки дисконтування. Оцінка зобов'язань може змінюватися і внаслідок змін ставки дисконтування, викликаних змінами ринкових умов. У таких випадках суми, що відносяться на витрати за відсотками, розраховуються з урахуванням нових ставок дисконтування.

При зменшенні вартості зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації відповідна різниця повинна відніматися з поточної вартості зобов'язань і зменшувати балансову вартість основних засобів. Сума зменшення не повинна перевищувати поточну балансову вартість основних засобів. Будь-яке перевищення над поточною вартістю основних засобів має бути віднесено на доходи у звіті про прибутки і збитки.

При збільшенні вартості зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації відповідна різниця повинна відображатися в обліку як збільшення балансової вартості основних засобів. Для того, щоб вартість основних засобів не виявилася завищеною, потрібно провести

аналіз її відшкодування та при необхідності нарахувати резерв під знецінення основних засобів.

При зменшенні вартості зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації на суму, що не перевищує балансову вартість основних засобів, складається проведення:

Д-т «Резерви майбутніх витрат на ліквідацію основних засобів»
К-т «Незавершене будівництво».

Якщо вартість зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації зменшується на суму, що перевищує балансову вартість основних засобів, то додатково на суму перевищення складається проведення:

Д-т «Резерви майбутніх витрат на ліквідацію основних засобів»
К-т «Інші витрати».

Сума зменшення резерву майбутніх витрат не повинна перевищувати балансову вартість резерву в розмежуванні за об'єктами основних засобів.

Якщо вартість зобов'язань щодо виведення основних засобів з експлуатації збільшується, то складається проведення:

Д-т «Незавершене будівництво»
К-т «Резерви майбутніх витрат на ліквідацію основних засобів».

При фактичному здійсненні витрат з виведення основних засобів з експлуатації у звітності відображається зменшення суми раніше створеного резерву в кореспонденції з рахунком відображення витрат у звіті про прибутки і збитки. Якщо фактичні витрати перевищують суму раніше створеного резерву, то різниця повинна списуватися на результати діяльності поточного періоду.

Фахівцям телекомунікаційних компаній часто доводиться аналізувати контракти з метою ідентифікації вбудованих деривативів. Для цього затверджується спеціальна процедура ідентифікації.

Дериватив – фінансовий інструмент, вартість якого коригується в результаті зміни встановленої змінної (базисної ставки) і для придбання якого потрібні невеликі інвестиції або вони зовсім не потрібні, а також розрахунки за якими здійснюються в майбутньому. Згідно з МСБО, необхідно виділяти похідні фінансові інструменти, вбудовані в складні фінансові інструменти, якщо їх економічні характеристики та ризики не пов'язані тісно з основним договором.

Прикладами контрактів, в яких можуть бути вбудовані деривативи, є угоди TDA Пряма торговельна угода (Trade Direct Agreement). Це двосторонні договори купівлі-продажу фіксованої кількості хвилин за фіксованою ціною. Оскільки такі договори містять фіксовану ціну,

встановлену у валюті, та їх виконання передбачається в майбутньому, вони можуть розглядатися як угоди, що містять вбудовані деривативи. Проте, відповідно до МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» (Financial Instruments: Recognition and Measurement), якщо угода номінована у валюті, що звичайно використовується у світовій практиці при укладанні подібних угод, то вважається, що договір не містить вбудований дериватив. Вбудований дериватив не визнаватиметься і у випадку, якщо договір номінований у валюті того основного економічного середовища, в якому здійснює свою діяльність одна з основних сторін. Наприклад, якщо угода укладена між українською й австрійською телекомунікаційними компаніями, то номінування угоди у гривнях або в євро не призведе до виникнення вбудованого деривативу.

При вирішенні цього та подібних завдань фахівцям з МСБО слід покладатися на своє професійне судження і застосовувати загальні принципи, викладені в Концепції з МСБО, відображаючи при цьому реальну сутність проведених компанією операцій.

е) згортання дебіторської і кредиторської заборгованостей за операторами зв'язку та інших розрахунків з контрагентами

Згідно з вимогами МСБО 32 «Фінансові інструменти: представлення і розкриття», дебіторську та кредиторську заборгованість потрібно відображати у звітності згорнуто, якщо існує юридично закріплене право здійснити залік, а також є відповідний намір. Існуюча практика проведення розрахунків між операторами зв'язку відповідає таким критеріям, тому при складанні звітності відповідно до МСФЗ вимагається робити коригування щодо згортання дебіторської та кредиторської заборгованостей за операторами зв'язку з розбиттям за контрагентами.

Коригування щодо згортання дебіторської та кредиторської заборгованостей повинні розраховуватися щодо міжнародних і національних операторів зв'язку. Для того, щоб розрахувати коригування щодо згортання заборгованості, необхідно здійснити відповідні вивантаження з програми обліку. Для цього налаштування програми обліку повинно дозволяти формувати сальдо за клієнтами і за постачальниками на певну дату в розрізі контрагентів. Вивантажені дані фахівець, що здійснює трансформацію, повинен порівняти із сальдо за синтетичними рахунками дебіторської та кредиторської заборгованостей, щоб переконатися, що сума аналітичних рахунків, які підлягають згортанню, збігається з даними синтетичного обліку.

Для того, щоб коригування щодо згортання було розраховано і відображено в повному обсязі, необхідно додати до списків контрагентів, вивантажених з програми обліку, суми проведених донарахувань

дебіторської та кредиторської заборгованостей за міжнародними і національними операторами зв'язку, які відображено в П(С)БО у наступних періодах.

Дані за дебіторською та кредиторською заборгованостями, що містять найменування контрагентів і відповідні суми заборгованостей, розподіляються за групами контрагентів окремо за дебіторською та кредиторською заборгованостями. Суми дебіторської та кредиторської заборгованостей у розподілі за контрагентами повинні об'єднуватися з аналітикою контрагентів. Суми, що підлягають згортання, розраховуються як найменші з дебіторської та кредиторської заборгованостей за кожним контрагентом.

Розраховані коригування щодо згортання дебіторської та кредиторської заборгованостей відображаються в трансформаційній таблиці. Як зазначалося раніше, робочий план рахунків за МСФЗ у різних компаній може відрізнятися, але в загальному вигляді коригування щодо згортання дебіторської та кредиторської заборгованостей міжнародних і національних операторів зв'язку виглядають таким чином:

Д-т «Кредиторська заборгованість з основної діяльності»

К-т «Дебіторська заборгованість з основної діяльності».

У процесі діяльності телекомунікаційних компаній виникають ситуації, коли розрахунки з контрагентами за різними договорами, включаючи доходи, витрати, дебіторську і кредиторську заборгованість, підлягають згортання при трансформації звітності відповідно до МСФЗ. Це пов'язано з принципом переважання економічної сутності фактів господарської діяльності над їх юридичною формою, закріплених у Принципах підготовки звітності за МСФЗ. Вказані випадки на практиці трапляються не дуже часто, проте їх слід розглядати. Припустимо, що телекомунікаційна компанія здала одному зі своїх контрагентів у фінансову оренду обладнання зв'язку. В той же час вона уклала з цим контрагентом довгостроковий договір оренди каналів зв'язку. При наданні цієї послуги контрагент використовує устаткування, орендоване у телекомунікаційної компанії. В українській звітності доходи і витрати за такими договорами будуть відображатися розгорнуто. Якщо виходити із суті угоди, то фактично передачі обладнання не відбувається. У такому випадку коректніше відображати в звітності лише різницю між доходами та витратами і дебіторською та кредиторською заборгованостями. Таким чином, фахівець, що здійснює трансформацію, повинен розрахувати і відобразити коригування щодо згортання доходів та витрат, пов'язаних з орендою обладнання зв'язку, і відповідної дебіторської та кредиторської заборгованостей. Коригування за оборотами робиться на найменшу із сум доходів і витрат, а за сальдо – на найменшу із сум дебіторської та

кредиторської заборгованостей. У загальному вигляді коригування щодо згортання інших розрахунків буде виглядати таким чином (розбиття доходів / витрат та дебіторської / кредиторської заборгованості на основну та іншу діяльність проводиться відповідно до облікової політики компанії):

Д-т «Доходи від основної діяльності (передача обладнання зв'язку в оренду)»

Д-т «Кредиторська заборгованість з основної діяльності»

К-т «Витрати з основної діяльності»

К-т «Дебіторська заборгованість з основної діяльності».

є) коригування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість за агентською схемою

Багато телекомунікаційних компаній використовують агентів при наданні послуг зв'язку кінцевим користувачам. Це дає змогу уникнути великого обсягу договірної роботи та самостійного збору дебіторської заборгованості з фізичних і юридичних осіб. За свою роботу компанії-агенти отримують агентську винагороду. При цьому договори з агентами можуть бути укладені таким чином, що агент перераховує принципалу суму, яка дорівнює сумі нарахувань за певний період, а після цього самостійно займається збором дебіторської заборгованості. У такому випадку ризик несплати з боку кінцевих користувачів лягає на агента. У разі, якщо агентським договором передбачено, що агент спочатку збирає дебіторську заборгованість з кінцевих користувачів, а потім перераховує кошти принципалу, то ризик несплати з боку кінцевих користувачів лягає на принципала.

Підхід до відображення резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість у двох перерахованих випадках в обліку компанії-принципала буде дещо відрізнятися. У першому випадку в компанії є чіткі дані з погашення дебіторської заборгованості. Сальдо, яке залишається непогашеним на звітну дату, відразу може включатися в розрахунок резерву відповідно до облікової політики компанії з урахуванням терміну виникнення заборгованості.

Якщо дебіторська заборгованість перераховується компанії в міру надходження грошових коштів від кінцевих користувачів, то точними даними про збирання коштів компанія-принципал не володіє. У зв'язку з цим резерв сумнівних боргів нарахований на дебіторську заборгованість може бути спотворений. Для більш точного відображення резерву в обліку можна використовувати два способи.

Перший спосіб передбачає використання даних обліку, відображених у період із звітної дати до моменту трансформації. У резерв можна включати різницю між дебіторською заборгованістю на звітну дату і

сумами перерахувань від агента. Однак такий спосіб не дає змоги переконатися в тому, що агент перерахував всю суму дебіторської заборгованості, зібрану з кінцевих користувачів.

Другий спосіб на додаток до першого передбачає включення в агентський договір пункту, відповідно до якого агент повинен надавати принципалу детальні дані щодо збирання дебіторської заборгованості. Зокрема, звіт повинен містити розбиття дебіторської заборгованості за термінами виникнення і видами кінцевих користувачів (наприклад, фізичні особи, комерційні та бюджетні організації).

Для кожної категорії дебіторської заборгованості у звіті повинна міститися інформація про неможливість стягнути заборгованість. Наприклад, неможливість стягнути дебіторську заборгованість фізичних осіб у розмірі 50000 грн. з терміном виникнення від трьох до чотирьох місяців становить 20%. Тоді суму резерву під таку заборгованість можна отримати шляхом перемноження суми заборгованості та відсотка, який відображає неможливість стягнення заборгованості, тобто в даному прикладі резерв дорівнює 10 000 грн. ($50\ 000 \times 20 / 100$).

На різницю між уточненою сумою резерву і даними за резервом у трансформаційній таблиці необхідно зробити коригування. При збільшенні резерву проведення буде виглядати таким чином:

Д-т «Витрати за сумнівними боргами»

К-т «Резерв за сумнівною дебіторською заборгованістю за агентською схемою».

У випадку зменшення резерву в трансформаційній таблиці робиться протилежне проведення.

Необхідно зазначити, що наявність в агентському договорі пункту, що передбачає зобов'язання агента про надання звіту щодо збирання дебіторської заборгованості, дасть змогу принципалу контролювати своєчасність перерахування агентом зібраної заборгованості кінцевих користувачів. В іншому випадку агент може вкладати зібрану дебіторську заборгованість у короткострокові фінансові інструменти, отримувати процентні доходи, після чого перераховувати виручку принципалу. Це може привести до втраченої вигоди для принципала. Таким чином, подібний пункт в агентському договорі корисний не тільки при складанні звітності за МСФЗ, а і для операційної діяльності компанії.

ж) особливості трансформації звітності телекомунікаційних компаній відповідно до МСФЗ

Зважаючи на специфіку галузевого обліку або сформованої практики ведення бізнесу, процедури щодо приведення даних звітності, складеної за національними стандартами обліку та звітності, у відповідність з міжнародними стандартами можуть бути різними. Деякі галузі є настільки

специфічними, що в міжнародних стандартах є окремі стандарти з обліку та розкриття інформації для підприємств тієї чи іншої галузі, наприклад, для страхових, кредитних, сільськогосподарських підприємств. У деяких випадках окремі положення загальних стандартів, тобто тих, які необхідно застосовувати незалежно від виду діяльності підприємства, будуть більш застосовувані в силу наявності у підприємств операцій, відображення яких регулює положення цих стандартів. У даному випадку мова піде про особливості трансформації звітності підприємств телекомунікаційної галузі. Для телекомунікаційних компаній немає окремого стандарту в МСФЗ, але проте при трансформації їх звітності існують деякі характерні аспекти, які можуть бути відсутні при трансформації звітності інших галузей.

Рахунки за послуги зв'язку міжнародних і національних операторів виставляються, як правило, в наступних за розрахунковим місяцях. Відповідно до принципу нарахування, всі доходи і витрати повинні бути відображені в тих періодах, в яких мали місце відповідні факти господарської діяльності, незалежно від моменту виставлення рахунків або здійснення оплати. У зв'язку з тим, що в П(С)БО доходи і витрати відображаються в обліку в міру надходження рахунків, а не в тому періоді, в якому вони були фактично зароблені і понесені, при трансформації, відповідно до вимог МСФЗ, виникає необхідність внесення коригувань з відображення доходів і витрат у правильному періоді.

Оскільки звітність за МСФЗ, як правило, складається пізніше, ніж звітність відповідно до П(С)БО, то на момент проведення трансформації багато рахунків, пов'язаних зі звітним періодом, але які надійшли в наступних періодах, будуть відображені в обліку в періодах, наступних за звітним. У такому випадку фахівцям, що здійснюють трансформацію, необхідно вивантажити з програми обліку звіти за доходами і витратами з послуг зв'язку з дати, наступної за звітною датою, до дати здійснення трансформації. Тут необхідно зазначити, що для полегшення процесу трансформації програма обліку на підприємстві повинна бути налаштована таким чином, щоб при внесенні дохідного або витратного рахунка бухгалтер вказував у спеціальному полі аналітику, в якій проставляється період надання послуги. У цьому випадку все, що буде потрібно зробити фахівцеві з трансформації, – це відфільтрувати доходи і витрати, відображені після звітної дати, за періодом надання послуг та вибрати ті, які відносяться до звітного періоду.

Для перевірки повноти вивантаження доходів звітного періоду рекомендується також переконатися, що всі рахунки, які надійшли в бухгалтерію на момент проведення трансформації, вже відображені в обліку. Якщо це не так, то паперові оригінали рахунків, ще не відображених в

обліку, необхідно переглянути на предмет наявності серед них тих, які відносяться до звітнього періоду. У випадку, якщо при складанні звітності за П(С)БО за звітний період були складені проведення щодо донарахування доходів і витрат за рахунками, що надійшли після звітної дати, то відповідні обороти необхідно виключити з даних, вивантажених з програми обліку для того, щоб уникнути «подвоєння» нарахувань.

Якщо програма обліку не містить аналітику «Період надання послуги», то обсяг ручної роботи з виявлення рахунків, що відносяться до звітнього періоду, серед тих, які надійшли після звітної дати, значно збільшується. У цьому випадку необхідно перевірити всі рахунки, що надійшли після звітної дати. Частковим вирішенням проблеми в даному випадку може бути зберігання рахунків, які відносяться до попередніх звітних періодів, окремо від рахунків поточного періоду.

Вивантажені доходи і витрати необхідно відповідним чином згрупувати для коректного представлення у звітності. Доходи групуються в розрізі контрагентів та субрахунків. Це робиться з метою правильного розмежування доходу за видами та подання його і дебіторської заборго-ваності у примітках до звітності. Витрати повинні бути згруповані в розподілі за контрагентами і статтями витрат для коректного представлення приміток до звітності.

Після того, як доходи і витрати згруповані за контрагентами та видами, фахівець, який проводить трансформацію, повинен розрахувати і відобразити проведення щодо донарахування витрат і доходів. Робочий план рахунків за МСФЗ у різних компаній може відрізнятись, але в загальному вигляді коригування щодо донарахування доходів і витрат виглядають таким чином:

Доходи:

Д-т «Дебіторська заборгованість за основною діяльністю»

К-т «ПДВ до сплати»

К-т «Доходи основної діяльності».

Витрати:

Д-т «Витрати за основною діяльністю»

Д-т «ПДВ до відшкодування»

К-т «Кредиторська заборгованість за основною діяльністю».

При проведенні трансформації, особливо перший раз, необхідно пам'ятати, що проведення щодо донарахування доходів і витрат повинні відображатися при кожному складанні звітності. Якщо звітність за МСФЗ складається вперше, то необхідно розрахувати коригування з відображення доходів і витрат у правильному періоді та за станом на початок першого звітнього періоду, представленого у звітності. У наступних періодах розраховані коригування щодо донарахування доходів і витрат повинні повторюватися в кореспонденції з нерозподіленим прибутком. Це

дасть змогу уникнути «подвоєння» оборотів, які вже будуть визнані у звітності за П(С)БО, а також допоможе попередити спотворення нерозподіленого прибутку. При складанні звітності за наступні періоди коригування щодо донарахування доходів і витрат, що відносяться до звітного періоду, повинні виглядати таким чином.

За доходами, відображеними раніше в МСФЗ:

Д-т «Доходи основної діяльності»

К-т «Нерозподілений прибуток».

За видатками, відображеними раніше в МСФЗ:

Д-т «Нерозподілений прибуток»

К-т «Витрати з основної діяльності».

При підготовці звіту про фінансовий стан відповідно до МСФЗ на початок періоду компанія здійснила коригування сум, відображених у фінансовій звітності, підготовленій відповідно до П(с)БО. Пояснення того, як перехід від раніше застосованих П(с)БО до МСФЗ вплинув на власний капітал компанії, викладено в такій таблиці.

Таблиця 6.8

Пояснення переходу на МСФЗ ПАТ «Укртелеком» (тис. грн.)

Показники	Сума
Власний капітал компанії згідно з раніше застосовуваними П(С)БО	63777737
Коригування (у тому числі виправлення числових показників за П(С)БО)	
Знецінення основних засобів та нематеріальних активів (сегмент мобільних послуг)	(614119)
Знецінення основних засобів та нематеріальних активів (інші)	(498101)
Сторно переоцінки основних засобів, переданих у статутний фонд дочірнього підприємства «Три Моб» в 2011 році	(299286)
Списання гудвілу	(219747)
Створення резерву сумнівної дебіторської заборгованості	(192257)
Визнання зобов'язання з пенсійних виплат та інших довгострокових виплат працівникам за МСБО 19 «Виплати працівникам»	(190952)
Приведення основних засобів та нематеріальних активів до обліку за МСФЗ	560800
Перенесення витрат, пов'язаних з реалізацією телекомунікаційного обладнання за контрактними умовами на майбутні періоди	55602
Інші коригування	(11555)
Усього власний капітал компанії згідно з МСФЗ	4968122

Компанія не складала фінансову звітність згідно з раніше застосовуваними П(С)БО за періоди після 31 грудня 2011 р.

Вихід компаній на міжнародні ринки капіталу передбачає складання звітності відповідно до міжнародних визнаних стандартів, які є зрозумілими для користувачів, тому українські підприємства різних галузей також повинні складати звітність відповідно до МСФЗ.

6.5. Застосування МСФЗ у торговельних компаніях

а) особливості діяльності торговельних компаній

На сектор роздрібної торгівлі впливає значна кількість факторів, включаючи глобальний і локальний попит, світові економічні показники та тенденції, а також прийняття міжнародних стандартів. Крім цього, є й інші чинники і тенденції, що значно впливають на сектор торгівлі. Відбуваються соціально-економічні, культурні та демографічні зрушення, які докорінно змінюють поведінку споживачів. Все більший вплив на їх ставлення до брендів, а також прийняті ними рішення про купівлю надають технології – Інтернет, соціальні медіа та мобільні платформи. Таким чином у компаній роздрібної торгівлі з'являється можливість стати ближче до своїх покупців і поліпшити свою роботу. Розвинені ринки зростають повільно, в той час як на ринках, що розвиваються, відзначається швидке зростання. Цей фактор посилює регулюючий вплив на сектор роздрібної торгівлі.

б) особливості обліку доходів, запасів, нематеріальних активів, основних засобів

У секторі роздрібної торгівлі дохід є одним з найважливіших показників, які використовуються для інформування зацікавлених сторін про результати діяльності компанії.

Може здатися, що особливих проблем з обрахунком доходів у компаній роздрібної торгівлі бути не повинно. Однак не варто недооцінювати масштаб труднощів, з якими доводиться зіштовхуватися роздрібним операторам. Одним з таких проблемних напрямів є облік коштів стимулювання продажів, включаючи різні програми підвищення лояльності покупців, знижки та ваучери. Правила обліку засобів стимулювання продажів за МСФЗ в останні роки набули більш директивного характеру і тепер розкриваються компаніями роздрібної торгівлі у своїй фінансовій звітності.

Закупівля і управління запасами – одні з найбільш важливих факторів успіху компаній роздрібної торгівлі. Як правило, компанії утримують досить великі обсяги запасів, щоб виконати різноманітні і постійно мінливі вимоги різних груп споживачів.

Деякі роздрібні оператори щоденно відстежують споживчий попит для того, щоб забезпечити достатній рівень запасів у своїх магазинах.

Різнманітні продукти, що реалізуються компаніями, мають обмежений термін зберігання, інші змінюються під впливом моди і попиту, і, нарешті, на більшість з них чинять тиск ціни конкурентів. Всі ці ризики вимагають проводити регулярну перевірку запасів на предмет наявності ознак знецінення. Інші труднощі, з якими зіштовхуються

компанії роздрібною торгівлі, – це порядок обрахунку знижок, отриманих від постачальників, і порядок розрахунку собівартості запасів.

Практично всі компанії розкривають інформацію про порядок розрахунку собівартості запасів за методами середньозваженої вартості та ФІФО, деякі компанії також застосовували метод роздрібних продажів.

Демографічні характеристики споживачів у різних регіонах можуть відрізнятися, тому вибір місця розташування магазину є одним з найважливіших чинників успіху компанії роздрібною торгівлі.

У роздрібних операторів, як правило, є інвестиційний план для кожного регіону або району, в яких вони працюють, включаючи стратегію придбання або оренди об'єктів майна.

Хоча з операційної точки зору істотних відмінностей у тому, купує компанія об'єкти або орендує їх, немає, відповідно до діючих МСФЗ значний вплив на показники бухгалтерського балансу може спричинити факт оренди магазинів за договорами операційної оренди, що відповідають критеріям, встановленим для обліку операційної оренди.

Для більш ніж 75% компаній основні засоби становлять більше 20% всіх активів, а для третини компаній їх частка перевищує 70%. Для нарахування амортизації всі компанії використовували прямолінійний метод. Терміни корисного використання основних засобів, схожих за своїми характеристиками, у компаній значно відрізняються. Для подальшої оцінки основних засобів всі компанії застосовують модель оцінки за фактичною вартістю.

Активність у проведенні угод з об'єднання бізнесу в секторі роздрібною торгівлі найчастіше залежить від характеру операційної діяльності компанії. Великі універсальні магазини більш орієнтовані на зростання, ніж мережеві магазини. Основний фактор, що впливає на реалізацію таких угод у секторі, – це наявність можливостей консолідації на ринку і виходу на нові ринки.

Кількість та масштаби угод з об'єднання бізнесу безпосередньо залежать від фінансового становища компаній. В останні роки компанії були обмежені у своїх можливостях щодо залучення необхідних коштів через зниження доступності капіталу та економічного спаду.

У зв'язку з цим не дивно, що значна кількість компаній провела такі угоди, однак розмір цих угод найчастіше був невеликим. Найбільші труднощі в обліку об'єднання бізнесу в компаній роздрібною торгівлі, як правило, викликає виявлення нематеріальних активів, які раніше не визнавалися придбаними підприємством, включаючи, наприклад, бренди, створені таким підприємством, і нематеріальні активи, що відображають взаємини з клієнтами.

Нематеріальні активи, зокрема бренди, товарні знаки, відображають взаємини з клієнтами та відіграють важливу роль в успішній діяльності компаній роздрібної торгівлі. Незважаючи на те, що ці активи мають вагоме значення, як правило, вони не представляють собою великих сум за статтями в бухгалтерському балансі. Одна з причин полягає в тому, що стосовно таких активів часто діє високе граничне значення визнання, якого звичайно дотримуються при їх прямому придбанні або придбанні в результаті об'єднання бізнесу, але якого складніше дотримати, коли активи створюються самим підприємством. З метою розширення бізнесу роздрібні оператори часто укладають договори на використання своїх брендів і товарних знаків. Зокрема, така тенденція поширена на ринку предметів розкоші, а також серед роздрібних магазинів, що практикують модель франчайзингу.

Найчастіше в бухгалтерському балансі зазначають активи, пов'язані з програмним забезпеченням, а також значне сальдо зафіксовують за брендами, товарними знаками і ліцензіями.

Компанії роздрібної торгівлі схильні до ряду ризиків, пов'язаних як з поточною, так і з минулою діяльністю, які можуть призвести до відпливу грошових коштів у майбутньому. Ці ризики найчастіше стосуються реалізованої продукції, судових розглядів з конкурентами і клієнтами, зобов'язань за різними програмами реструктуризації та закриття магазинів.

МСФЗ містять жорсткі критерії, які необхідно виконати до визнання резерву на реструктуризацію, а також вимоги до детального розкриття інформації про характер зобов'язання і терміни відпливу грошових коштів на його виконання.

Всі компанії розкривають ставлення своєї облікової політики щодо визнання резервів. Найбільш часто розкривається інформація про резерви щодо реструктуризації, обтяжливих контрактів і видатків на виведення з експлуатації або закриття магазинів.

Для оцінки результатів фінансової та операційної діяльності компанії роздрібної торгівлі використовують широкий спектр ключових показників ефективності. Найчастіше такі показники повинні давати акціонерам і аналітикам можливість сформулювати точне та повне уявлення про фінансовий стан і являють собою заходи, яким в інвестиційному співтоваристві надається величезне значення. Найпоширенішими показниками операційної діяльності є кількість магазинів та загальний розмір торгових площ.

З метою залучення більшої кількості покупців торговельні компанії надають широкий спектр знижок. Їх правильний облік має важливе значення.

Наприклад. Відповідно до маркетингової політики, закріпленої у договорах, компанія надає знижку відповідно до об'єму продажу:

- а) при продажі товарів на суму 200 000 дол. – 0%;
- б) при продажі товарів на суму 200 001 до 300 000 дол. – 5%;
- в) при продажі товарів на суму 300 001 дол. – 8%.

Вказані знижки є перспективними, тобто нова ціна діє на покупку, що перевищує вказаний ліміт. Розрахунки з покупцями проводяться після закінчення періоду.

У звітному періоді покупець А придбав товарів на суму 520 000 дол., покупець В – на суму 280 000 дол. В обліку і звітності дебіторська заборгованість та дохід усіх покупців були відображені за вказаними номінальними сумами. Бухгалтер планував здійснити корегування у наступному обліковому періоді, коли будуть проведені всі розрахунки і покупцям будуть виписані рахунки, за якими здійснено корегування.

Враховуючи вимоги МСБО 18, дохід і дебіторську заборгованість за покупцями А та В необхідно відобразити не у сумі 800 000 дол. ($520\,000 + 280\,000$), а з врахуванням знижок: за покупцем А $(300\,000 - 200\,001) \times 5\% + (520\,000 - 300\,001) \times 8\% = 22\,600$ дол.; за покупцем Б $(280\,000 - 200\,001) \times 5\% = 4\,000$ дол. Всього корегування доходу і дебіторської заборгованості необхідно провести на суму 26 600 дол. ($22\,600 + 4\,000$). Величина таких знижок визнається з метою оподаткування у тому періоді, в якому знижка буде надана та підтверджена документально.

Наприклад. Відповідно до маркетингової політики, закріпленої у договорах, компанія надає знижку відповідно до своєчасності оплати:

- а) при повній передоплаті за товар – 15%;
- б) при оплаті протягом місяця після відвантаження товару – 8%;
- в) при оплаті протягом 1–2 місяців після відвантаження товару – 5%.

Припустимо, що звітність складається цією компанією протягом місяця після звітної дати. Відповідно компанія може врахувати усі знижки пункту а) та б), виходячи із фактичних даних після звітної дати і скорегувати звітність за період, в якому було відображено продаж.

Припустимо, що покупців стосовно проведення оплати можна розподілити на такі групи ($33\% + 47\% + 20\% = 100\%$):

- ті, що провели оплату протягом місяця після відвантаження, – 33%;
- ті, що провели оплату протягом 1–2 місяців після відвантаження, – 47%;
- ті, що провели оплату пізніше 2 місяців після відвантаження, – 20%.

Відповідно, якщо оплата протягом 1–2 місяців після відвантаження товару становить 820 000 дол., то величина знижки становитиме 19 270 дол. ($820\,000 \times 47\% \times 5\%$). Тому на цю суму необхідно скорегувати дебіторську заборгованість і дохід згідно із міжнародними стандартами.

Якщо компанія не здійснює трансформацію, а веде облік паралельно, то дохід можна відобразити таким чином з врахуванням майбутньої знижки:

1. При здійсненні продажу товарів:

Д-т Дебіторська заборгованість	820 000 дол.
К-т Дохід (820 000 – 19 270)	800 730 дол.
К-т Резерв за втраченими знижками	19 270 дол.

2. При наданні знижки пізніше:

Д-т Резерв за втраченими знижками	19 270 дол.
К-т Дебіторська заборгованість	19 270 дол.

Рахунок «Резерв за втраченими знижками» за такою схемою зменшує величину дебіторської заборгованості в балансі.

У торговельній мережі товари часто продають за певними акціями (безкоштовний товар при придбанні певної кількості).

Наприклад. Компанія проводить акцію, за якою при придбанні більше двох товарів покупець отримує ще один товар безкоштовно. Припустимо, що за звітний період покупцям було передано 130 безкоштовних товарів. Їх продажна вартість становила 360 дол., а собівартість – 240 дол. Таким чином, дохід становитиме 46 800 дол. (130 одиниць x 360 дол.), а собівартість – 31 200 дол. (130 одиниць x 240 дол.).

Згідно із МСФЗ, дохід від продажу безкоштовних товарів не відображається, оскільки компанія не передбачала отримати за них відшкодування. Витрати на безкоштовні товари доцільно розглядати як витрати на маркетинг і відобразити таким чином:

Д-т Дохід	46 800 дол.
К-т Інші збитки	46 800 дол.
та одночасно:	
Д-т Операційні витрати	31 200 дол.
К-т Собівартість продажу	31 200 дол.

Крім зазначених знижок, існують багато інших та маркетингових акцій. Однак в обліковій практиці вони підпадають під правило: фактичні й очікувані знижки корегують дохід за проданими товарами.

Наприклад. Компанія випускає і розповсюджує рекламні листівки: при поданні такої листівки покупець отримує визначену знижку. Витрати на випуск і розповсюдження листівок визнаються у звіті про прибутки та збитки як витрати з продажу. Очікувані знижки компанія може оцінити, однак в обліку і звітності вони не будуть визнані до того часу, поки не настануть обидві події: покупці подадуть листівки, а дохід буде визнано в обліку.

6.6. Облік договорів страхування

а) суть і види договорів страхування

В березні 2004 р. РМСБО затвердила перший міжнародний стандарт фінансової звітності для страхових компаній МСФЗ 4 «Страхові контракти».

МСФЗ 4 «Страхові контракти» необхідно застосовувати по відношенню:

– договорів страхування (включаючи договори перестраховування), за якими компанія є зобов'язаною стороною, і договорів перестраховування, за якими вона є правочинною стороною;

– емітованих компанією фінансових інструментів з елементом дискреційної участі.

МСФЗ 4 «Страхові контракти» не розглядає інші аспекти бухгалтерського обліку страховика, а саме облік його фінансових активів і фінансових зобов'язань.

МСФЗ 4 «Страхові контракти» почав діяти для річних періодів, які розпочинаються з 1 січня 2005 р. або після цієї дати.

Згідно з МСФЗ 4 «Страхові контракти», договір страхування (Insurance Contract) – це договір, за яким одна сторона (страховик) бере на себе значний страховий ризик іншої сторони (страхувальника), зобов'язуючись відшкодувати страхувальнику понесені ним збитки в результаті непевної майбутньої події (страхового випадку).

Таким чином, сторонами договору страхування є страховик і страхувальник.

Страховик (Insurer) – це сторона, зобов'язана за договором страхування виплатити відшкодування страхувальнику при настанні страхового випадку. При цьому МСФЗ 4 описує як страховика підприємство, яке емітує договір страхування, незалежно від того, чи розглядається це підприємство як страховик з юридичної точки зору.

Страхувальник – утримувач страхового полісу (Policyholder) – це сторона, яка має право на відшкодування за договором страхування у разі настання страхового випадку.

Під визначення договорів страхування, згідно з МСФЗ 4, підпадає більшість договорів страхування автотранспортних засобів, туристичних мандрівок, страхування життя і медичного страхування, страхування майна і ренти, а також страхування професійної відповідальності.

Далі доцільно розглянути договори, які є договорами страхування, якщо страховий ризик є значним:

- страхування майна від крадіжки (або псування);
- страхування відповідальності виробника, професійної відповідальності, цивільної відповідальності або судових витрат;

– страхування життя і ритуальне страхування з передоплатою (хоча смерть неминуча, невизначеним залишається час настання смерті або щодо деяких видів страхування життя, вірогідність настання смерті в період дії договору страхування);

– страхування на дожиття з виплатою ренти і пенсій (тобто договори, які передбачають відшкодування у разі настання невизначеного майбутнього події – дожиття одержувача пенсії, як додаткового засобу забезпечення одержувачу пенсії певного рівня життя, на якому за інших обставин факт дожиття відбився б несприятливо – чим довше людина живе, тим менше у неї буде грошей у міру зменшення її заощаджень);

– страхування непрацездатності та медичне страхування;

– гарантії завершення, гарантії сумлінного виконання посадових обов'язків, договірних зобов'язань і дотримання умов заявок (контракти, що передбачають відшкодування в разі невиконання іншою стороною договірних зобов'язань).

Договори, які не передбачають переходу страховику значних страхових ризиків (наприклад, окремі договори заощаджувальних і пенсійних програм), класифікуються як фінансові інструменти, тому на них поширюється МСБО 39.

У рамках деяких договорів страховим випадком є виявлення збитку протягом терміну дії договору, навіть якщо збиток виникає внаслідок події, що з'явилася до моменту початку дії договору.

Наприклад. Договір страхування передбачає відшкодування екологічного збитку. Страховику не було відомо, що з шахти клієнта мав місце витік стічної води до початку дії договору. Тепер стічні води забруднюють озеро, і клієнт вимагає виплати відшкодування за договором.

У рамках інших договорів страховим випадком є подія, що настає протягом терміну дії договору, навіть якщо збиток, що є наслідком такої події, виявляється після завершення терміну дії договору. В деяких випадках договорами покриваються події, які вже настали, але фінансові наслідки яких залишаються неясними.

Наприклад. Термін дії договору страхування офісу закінчується 31 грудня. В офісі, закритому з 28 грудня, відбувається пограбування. Цей факт виявляється лише 1 січня (після завершення терміну дії договору), проте дата пограбування зафіксована відеокамерами і підтверджує виявлення збитку внаслідок страхового випадку після завершення терміну дії договору.

Деякі договори страхування вимагають (або допускають) негрошові виплати відшкодування.

Наприклад. Замість відшкодування витрат страхувальника страховик надає майно замість викраденого. Страховик використовує власні медичні

установи і медичний персонал для надання медичних послуг, передбачених договорами.

Існують договори на надання послуг з фіксованою винагородою, в рамках яких обсяги надаваних послуг залежать від невизначених подій, підпадають під визначення договору страхування згідно з МСФЗ (IFRS) 4, однак у деяких країнах до них не застосовується режим, що діє стосовно договорів страхування.

Наприклад. За договором експлуатаційного обслуговування, в рамках якого постачальник послуг зобов'язується провести ремонт певного обладнання (наприклад, холодильника) у разі його несправності, ризик передається постачальнику послуг. Фіксована винагорода за послуги розрахована, виходячи з очікуваної кількості несправностей, проте невідомо, як часто несправності будуть проявлятися в тій чи іншій частині обладнання. Несправність обладнання завдає шкоди його власнику, і договір передбачає надання власнику відшкодування (у вигляді ремонту, а не грошової виплати).

В основі договору страхування закладена невизначеність (ризик). На момент укладання договору страхування існує невизначеність за однією з перерахованих позицій:

- чи настане страховий випадок;
- якщо настане, то коли;
- яку суму страховик буде зобов'язаний виплатити при настанні страхового випадку.

Для ідентифікації договору страхування, таким чином, необхідна наявність страхового ризику; страховий ризик має бути переданий за договором правочинній стороні – страховику.

Страховим випадком (Insurange Event) є невизначена майбутня подія, яка обумовлена договором страхування і створює страховий ризик.

Страховий ризик ((InsurangeRisk) – це ризик, за винятком фінансового ризику, що передається від страхувальника страховику.

Договір прямого страхування (Direct Insurange Contract) – це договір страхування, який не є договором перестрахування.

Договір перестрахування (Reinsurance Contract) – це договір страхування, наданий одним страховиком (перестрахувальником) для компенсації іншому страховику (цеденту) збитків за одним або декількома договорами, укладеними цедентом.

Це означає, що сторонами договору перестрахування є перестрахувальник і цедент.

Перестрахувальником (Reinsurer) є сторона, зобов'язана за договором перестрахування виплатити компенсацію цеденту за умови настання страхового випадку.

Цедент (Cedant) – це страховик за договором перестраховання.

Для визначення наявності договору страхування необхідно вказати на відмінності між страховим ризиком та іншими ризиками:

- необхідна наявність ризику (невизначеності);
- ризик не повинен бути «фінансовим» ризиком;
- уповноважена сторона за договором повинна передати ризик страховику.

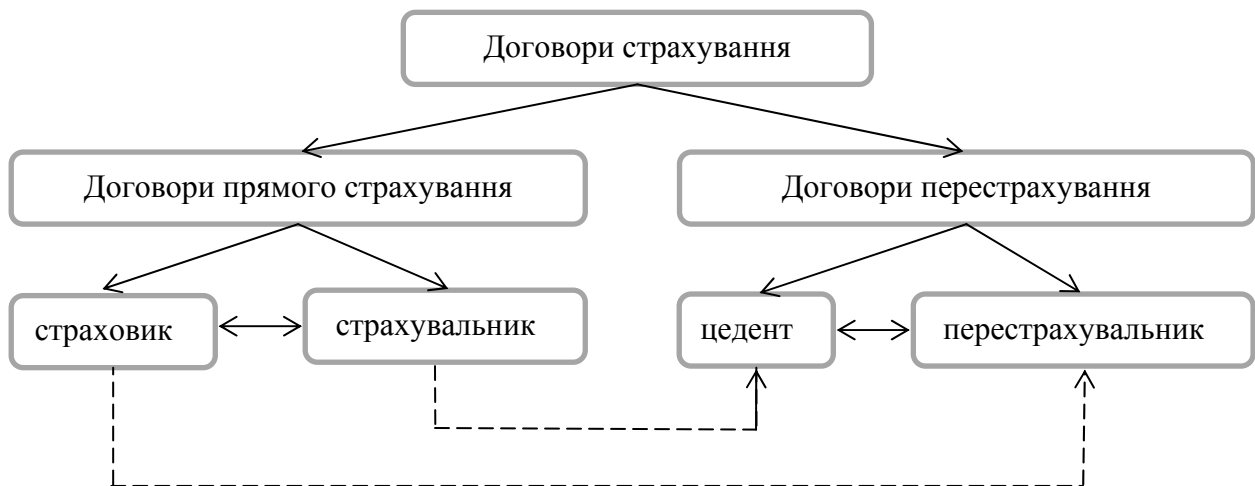


Рис. 6.25. Види договорів страхування та їх учасники

Наприклад. Страховик є зобов'язаною стороною за договором страхування будівлі. Власник повинен нести ризики, пов'язані з будівлею, але він передав ці ризики страховику, уклавши договір страхування. Договір, на підставі якого у страховика виникає фінансовий ризик без значного страхового ризику, не є договором страхування.

Наприклад. Банк укладає фіксований контракт на конвертацію 1 млн. євро у гривні через 3 місяці. Банк бере на себе фінансовий ризик (зміни ставок валютного курсу), але не страховий ризик.

Визначення фінансового ризику охоплює перелік фінансових та нефінансових змінних. Перелік містить нефінансові змінні, які не є специфічними для сторони за договором, такі як індекс збитків від землетрусу в певному регіоні або індекс температур у певному місті.

Наприклад. Інвестор володіє портфелем вкладень в японські фірми. Він знає, що в цьому регіоні часто відбуваються землетруси, й укладає договір, що передбачає виплату 2 млн. дол. США у разі землетрусу в цьому регіоні у поточному році. Такий договір не є договором страхування, оскільки в інвестора немає зацікавленості в постраждалому майні. Його зацікавленість має непрямий характер: він знає, що у разі землетрусу вартість його вкладень знизиться.

Ризик змін справедливої вартості нефінансових активів є страховим ризиком, якщо справедлива вартість відображає не тільки зміни ринкової

вартості таких активів (фінансова змінна), а й стан певного нефінансового активу, що належить стороні договору (нефінансова змінна). У рамках деяких договорів у зобов'язаній сторони, крім значного страхового ризику, виникає фінансовий ризик.

Наприклад. Багато договорів страхування життя пов'язані з фінансовим та страховим ризиками і передбачають:

- гарантію мінімальної ставки доходу для страхувальників, що пов'язано з фінансовим ризиком;

- відшкодування в разі смерті, яке може значно перевищувати сукупну суму випланих премій, що пов'язано зі страховим ризиком у формі ризику смертності. Такі договори є договорами страхування.

Наприклад. Страховик застрахував життя клієнта на 1 млн. дол. США. Утриманцям померлого не потрібно доводити наявність фінансових збитків, щоб отримати цю суму.

За умовами деяких договорів узгоджують суму відшкодування, яка виплачується при настанні страхового випадку, з індексом цін. Такі договори є договорами страхування за умови, що виплата, яка залежить від настання страхового випадку, може бути досить значною порівняно з преміями.

Наприклад. Вартість поліса страхування відповідальності виробника страховик розрахував, виходячи з того, що новий виріб буде розроблятися і виготовлятися протягом 5 років. Виріб знято з виробництва через три роки, договір страхування розірваний (ризик розірвання договору). Дострокове розірвання договору не є страховим ризиком.

б) визнання і оцінка страхових активів і зобов'язань

МСФЗ 4 тимчасово звільняє страховика від деяких вимог інших МСФЗ (в тому числі й від МСБО 8, а також Концептуальної основи МСФЗ) при виборі облікових політик щодо договорів страхування. Разом з тим, МСФЗ 4:

- забороняє забезпечення ймовірних претензій за договорами, які не існували на дату звітності (такі, як забезпечення на випадок катастроф з метою вирівнювання виплат);

- вимагає перевірки достатності визнаних страхових зобов'язань і перевірки активів страхування на зменшення корисності;

- вимагає, щоб страховик враховував страхові зобов'язання в своєму балансі, поки вони не будуть погашені чи анульовані або поки не закінчиться термін їх дії, і подавав страхові зобов'язання, не проводячи їх взаємозалік за пов'язаними з ними активами перестраховування;

- не повинен проводити взаємозалік:

- а) активів перестраховування і відповідних страхових зобов'язань;

- б) доходів і витрат за договорами перестраховування з витратами чи доходами за відповідними договорами страхування;

– повинен стежити за тим, чи не зменшилася корисність його активів перестраховування.

МСФЗ 4 визначає страхові активи і зобов'язання таким чином:

– страховий актив (Insurance Asset) – це чисті договори права страховика за договором страхування;

– страхове зобов'язання (Insurance Liability) – чисті договірні зобов'язання страховика згідно з договором страхування.

Відповідно до МСФЗ 4, страховик повинен перевіряти на кожну звітну дату, чи достатньо визнані його страхові зобов'язання, використовуючи поточні оцінки майбутніх грошових потоків за договорами страхування.

Якщо в результаті перевірки встановлено, що балансова вартість страхових зобов'язань (за вирахуванням відповідних відтермінованих витрат на придбання і відповідних нематеріальних активів) є недостатньою, то вказану суму необхідно повністю визнавати у звіті про прибутки чи збитки.

При цьому МСФЗ 4 встановлює такі мінімальні вимоги до оцінки достатності страхових зобов'язань:

– необхідність розгляду поточної оцінки всіх грошових потоків за договором, а також супутніх грошових потоків, наприклад, витрат на врегулювання претензій;

– визнання недостатності страхових зобов'язань і відображення виявленої нестачі у звіті про прибутки чи збитки.

в) вимоги до розкриття інформації, які викликають складнощі в страхових організаціях

1. Класифікація окремих видів активів, зобов'язань, доходів і витрат (для компаній, які застосовують МСФЗ вперше).

2. Класифікація статей звіту про рух грошових коштів операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

3. Визнання, збір даних і розкриття інформації про пов'язані сторони.

4. Розкриття розрахункових оцінок (management estimates), особливо по відношенню:

– припущень, які використовуються при розрахунку страхових резервів;

– припущень, які використовуються при розрахунку резерву сумнівної дебіторської заборгованості;

– оцінки знецінення активів, особливо гудвілу;

– оцінки справедливої вартості землі і будівель;

– оцінки справедливої вартості фінансових інструментів.

5. Розкриття інформації з податку на прибуток.

6. Рух резерву під знецінення активів.

7. Зобов'язання за пенсійним забезпеченням (плани з встановленими виплатами).

8. Страхові резерви всього і нетто-перестраховання:

- припущення, які використовуються при розрахунку;
- склад страхових резервів;
- рух резервів за період, у тому числі:
 - а) за рахунок зміни оцінки збитків попереднього періоду;
 - б) за рахунок збитків, які відбулись у поточному періоді;
 - в) за рахунок збитків, врегульованих у поточному періоді:
- розрахунок і розкриття чутливості резервів до впливу факторів;
- аналіз достатності резерву за останні 3–5 років.

9. Політика управління ризиками (кількісні та якісні розкриття):

- загальні положення управління ризиками;
- управління капіталом;
- управління активами і пасивами;
- страховий ризик;
- фінансовий ризик, у тому числі:

а) кредитний ризик, у тому числі за дебіторською заборгованістю зі страхування з доданням рейтингу активів;

б) ризик ліквідності з розрахунком позиції за фінансовими активами і зобов'язаннями;

- ринковий ризик, у тому числі:

а) валютний;

б) ризик зміни відсоткових ставок;

в) ризик зміни цін на фінансові активи і зобов'язання.

6.7. Особливості застосування МСФЗ для малих та середніх підприємств

а) особливості діяльності підприємств малого бізнесу

У багатьох країнах малий та середній бізнес здійснює суттєвий вплив на економічний розвиток цих країн. Вплив цього сектору на макроекономічні показники є безумовним.

Особливість ставлення до малого бізнесу в світі та наявність окремих чітко визначених державних політик як на рівні ЄС, США, так і ряду інших провідних країн світу підкреслюється тим фактом, що в більшості розвинених країн світу суб'єкти малого та середнього бізнесу кількісно складають більше, ніж 90% від суб'єктів бізнесу взагалі.

У розвинених країнах світу державна політика щодо малого бізнесу практично взаємопов'язана з політикою щодо середнього бізнесу. Для України ці рішення ще попереду. Основною проблемою, що заважає

розвитку національного малого підприємництва в Україні, залишається питання несприйняття малого бізнесу як основного інструменту соціальної політики та забезпечення робочими місцями населення країни. Водночас малий бізнес розглядається в рамках державної політики виключно в економічній площині.

За вкладом малого підприємництва України у ВВП країни (близько 13 відсотків) Україна посідає останні місця в Європейському рейтингу, але необхідно відмітити, що в Україні та ЄС все ще зберігається значна різниця у класифікації малого та головне – середнього підприємництва, що методологічно не дає змоги об'єктивно порівнювати вклад малого і середнього підприємництва у ВВП країни. Якщо по Україні підготувати консолідовану звітність щодо малого та середнього підприємництва і при цьому граничні межі класифікації середнього підприємництва визначити аналогічно до класифікації, прийнятої в ЄС, то можна прогнозувати, що показники вкладу малого і середнього підприємництва в економіку України сягнуть 50–60%. Мале та середнє підприємство у процесах подолання економічної кризи на національному рівні в глобальній економіці посідає одне з центральних місць.

У багатьох країнах світу, в тому числі і в пострадянських, що пройшли через трансформацію власної економіки, малий бізнес дійсно виконав та виконує важливу роль. На жаль, реальний стан справ цього сектору економіки в Україні свідчить про те, що існуючі підходи до визначення ролі та функцій малого підприємництва не в повній мірі відповідають дійсності. Причинами цього є такі їх недоліки:

- існуючим дослідженням бракує однозначності та цілісності у визначенні ролі малого бізнесу в економіці України;

- роль, яку призначають для малого бізнесу, не відповідає сучасним економічним умовам України і більш характерна для розвинутої ринкової економіки. Оскільки такі функції, як забезпечення переважної частки у зайнятості, ВВП, надання економіці гнучкості та перехід її до пост-індустріальної стадії розвитку тощо, властиві малому підприємству в передових країнах світу;

- функції малого бізнесу науковці спрямовують на вирішення практично всіх актуальних економічних проблем в Україні: бідність, економічне зростання, диспропорції в економіці тощо. Вважається, що виключно малому бізнесу під силу подолати ці негативні явища.

Попри досить незначну економічну значущість окремих підприємств малий бізнес набуває досить швидкого розвитку. Це обумовлено його вагомими конкурентними перевагами в інституційній структурі економіки, якими є:

- мобільність, здатність до швидкого реагування на зміни кон'юнктури ринку, оперативність освоєння нової продукції та зміни обсягів виробництва в межах виробничих можливостей;
- дрібносерійне виробництво, можливість підвищення ефективності за рахунок вузької спеціалізації, технологічна гнучкість виробничих процесів;
- швидка окупність вкладень, невисокі експлуатаційні та накладні витрати підприємства;
- здатність до якнайповнішої мобілізації доступних ресурсів, включаючи оперативне використання досягнень науково-технічного прогресу (в технічній, економічній, організаційній, інформаційній сферах);
- раціональна організація підприємства, обумовлена максимальним зближенням менеджменту, маркетингу та виробничого процесу;
- оптимальні можливості для реалізації мотивів і схильностей до підприємницької діяльності.

Водночас зворотним боком наведених конкурентних переваг є низка системних загроз, які обумовлюють нестійкість розвитку малого підприємства. Серед них:

- обмеженість фінансових ресурсів, труднощі в придбанні виробничих площ та обладнання;
- відсутність фінансових резервів та загроза швидкого банкрутства;
- надто вузьке коло постачальників, що може в ряді випадків утворювати небажану залежність бізнесу;
- недостатній розвиток інфраструктури збуту продукції та післязбутового обслуговування;
- локальність ресурсів та збутових ринків, відтак – межі для зростання;
- низька конкурентоспроможність продукції, у виробництві якої важлива економія на масштабах, відтак – конкуренція з боку великих підприємств;
- висока вразливість щодо несприятливих економічних (інфляція, циклічні коливання, податковий тиск тощо) та позаекономічних (тиск з боку органів влади) чинників;
- нестабільність доходів підприємств і зайнятих на них осіб;
- соціальна незахищеність працівників, що створює труднощі найму;
- недостатня методологічна забезпеченість (бухгалтерської діяльності, менеджменту, маркетингу тощо), несформованість у більшості підприємців відповідних навичок та брак підприємливості.

Світовою практикою також напрацьовано вельми широкий спектр заходів щодо надання технічної та інформаційної допомоги малим підприємствам:

- надання інформації про форми і методи державної підтримки малого бізнесу;
- консультації з питань законодавства;
- забезпечення спрощених режимів звітності;
- забезпечення сприятливих умов для використання державного фінансування, матеріально-технічних, інформаційних та інших ресурсів, що надаються в рамках державної підтримки малого бізнесу;
- підтримка участі малих підприємств у зовнішньоекономічній діяльності, допомога в укладанні міжнародних контрактів;
- підтримка виходу малих підприємств на фондові ринки;
- розвиток ділових мереж та кластерів, спрямованих на встановлення ринкових відтворювальних ланцюгів;
- створення інфраструктури підтримки і розвитку (агентств розвитку, бізнес-центрів, палат, асоціацій, державних структур, міжнародних організацій, бізнес-інкубаторів, технопарків тощо);
- перепідготовка кадрів, підвищення кваліфікації зайнятих на підприємствах (у тому числі забезпечення обміну досвідом між представниками малого бізнесу);
- регіональна підтримка.

б) сфера застосування МСФЗ для МСП

У липні 2009 р. Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності опублікувала Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСП). МСФЗ для МСП призначений для застосування до фінансової звітності загального призначення підприємств, не зобов'язаних подавати фінансову звітність широкому колу користувачів.

Глобальні стандарти фінансової звітності, що застосовуються послідовно, вдосконалюють порівнянність фінансової інформації.

Встановлюючи вимоги до представлення корисної фінансової інформації (тобто інформації доречної, надійної, порівняльної тощо), високоякісні глобальні стандарти фінансової звітності покращують ефективність розподілу та оцінки капіталу. Це приносить користь не тільки тим, хто надає позикові кошти, але також тим підприємствам, які прагнуть залучити кошти, тому що це зменшує їх витрати та усуває невизначеність.

Термін «малий та середній бізнес» широко визнаний і використовується у всьому світі, хоча в багатьох юрисдикціях були розроблені власні визначення цього терміна для широкого діапазону цілей, включаючи встановлення зобов'язань щодо фінансової звітності. Такі національні чи регіональні визначення часто містять кількісні критерії, засновані на виручці, активах або інших факторах. Найчастіше цей термін використовується для позначення дуже малих підприємств або охоплює такі

підприємства незалежно від того, чи подають вони фінансову звітність загального призначення для зовнішніх користувачів.

Мета фінансової звітності полягає в наданні інформації про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства, корисної для широкого кола користувачів при прийнятті економічних рішень.

При встановленні стандартів щодо форми і змісту фінансової звітності загального призначення першочергове значення мають потреби користувачів фінансової звітності.

Основні групи зовнішніх користувачів фінансової звітності МСП охоплюють:

- банки, що надають позики підприємствам МСП;
- продавців, які здійснюють торгівлю з підприємствами МСП і користуються фінансовою звітністю МСП для прийняття рішень про надання кредиту та встановлення цін;
- кредитно-рейтингові агентства й інші установи, які користуються фінансовою звітністю МСП;
- клієнти МСП, що користуються фінансовою звітністю МСП для прийняття рішення про те, чи слід підтримувати з ними ділові відносини;
- акціонери МСП, які одночасно не є менеджерами цих МСП.

При прийнятті рішення про те, які підприємства зобов'язані або яким дозволяється використовувати МСФЗ для МСП, уповноважені органи можуть встановлювати кількісні критерії для визначення розміру підприємства.

МСП часто складають фінансову звітність тільки для певної мети – для подання податкової звітності, використання власниками чи керівниками або для цілей, які не підпадають під вимоги законодавства про ринок цінних паперів. Фінансова звітність, яка складається для зазначених цілей, не обов'язково є фінансовою звітністю загального призначення.

Податкові органи часто є важливими зовнішніми користувачами фінансової звітності МСП. Податкові органи володіють повноваженнями вимагати будь-яку інформацію, яка їм необхідна для виконання законодавчо встановлених обов'язків щодо обчислення і стягнення податків.

Податкові органи часто розглядають фінансову звітність як відправну точку для встановлення оподатковуваного прибутку, а також здійснюють політику мінімізації коригувань бухгалтерського прибутку або збитку з метою встановлення оподатковуваного. Однак прибуток або збиток, встановлений відповідно до МСФЗ для МСП, може слугувати відправною точкою для встановлення оподатковуваного прибутку.

Власники та керівники користуються фінансовою звітністю МСП з різноманітною метою. Однак призначення МСФЗ для МСП полягає не в тому, щоб надавати власникам-керуючим інформацію, а щоб допомогти їм

приймати управлінські рішення. Керівники можуть отримати будь-яку інформацію, яка їм необхідна для управління своїм бізнесом. Проте фінансова звітність загального призначення найчастіше також задовольняє потреби керівників, забезпечуючи можливість зрозуміти фінансове становище, результати діяльності і руху грошових коштів підприємства.

Підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів, якщо:

а) його боргові або пайові інструменти обертаються на відкритому ринку або воно знаходиться в процесі випуску таких інструментів для торгівлі на відкритому ринку (національна або іноземна фондова біржа чи позабіржовий ринок, включаючи місцеві та регіональні ринки);

б) воно є фідуціаром (юридична чи фізична особа, яка управляє майном і несе відповідальність за нього в інтересах іншої особи) щодо активів широкого кола сторонніх осіб, що є одним з видів його основної діяльності. Це типово для банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів (дилерів) цінних паперів, пайових фондів та інвестиційних банків.

Підприємство, не зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів, добровільно складає свою фінансову звітність відповідно до вимог МСФЗ для МСП. Підприємство направляє фінансову звітність основним постачальникам, банкірам і власникам підприємства, що не беруть участі в управлінні. Підприємство робить чітку та беззастережну заяву про відповідність вимогам МСФЗ для МСП у примітках.

Фінансова звітність підприємства є фінансовою звітністю загального призначення – фінансова звітність підготовлена на основі МСФЗ для МСП, розроблена з метою надання інформації користувачам, що не мають можливості вимагати подання звітності, підготовленої з урахуванням їх специфічних інформаційних потреб.

Підприємство, не зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів, складає фінансову звітність відповідно до податкових вимог для розрахунку оподаткованого прибутку в юрисдикції, в якій воно здійснює свою діяльність. Податкові вимоги юрисдикції відрізняються від вимог МСФЗ для МСП. Підприємство направляє фінансову звітність тільки в податкові органи. Підприємство робить чітку та беззастережну заяву про відповідність фінансової звітності з місцевими податковими вимогами у примітках.

В юрисдикції, в якій вважається, що МСФЗ для МСП є прийнятним для малих підприємств, цінні папери яких обертаються на відкритому ринку, цієї юрисдикції, можливе об'єднання вимог МСФЗ для МСП з національними стандартами для малих підприємств цієї юрисдикції, цінні папери яких обертаються на відкритому ринку. В цьому випадку, однак, фінансова звітність буде описуватися як відповідна вимогам національних

стандартів. МСФЗ для МСП забороняє описувати таку фінансову звітність як відповідну вимогам МСФЗ для МСП.

У багатьох випадках фінансові інститути регулюються законодавством і державними органами. Основним видом діяльності банків, страхових компаній, брокерів (дилерів) цінних паперів, пенсійних фондів, пайових фондів та інвестиційних банків є зберігання і управління фінансовими ресурсами, довіреними їм широким колом клієнтів, замовників або учасників, не залучених до управління підприємствами. Оскільки таке підприємство діє як довірена особа для широкого кола клієнтів, воно зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів. МСФЗ для МСП забороняє описувати таке підприємство як відповідне вимогам МСФЗ для МСП.

Наприклад. Підприємство здійснює два види діяльності на своїй території – банківську діяльність та роздрібну торгівлю одягом. У рамках своєї банківської діяльності підприємство приймає вклади від широкого кола осіб в обмін на зобов'язання виплатити клієнту суму вкладу плюс винагороду за ставкою 2 відсотки від внесеної суми через 90 днів після отримання грошових коштів (відкриття депозиту) від клієнта. Підприємство використовує кошти, що генеруються його банківськими операціями, для часткового фінансування своєї роздрібною торгівлі одягом.

Підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів через те, що здійснює банківські операції (основний бізнес), підприємство є фідуціаром щодо активів широкого кола сторонніх осіб (своїх банківських клієнтів).

Наприклад. Акції підприємства не котуються на фондовій біржі, але обертаються на позабіржовому ринку, який регулюється державою, хоча і меншою мірою, ніж фондова біржа.

Підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів – його акції обертаються на відкритому ринку (регульований позабіржовий ринок – це відкритий ринок капіталу).

Наприклад. Акції підприємства обертаються на одному з вторинних ринків цінних паперів в Європейському Союзі (ЄС), які не є «регульованими ринками» з метою дотримання Положень ЄС про застосування МСФЗ (тобто закон ЄС не вимагає від підприємства використання повної версії МСФЗ).

Підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів – його акції обертаються на відкритому ринку. Такі ринки є відкритими ринками капіталу, навіть при звільненні від обов'язку дотримуватися Положення ЄС про застосування МСФЗ.

Наприклад. Єдиним видом діяльності підприємства є отримання відсотків за грошовими коштами, які воно позичає своїм клієнтам. Підприємство отримує всі свої кошти безпосередньо від двох своїх

власників-керівників, які є мільярдерами (тобто підприємство не приймає вклади від клієнтів).

Підприємство не зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів – його акції не обертаються на відкритому ринку і воно не є фідуціаром щодо активів широкого кола сторонніх осіб. Діяльність з надання позик громадянам сама по собі не приводить до виникнення обов'язків подання фінансової звітності широкому колу користувачів. Примітка. Звичайно банки зобов'язані подавати фінансову звітність широкому колу користувачів у зв'язку зі своєю діяльністю з прийому вкладів, а не у зв'язку з наданням позик. У цьому прикладі підприємство не приймає вклади від широкого кола зовнішніх клієнтів – воно є утримувачем активів тільки двох своїх власників-керівників.

Наприклад. Підприємство є єдиним постачальником електрики і природного газу у своїй юрисдикції. Підприємство також є одним з найбільших комерційних підприємств, а його діяльність становить приблизно 4 відсотки від валового національного продукту його юрисдикції.

Той факт, що підприємство надає значні суспільні послуги (електрика і природний газ), розмір підприємства та його значення для місцевої економіки само по собі не приводять до виникнення у підприємства обов'язків подавати фінансову звітність широкому колу користувачів.

Наприклад. Деякі підприємства також можуть бути фідуціарами щодо активів широкого кола сторонніх осіб, оскільки вони утримують і управляють фінансовими ресурсами, довіреними їм клієнтами, замовниками або членами, що не входять у склад правління підприємства. Однак якщо така діяльність є побічною для основної діяльності (як, наприклад, може відбуватися з туристичними агентами та агентами з нерухомості, школами, благодійними організаціями, кооперативними підприємствами, які вимагають номінального вкладу для отримання членства, і продавцями, які отримують авансові платежі під поставку товарів або послуг, такими як комунальні підприємства), то це не призводить до виникнення у них обов'язків подавати фінансову звітність широкому колу користувачів.

Наприклад. Підприємство, активи якого охоплюють інвестиційне майно та депозити до запитання, складає свою фінансову звітність відповідно до МСФЗ для МСП. Підприємство вимагає, щоб орендарі сплачували внесок (аванс), рівний орендній платі за два місяці, перш ніж зайняти інвестиційне майно підприємства. Якщо орендована власність не була пошкоджена орендарем протягом терміну оренди, то підприємство повертає орендарю його внесок, коли він звільняє приміщення в кінці терміну оренди.

Той факт, що підприємство є держателем орендних вкладів, не призводить до виникнення у підприємства зобов'язання подавати фінансову звітність широкому колу користувачів (дії щодо утримання вкладів є побічними для основної діяльності підприємства). Якщо з інших причин підприємство не зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів і за умови, що його фінансова звітність відповідає всім вимогам МСФЗ, то підприємство має зробити чітку та беззастережну заяву про відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ для МСП у примітках.

Наприклад. Підприємство, єдиний вид діяльності якого – діяльність туристичного агентства, складає свою фінансову звітність відповідно до МСФЗ для МСП. Підприємство вимагає, щоб при бронюванні комплексного турне його клієнти вносили завдаток у розмірі 60 відсотків від вартості такого турне. Залишок суми (40 відсотків) виплачується за 30 днів до від'їзду. Завдаток повертається в повному обсязі в тому випадку, якщо клієнт скасовує замовлення більше, ніж за 60 днів до дати від'їзду. Завдаток не повертається при анулюванні замовлення менше, ніж за 60 днів до від'їзду.

Отримання завдатку за бронювання туристичних послуг не приводить до виникнення у підприємства зобов'язання подавати фінансову звітність широкому колу користувачів (отримання завдатку є побічною діяльністю до основної діяльності підприємства як туристичного агентства). Якщо з інших причин підприємство не зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів і за умови, що його фінансова звітність відповідає всім вимогам МСФЗ, то підприємство має зробити чітку та беззастережну заяву про відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ для МСП у примітках.

Підприємство, фінансова звітність якого відповідає всім вимогам МСФЗ для МСП, зобов'язане зробити чітке та беззастережне висловлювання про відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ для МСП у своїй фінансовій звітності. Однак підприємству, зобов'язаному подавати фінансову звітність широкому колу користувачів, забороняється робити таку заяву, навіть якщо законодавство вимагає від нього подання фінансової звітності відповідно до МСФЗ для МСП.

Наприклад. Місцевий банк, що обслуговує невеликий населений пункт, який приймає вклади від широкого кола осіб, заявляє, що його фінансова звітність підготовлена відповідно до вимог МСФЗ для МСП. В юрисдикції, в якій здійснює свою діяльність банк, не передбачено жодних офіційних вимог до подання звітності, які застосовувалися б до підприємства.

Підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів – воно є фідучіаром щодо активів широкого кола сторонніх осіб, що є його основною діяльністю. Отже, воно не може

заявляти, що його фінансова звітність відповідає вимогам МСФЗ для МСП.

Отже, підприємства, зобов'язані подавати фінансову звітність широкому колу користувачів, не повинні заявляти про відповідність фінансової звітності вимогам МСФЗ для МСП. У багатьох випадках можна зіштовхнутися з незначними труднощами при визначенні того, чи підприємство зобов'язане подавати фінансову звітність широкому колу користувачів.

в) визнання та облік доходу

Дохід повинен оцінюватися за справедливою вартістю, що підлягає отриманню як відшкодування. Справедлива вартість отриманого або того, яке підлягає отриманню відшкодування, визначається з урахуванням торговельних знижок, знижок за дострокове погашення та оптових знижок, що надаються підприємством.

Визнання – це включення статті, яка відповідає визначенню доходу в звіті про сукупний дохід (або у звіті про прибутки і збитки, коли використовується метод двох звітів), якщо виконуються перераховані умови:

- існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані зі статтею щодо доходу, надійдуть на підприємство;
- сума доходу може бути надійно оцінена.

МСФЗ для МСП містить керівництво з визнання таких категорій доходу:

1. Продаж товарів. Дохід від продажу товарів повинен бути визнаний, якщо на додаток до загальних принципів визнання доходу задовольняються всі перераховані нижче критерії:

- продавець передав покупцеві суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товари;
- продавець більше не бере участь в управлінні в тій мірі, яка звичайно асоціюється з правом власності, і не контролює продані товари;
- понесені або очікувані витрати, пов'язані з операцією, яку можна надійно оцінити.

2. Надання послуг. Дохід від надання послуг визнається відповідно до стадії завершеності операції на кінець звітного періоду (метод відсотка виконання) за умови, що в додаток до загальних принципів визнання доходу задовольняються обидва з таких критеріїв:

- стадія завершеності операції за станом на кінець звітного періоду може бути достовірно оцінена;
- витрати, понесені при виконанні операції, і витрати, необхідні для її завершення, можуть бути надійно оцінені.

Якщо результат операції, який передбачає надання послуг, не може бути надійно оцінений, то дохід повинен визнаватися тільки в розмірі визнаних відшкодовуваних витрат.

3. Договори на будівництво. Аналогічно до доходу від надання послуг, дохід від договору на будівництво визнається тоді, коли результат договору може бути достовірно оцінений, відповідно до стадії завершеності діяльності за договором на кінець звітного періоду (цей метод часто називають методом відсотка виконання).

4. Відсотки, роялті та дивіденди. Дохід від відсотків, роялті та дивідендів повинен визнаватися, якщо задовольняються загальні принципи визнання доходу:

- проценти визнаються за методом ефективної ставки відсотка;
- роялті визнається за принципом нарахування згідно зі змістом відповідного договору;
- дивіденди визнаються тоді, коли встановлено право акціонерів на отримання виплати.

5. Ідентифікація операції. Критерії визнання звичайно застосовуються окремо до кожної операції. Однак за певних обставин необхідно застосовувати їх до окремо ідентифікованих елементів індивідуальної угоди для того, щоб відобразити її зміст. Наприклад, якщо продажна ціна товару враховує суму на подальше його обслуговування, то ця величина відкладається і визнається як дохід за період, протягом якого здійснюється обслуговування. Такі продажі іноді називаються багатоелементними. І навпаки, критерії визнання можуть застосовуватися одночасно до двох або більше операцій, коли вони пов'язані таким чином, що їх комерційний ефект не може бути визначений без розгляду серії операцій як єдиного цілого. Вимоги до ідентифікації операції не суперечать концепції обліку операцій відповідно до їх економічної сутності, а не юридичної форми.

Наприклад. Мережа магазинів з продажу велосипедів також надає велосипеди в короткострокову оренду. Велосипеди, призначені для оренди, використовуються протягом двох або трьох років і потім продаються магазинами як потримані моделі.

Всі магазини мережі продають як нові, так і старі велосипеди.

У магазинів є три джерела доходу:

- продаж нових велосипедів;
- продаж уживаних велосипедів;
- оренда велосипедів.

Продаж уживаного велосипеда не є вибуттям основних засобів навіть при тому, що велосипед призначений для використання магазинами в їх орендному бізнесі протягом декількох років. Магазины з продажу велосипедів продають як нові, так і старі велосипеди. Тому продаж уживаних велосипедів є частиною звичайних, повторюваних операцій магазинів, і, отже, такі продажі створюють дохід.

Справедлива вартість – це сума, на яку можна обміняти актив, провести розрахунок за зобов'язанням або обміняти наданий пайовий інструмент при здійсненні угоди між добре обізнаними чи бажаними здійснити таку операцію незалежними сторонами.

Наприклад. Виробник продає один зі своїх продуктів виробництва за ціною 500 у. о. за одиницю. Однак виробник надає клієнтам 20-відсоткову знижку на замовлення обсягом 100 або більше одиниць. Клієнт купує 100 одиниць за одним замовленням.

Виробник повинен оцінити дохід від продажу товарів на суму 40 000 у. о., тобто $100 \text{ одиниць} \times (500 \text{ у. о. ціна за преїскурантом}) - 100 \text{ у.о.} (500 \text{ у. о.} \times 20\% \text{ оптова знижка})$.

Наприклад. Виробник продає один зі своїх продуктів виробництва за ціною 500 у. о. за одиницю. Однак виробник надає клієнтам 20-відсоткову знижку на замовлення обсягом 100 або більше одиниць. Крім цього, якщо клієнт купує 1000 або більше одиниць протягом одного річного фінансового звітного періоду, то роздрібний продавець надає клієнту додаткову знижку в розмірі 10 відсотків від ціни за преїскурантом на всі продукти, придбані клієнтом у такому фінансовому році.

Клієнт купує 100 одиниць продукту кожен місяць протягом одного річного фінансового періоду, тобто 1200 одиниць.

Виробник повинен оцінити сукупний дохід від продажу товарів клієнту в такому річному періоді на суму 420 000 у. о., тобто $1200 \text{ одиниць} \times (500 \text{ у. о. ціна за преїскурантом} - 150 \text{ у. о.} (500 \text{ у. о. оптова знижка} \times 30\% (20\% + 10\%))$.

Наприклад. Виробник продає один зі своїх продуктів виробництва за ціною 500 у. о. за одиницю в кредит. З метою заохочення дострокового погашення кредиту роздрібний продавець надає своїм клієнтам 10-відсоткову знижку за дострокове погашення кредиту за умови, що клієнт проводить розрахунок протягом 30 днів після придбання товарів. Звичайний термін кредиту становить 60 днів.

Клієнт 1 платить 40 500 у. о. протягом 30 днів після дати покупки за 90 одиниць продукції, придбаних у підприємства.

Клієнт 2 платить 45 000 у. о. через 60 днів після дати покупки за 90 одиниць продукції, придбаних у підприємства.

Роздрібний продавець повинен оцінити дохід від продажу продукції клієнту 1 на суму 40 500 у. о. ($90 \text{ одиниць} \times (500 \text{ у. о. ціна за преїскурантом} - 500 \text{ у. о.} \times 10\% \text{ знижка за дострокове погашення кредиту})$).

Дохід від продажу продукції клієнту 2 на суму 45 000 у. о. ($90 \text{ одиниць} \times 500 \text{ у. о. ціна за преїскурантом}$).

При обміні товарами або послугами підприємство не повинно визнавати дохід:

– коли товари або послуги обмінюються на товари або послуги, аналогічні за характером і вартістю;

– коли товари або послуги обмінюються на товари або послуги, які не є аналогічними за характером і вартістю, але операція обміну позбавлена комерційної сутності.

Як поширений приклад товарів, які обмінюються на товари, аналогічні за характером і вартістю, можна назвати такі продукти, як масло або молоко, коли постачальники обмінюють їх запаси в різних місцях для своєчасного задоволення різноманітного попиту в конкретному місці.

Підприємство повинно визнавати дохід тоді, коли товари будуть продані або здійснено обмін послуг на товари або послуги, які не є аналогічними за характером і вартістю, що має комерційну сутність операції. У цьому випадку підприємство має оцінювати операцію:

– за справедливою вартістю отриманих товарів або послуг, скоригованою на суму переданих грошових коштів або еквівалентів грошових коштів;

– якщо сума, передбачена в попередньому пункті, не може бути надійно оцінена, то за справедливою вартістю переданих товарів або послуг, скоригованою на суму переданих грошових коштів або еквівалентів грошових коштів;

– якщо справедлива вартість ні отриманого, ні переданого активу не може бути надійно оцінена, то за балансовою вартістю переданого активу, скоригованого на суму переданих грошових коштів або еквівалентів грошових коштів.

Наприклад. Обрахуємо дохід від обміну товарами і послугами. 1 січня 2016 р. продавець золотом, який нещодавно придбав приватний літак для ділових поїздок, отримав право посадки в місцевому аеропорту в обмін на 100 унцій золота. На той момент золото оцінювалося за ціною 1000 у. о. за унцію.

Обмін золота на право посадки є обміном товарами, що не є аналогічними за характером і вартістю. Продавець золотом повинен оцінити дохід від продажу товарів (золота) в розмірі 100 000 у. о. (тобто ця сума розцінюється як отримана справедлива вартість права посадки (відшкодування)). У цьому випадку справедлива вартість відшкодування, отриманого при операції обміну, може бути найбільш правильно оцінена на основі справедливої вартості золота – товару, що продається на активному ринку. Розрахунок: 100 унцій золота x 1000 у. о. за унцію = 100 000 у. о.

Наприклад. З метою виконання термінового замовлення клієнта 5 січня 2016 р. роздрібний продавець пально-мастильних матеріалів «Матвій» (м. Чортків) отримав 180 000 літрів автомобільного пального від іншого роздрібного торговця пально-мастильними матеріалами «Юна» (м. Бережани) в обмін на 180 000 літрів його автомобільного пального. Моторне пальне коштує 1 у. о. за літр.

Роздрібний продавець «Матвій» не визнає доходу, отриманого в результаті обміну автомобільним паливом з роздрібним торговцем «Юна». Ця операція є обміном аналогічними товарами або послугами, а за таких умов дохід відсутній.

Роздрібний торговець «Матвій» визнає дохід тоді, коли він продасть паливо, отримане при обміні, своїм клієнтам.

Наприклад. Підприємству, яке здійснює свою діяльність у телекомунікаційній галузі, належить мережа електрозв'язку, яка забезпечує передавання цифрових сигналів. Мережа побудована з використанням волоконно-оптичного кабелю. Підприємство, як правило, укладає договори міні (бартеру) з третіми особами, яким належать аналогічні мережі в інших місцях розташування, з відповідною ємністю таких мереж. Відповідно до одного з цих договорів, підприємство зобов'язане надати ємність своєї мережі вартістю 1 млн. у. о. на 10 років третій особі, яка веде свою діяльність у тій же галузі, в обмін на використання аналогічної ємності в мережі електрозв'язку зазначеної третьої особи.

Факти вказують на те, що ємність мережі обміняли на ємність іншої мережі, аналогічної за характером і вартістю. Отже, ні підприємство, ні третя особа не повинні визнавати дохід (або пов'язані з ним витрати) щодо надаваних послуг з передачі.

Критерії визнання, представлені в цьому стандарті, звичайно застосовуються окремо до кожної операції. Однак за певних обставин необхідно застосовувати їх до окремо ідентифікованих елементів індивідуальної угоди для того, щоб відобразити її зміст. Наприклад, якщо продажна ціна товару враховує суму на подальше обслуговування, яка може бути визначена, підприємство повинно застосовувати критерії визнання до окремо ідентифікованих компонентів операції. І навпаки, критерії визнання можуть застосовуватися одночасно до двох або більше операцій, коли вони пов'язані таким чином, що їх комерційний ефект не може бути визначений без розгляду серії операцій як єдиного цілого. Наприклад, підприємство застосовує критерії визнання одночасно до двох або більше операцій, коли воно продає товари і в той самий час укладає окремий договір на викуп цих товарів у майбутньому, тим самим, по суті, зводячи нанівець ефект операції.

Наприклад. Охоронне агентство уклало договір з клієнтом на встановлення системи охоронної сигналізації (включаючи встановлення), обслуговування системи протягом трьох років після дати встановлення і відправлення збройного наряду швидкого реагування в разі спрацювання сигналізації. Згідно з угодою, клієнт зобов'язаний заплатити охоронній фірмі 20 000 у. о. через три роки після того, як сигналізація була встановлена, без відсотків.

Охоронна фірма завжди встановлює системи сигналізації, які вона продає. Фірма ніколи не встановлює системи сигналізації, продані іншими фірмами. Охоронна фірма здійснює операцію з продажу, в якій є кілька елементів. Операція з продажу охоплює такі елементи:

- продаж товару, включаючи установку – система сигналізації;
- технічне обслуговування системи сигналізації;
- послуги з відправлення збройного наряду в разі спрацювання сигналізації;
- елемент фінансування, пов'язаний з оплатою за постачання і обслуговування системи сигналізації та за послуги з відправлення збройного наряду в разі спрацювання сигналізації, надавані клієнту.

Охоронна фірма повинна розподілити справедливу вартість відшкодування, яка підлягає отриманню від клієнта на окремо ідентифіковані елементи операції. Крім цього, фірма повинна застосувати критерії визнання до окремо ідентифікованих елементів операції (щодо продажу товару, щодо надання послуг і щодо операції фінансування).

У цьому випадку установка не розглядається як окремий елемент операції, тому що клієнт не купив би систему без установки, і підприємство не пропонує послуги з установки, якщо воно також не продає систему. Якщо установка є додатковою послугою до продажу товарів, то будь-які виплати, пов'язані з установкою, визнаються тоді, коли товари продані. Продавець звичайно визнає дохід від продажу товарів, коли покупець приймає поставку, а встановлення та перевірка завершені, оскільки це і є моментом переходу значних ризиків та вигод, пов'язаних з правом власності на товари.

Наприклад. Виробник яхт класу «люкс» продає яхту банку за 1 000 000 у. о. і одночасно вступає в угоду про викуп яхти через 1 рік у банку за 1 080 000 у. о.

На момент здійснення операції справедлива вартість яхти становила 2 000 000 у. о., а ставка відсотка на позиковий капітал банку наближається до 8 відсотків річних. Банк не має права продати яхту.

Виробник яхти не повинен визнавати виручку від продажу яхти. Зміст цих двох операцій, об'єданих як одне ціле, полягає в тому, що виробник запозичив 1 000 000 у. о. у банку, а як забезпечення за кредитом виступила яхта (актив як запаси). Відповідно, виробник повинен визнати 1 000 000 у. о., отриманих від банку, як забезпечене зобов'язання, а яхта повинна залишитися у складі запасів виробника.

80 000 у. о. (перевищення ціни зворотної купівлі (1 080 000 у. о. над ціною продажу 1 000 000 у. о.) повинні бути визнані як витрати на фінансування за період кредитування за методом ефективної ставки відсотка.

Підприємство повинно визнавати дохід від продажу товарів, коли задовольняються всі перераховані нижче умови:

а) підприємство передало покупцеві суттєві ризики і вигоди, пов'язані з правом власності на товар;

б) підприємство більше не бере участь в управлінні в тій мірі, яка звичайно асоціюється з правом власності, і не зберігає контроль над проданими товарами;

в) сума доходу може бути надійно оцінена;

г) існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, будуть отримані підприємством;

д) понесені або очікувані витрати, пов'язані з операцією, можуть бути надійно оцінені.

Для того, щоб визначити, в який момент підприємство передало покупцеві значні ризики і вигоди, пов'язані з правом власності, необхідно вивчити умови операції. У більшості випадків передача ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності, збігається з передачею юридичного права власності або переходом права володіння покупцеві. Це відбувається при більшості роздрібних продажів. В інших випадках передача ризиків і вигод, пов'язаних з правом власності, відбувається в терміни, відмінні від термінів передачі юридичних прав власності або переходу права володіння покупцеві.

Підприємство не визнає дохід, якщо воно зберігає значні ризики, пов'язані з правом власності. Приклади ситуацій, в яких за підприємством можуть зберегтися значні ризики і вигоди, пов'язані з правом власності:

а) коли за підприємством зберігається відповідальність за незадовільні експлуатаційні якості, що виходить за рамки стандартних умов гарантії;

б) коли отримання виручки від конкретного продажу залежить від продажу покупцем товарів;

в) коли відвантажені товари підлягають встановленню, а встановлення становить значну частину договору, який ще не виконано;

г) коли покупець має право розірвати угоду купівлі з причини, визначеної в договорі продажу, або на свій розсуд без будь-якої причини, і підприємство (продавець) не здатне визначити ймовірність повернення.

Коли результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути надійно оцінено, підприємство повинно визнати дохід, пов'язаний з операцією, з урахуванням стадії завершеності операції на кінець звітного періоду (цей метод називається методом відсотка виконання). Результат операції може бути розрахований надійно, якщо виконуються всі такі умови:

а) сума доходу може бути надійно оцінена;

б) існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, будуть отримані підприємством;

в) стадія завершеності операції за станом на кінець звітнього періоду може бути надійно оцінена;

г) витрати, понесені для здійснення операції, і витрати, необхідні для її завершення, можуть бути надійно оцінені.

Коли послуги надаються шляхом вчинення невизначеної кількості дій протягом певного періоду часу, дохід визнається на прямолінійній основі протягом такого періоду часу, за винятком випадків, коли є свідчення того, що який-небудь інший метод краще відображає стадію завершеності. Коли конкретна дія виявляється набагато більш вагомішою, ніж будь-які інші дії, то визнання доходу підприємством відкладається до здійснення цієї дії.

Наприклад. Охоронна фірма укладає договір на надання послуг з відправлення власникам будинків (квартир) збройних нарядів груп швидкого реагування при спрацьовуванні систем сигналізації. Фінансовий рік охоронної фірми закінчується 30 червня.

1 січня 2011 р. власник будинку заплатив охоронній фірмі фіксовану плату 10 000 у. о. згідно з договором. Охоронна фірма зобов'язана надавати послуги з відправлення збройних нарядів при спрацьовуванні систем сигналізації протягом дворічного періоду.

Охоронна фірма повинна визнати дохід від надання послуг з відправлення збройних нарядів при спрацьовуванні системи сигналізації на прямолінійній основі протягом двох років (417 у. о. на місяць = 10 000 у. о. / 24 місяці). Виїзди проводяться тільки при спрацьовуванні сигналізації протягом дворічного терміну договору. Частоту і час виїздів визначити неможливо.

Тому дохід буде визнаний таким чином: за рік, що закінчився в червні 2011 р.: $10\,000 \text{ у. о.} \times 6 / 24 \text{ місяці} = 2500 \text{ у. о.}$; за рік, що закінчився в червні 2012 р.: $10\,000 \text{ у. о.} \times 12 / 24 \text{ місяці} = 5000 \text{ у. о.}$; за рік, що закінчився в червні 2013 р.: $10\,000 \text{ у. о.} \times 6 / 24 \text{ місяці} = 2500 \text{ у. о.}$

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Дайте визначення і проведіть класифікацію будівельних контрактів.*
- 2. Яким чином здійснюють об'єднання і сегментування будівельних контрактів?*
- 3. Які особливості визнання доходів від будівельного контракту?*
- 4. Яким чином обраховують витрати за будівельним контрактом?*
- 5. Яким чином здійснюється визнання доходів і витрат за будівельним контрактом?*
- 6. Як здійснюється розкриття інформації за будівельним контрактом?*
- 7. Вкажіть на сутність і результати сільськогосподарської діяльності.*

8. Яким чином здійснюють визнання й оцінку біологічних активів і сільськогосподарської продукції?
9. Які особливості видобувної галузі і сфера застосування МСФЗ 6?
10. Як здійснюють визнання і оцінку активів видобутку?
11. Як здійснюється розкриття інформації у фінансовій звітності про розвідку й оцінку корисних копалин?
12. Які особливості діяльності підприємств зв'язку?
13. Вкажіть на особливості визначення доходу в телекомунікаційних компаніях.
14. Яким чином визначається дохід від продажу мобільних телефонів?
15. Які особливості визначення доходів від проданих карток?
16. Вкажіть на особливості обліку запасів, нематеріальних активів, основних засобів та вбудованих деривативів у телекомунікаційних компаніях.
17. Як здійснюється згортання дебіторської і кредиторської заборгованостей за операторами зв'язку та інших розрахунків з контрагентами?
18. Яким чином здійснюється коригування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість за агентською схемою?
19. Вкажіть на особливості трансформації звітності телекомунікаційних компаній відповідно до МСФЗ.
20. Вкажіть на особливості застосування МСФЗ у торговельних компаніях.
21. Які особливості діяльності торговельних компаній?
22. Які особливості обліку доходів, запасів, нематеріальних активів, основних засобів у торговельних компаніях?
23. Вкажіть на суть і види договорів страхування.
24. Яким чином здійснюють визнання й оцінку страхових активів і зобов'язань?
25. Які вимоги до розкриття інформації у страхових організаціях викликають складнощі?
26. Вкажіть на особливості діяльності підприємств малого бізнесу.
27. Яка сфера застосування МСФЗ для МСП?
28. Яким чином здійснюють визнання та облік доходу для малих і середніх підприємств?

ТЕМА 7. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

7.1. Склад і зміст фінансової звітності:

- а) *Звіт про фінансовий стан (Баланс);*
- б) *Звіт про прибутки та збитки;*
- в) *Звіт про зміни у власному капіталі;*
- г) *Примітки до фінансових звітів.*

7.2. Звіт про рух грошових коштів:

- а) *визначення руху грошових коштів згідно з МСБО 7;*
- б) *розкриття інформації про рух грошових коштів.*

7.3. Події після звітного періоду:

- а) *мета та сфера застосування стандарту МСБО 10;*
- б) *події, які не вимагають коригування після звітного періоду;*
- в) *події, які вимагають коригування після звітного періоду.*

7.4. Облікові політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок:

- а) *облікові політики (основні поняття) згідно з МСБО 8;*
- б) *розкриття інформації про зміни облікової політики суб'єкта господарювання.*

7.1. Склад і зміст фінансової звітності

Метою фінансових звітів є забезпечення інформації про фінансовий стан, діяльність і грошові потоки підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів з метою прийняття ними економічних рішень. Для досягнення цієї мети фінансові звіти складаються з таких компонентів:

Звіт про фінансовий стан (Баланс): Активи, Зобов'язання, Власний капітал

Звіт про прибутки та збитки: Доходи, Витрати, Чистий прибуток / Збиток

Звіт про зміни у власному капіталі: Зміни в капіталі, Зміни в резервах

Звіт про рух грошових коштів: Грошові потоки в результаті: операційної; фінансової; інвестиційної діяльності

Примітки до фінансових звітів: Облікові політики і пояснюючі примітки

Рис. 7.1. Склад і зміст фінансової звітності

Кожний компонент фінансових звітів має своє призначення.

Кожний компонент фінансових звітів слід чітко ідентифікувати. Крім цього, необхідно відображати і повторювати там, де це необхідно, для розуміння наданої інформації таке:

- а) назву або інші ідентифікаційні ознаки підприємства, що звітує;

б) охоплення фінансовими звітами одного підприємства або групи підприємств;

в) дату балансу або період, за який складені фінансові звіти, відповідно до того, що більш прийнятне для відповідного компонента фінансових звітів;

г) валюту звітів;

д) рівень точності, використаний для подання цифрових даних у фінансовій звітності.

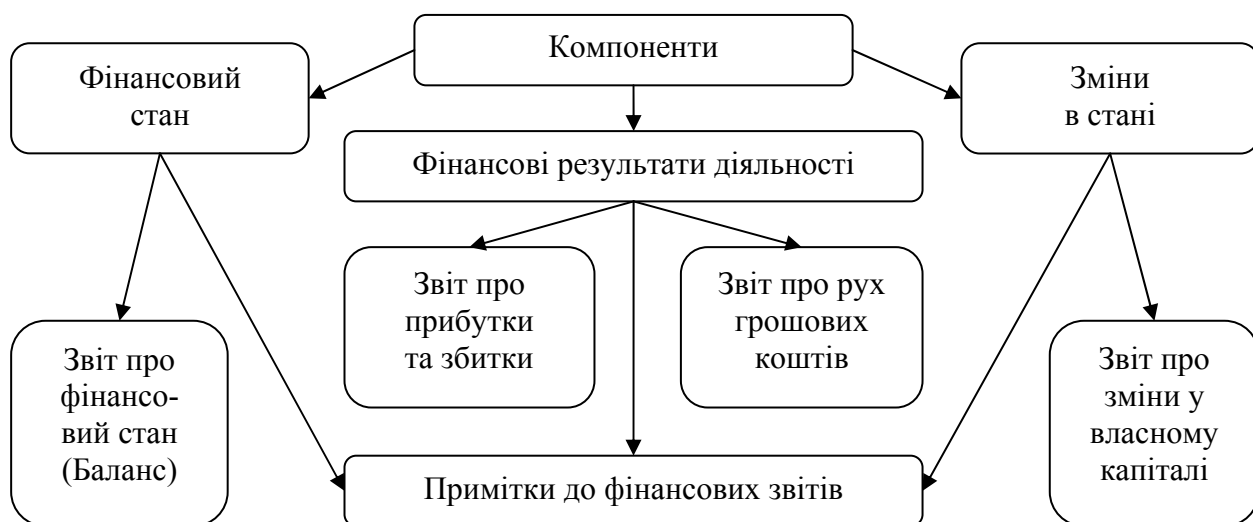


Рис. 7.2. Компоненти фінансових звітів

а) Звіт про фінансовий стан (Баланс)

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певний момент часу (як правило, на кінець року).

На інформацію про фінансовий стан впливають:

а) економічні ресурси, що контролюються, які дають можливість спрогнозувати здатність підприємства генерувати грошові кошти;

б) фінансова структура, яка визначає потребу в позиках, дає можливість визначити розподіл майбутніх прибутків / грошових коштів і можливість створення нових фінансових ресурсів у майбутньому;

в) ліквідність (наявність коштів, достатніх для своєчасного зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з термінами їх погашення);

г) платоспроможність (наявність грошових коштів упродовж довшого періоду часу, достатніх для вчасного виконання фінансових зобов'язань). Два останніх фактори допомагають користувачам спрогнозувати ймовірність своєчасного виконання фінансових зобов'язань (ліквідність відноситься до короткострокових зобов'язань, платоспроможність – до довгострокових).

Основними елементами Балансу є: Активи; Зобов'язання; Власний капітал.

Активи = Непоточні активи + Поточні активи;
 Зобов'язання = Непоточні зобов'язання + Поточні зобов'язання.

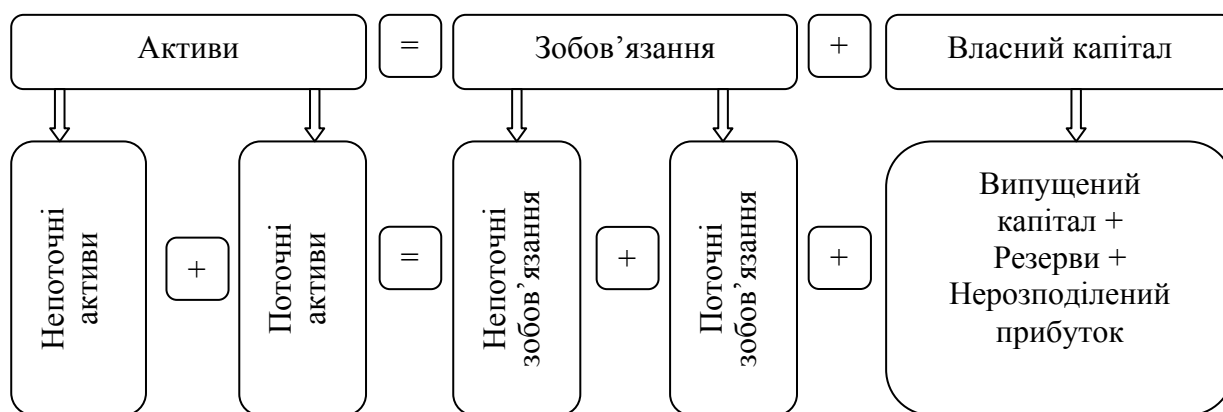


Рис. 7.3. Рівняння Балансу

Актив слід класифікувати як поточний актив, якщо він:

а) очікується, буде проданий або буде утримуватися для продажу чи споживання у звичайному ході нормального операційного циклу підприємства;

б) утримується первісно з метою продажу;

в) очікується, буде реалізований протягом дванадцяти місяців після дати балансу;

г) є грошовими коштами або активом, що є еквівалентом грошових коштів (за визначенням у МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»), які не обмежені для обміну або використання з метою погашення зобов'язання протягом щонайменше 12 місяців після дати балансу.

Зобов'язання слід класифікувати як поточне, якщо воно:

а) очікується, буде погашене в ході звичайного операційного циклу підприємства;

б) утримується первісно з метою продажу;

в) має бути погашене протягом дванадцяти місяців з дати балансу;

г) підприємство не має безумовного права відкласти погашення зобов'язання на термін щонайменше 12 місяців з дати балансу.

Всі інші зобов'язання класифікуються як непоточні.

Власний капітал охоплює:

а) акціонерний капітал;

б) інші резерви;

в) нерозподілений прибуток.

Форма балансу відповідно до вимог МСБО 1 має містити, як мінімум, рядки з такими показниками:

а) основні засоби;

б) інвестиційна власність;

в) нематеріальні активи;

г) фінансові активи (за винятком сум інвестицій, які обліковуються за методом участі в капіталі, торговельної та іншої дебіторської заборгованості, грошових коштів та їх еквівалентів);

г) інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі;

д) біологічні активи;

е) запаси;

є) торговельна та інша дебіторська заборгованість;

ж) грошові кошти та їх еквіваленти;

з) торговельна та інша кредиторська заборгованість;

и) забезпечення;

і) фінансові зобов'язання (за виключенням торговельної та іншої кредиторської заборгованості, забезпечень);

й) поточні податкові зобов'язання і активи відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток»;

к) відстрочені податкові зобов'язання і активи відповідно до МСБО 12;

л) частка меншості, представлена у власному капіталі;

м) випущений капітал і резерви власників материнської компанії.

Додаткові рядки, заголовки і проміжні підсумки слід включити до форми Балансу, якщо це вимагається МСБО або якщо це дасть змогу більш правдиво відобразити фінансовий стан підприємства.

б) Звіт про прибутки та збитки

Наведений нижче приклад формату Звіту про прибутки та збитки поданий за вимогами МСБО 1 Звіту про прибутки та збитки.

Дохід

Собівартість реалізації

Валовий прибуток

Інший операційний дохід

Витрати на збут

Адміністративні витрати

Інші витрати

Фінансові витрати

Частка в прибутку асоційованих підприємств

Прибуток до сплати податків

Витрати на податок на прибуток

Прибуток за період

Пов'язаний з:

Власниками материнського підприємства

Часткою меншості

Звіт про прибутки та збитки є звітом, в якому доходи підприємства співвідносяться з його витратами для визначення прибутку / збитку. Він відображає результати операцій підприємства за певний період.

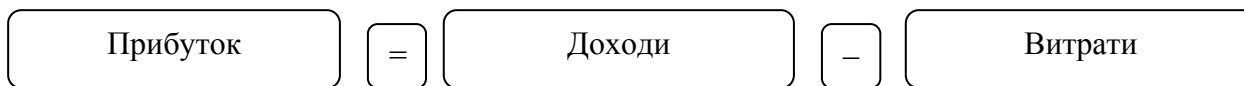


Рис. 7.4. Звіт про прибутки та збитки

Визначення результатів діяльності ґрунтується на такій класифікації операцій підприємства:



Рис. 7.5. Операції підприємства

Звіт про прибутки та збитки має, як мінімум, містити рядки, які відображають такі суми:

а) дохід;

б) фінансові витрати;

в) частку в прибутках і збитках асоційованих підприємств та спільних підприємств, інвестиції, які обліковуються за методом участі в капіталі;

г) прибуток або збиток до оподаткування, визнаний від вибуття активів або погашення зобов'язань за діяльністю, яка припиняється;

ґ) витрати на податок на прибуток;

д) прибуток або збиток.

Такі статті повинні бути розкриті у формі Звіту про прибутки та збитки як розподіл прибутку або збитку за період:

а) прибуток або збиток, що належить частці меншості;

б) прибуток або збиток, що належить власникам материнського підприємства.

Підприємство також має розкривати у Звіті про прибутки та збитки показники прибутку на акцію за прибутками або збитками від діяльності, яка продовжується, що належать власникам материнського підприємства, та за прибутками або збитками за період, що належать власникам материнського підприємства за кожним класом простих акцій, які мають різні права на частку в прибутку за цей період.

Підприємству слід подавати аналіз витрат з використанням класифікації за їх характером або за функцією на підприємстві у Звіті про прибутки та збитки або в примітках до Звіту про прибутки та збитки. Вибір методу аналізу витрат за їх характером або функцією (собівартістю реалізації) залежить від історичних та галузевих факторів, а також від характеру підприємства.

Додаткові статті, заголовки, проміжні суми слід надавати у Звіті про прибутки та збитки, якщо це вимагається МСБО, або коли таке подання необхідне для правдивого відображення фінансової діяльності підприємства.

в) Звіт про зміни у власному капіталі

У Звіті про зміни у власному капіталі для користувачів фінансових звітів наводиться додаткова інформація про зміни у власному капіталі за період між двома датами балансу.

Зміни у власному капіталі підприємства у період між двома датами балансу відображають збільшення чи зменшення його чистих активів протягом періоду.

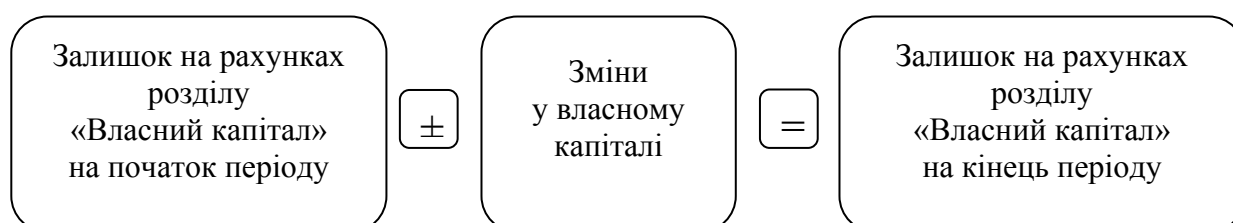


Рис. 7.6. Зміни у власному капіталі підприємства

МСБО 1 вимагає, щоб підприємство подавало у вигляді окремого компонента своїх фінансових звітів звіт, у якому наводиться:

- а) чистий прибуток або збиток за певний період;
- б) кожна стаття доходу та витрат, прибутку або збитку (яка згідно з вимогами інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу) і загальна сума за цими статтями;
- в) кумулятивний вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок попереднього періоду.

Крім цього, підприємству слід подавати в цьому звіті або у примітках до нього:

- а) операції щодо капіталу з власниками та виплати дивідендів власникам;
- б) сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на початок певного періоду та на дату балансу, а також зміни за період;
- в) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожну зміну окремо.

Ці вимоги можна виконати двома шляхами: у вигляді Звіту про визнані інші прибутки та збитки або Звіту про зміни у власному капіталі.

Фінансові звіти надають важливу інформацію про фінансовий стан, фінансові результати діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства. Часто вони містять лише мінімальне розкриття інформації (лише кількісну інформацію) про деякі основні статті. Проте існує багато іншої кількісної і, що є навіть важливішим, якісної інформації за кожним показником фінансових звітів. Наприклад, подробиці щодо:

- а) середовища діяльності;
- б) ризиків, з якими зіштовхується підприємство (зовнішніми та внутрішніми);

- в) оцінки можливих наслідків таких ризиків;
- г) облікової політики, застосованої до складання фінансових звітів;
- г) зроблених облікових попередніх оцінок та припущень;
- д) розподілу певних показників за статтями і коментарів про них;
- е) наміри та зобов'язання підприємства;
- є) значних подій після дати балансу, які можуть впливати на користувачів;
- ж) іншої фінансової та нефінансової інформації.

г) Примітки до фінансових звітів

Примітки до фінансових звітів надають користувачам додаткову інформацію, не розкрити в фінансових звітах.

Примітки до фінансових звітів підприємства мають:

а) подавати інформацію про основу складання фінансових звітів та конкретну облікову політику, обрану і застосовану до значних операцій та подій;

б) розкривати інформацію згідно з вимогами МСБО, не розкрити у фінансових звітах;

в) надавати додаткову інформацію, не наведену у фінансових звітах, але необхідну для правдивого подання.

Примітки допомагають користувачам досягти розуміння фінансових звітів та порівняти їх з фінансовими звітами інших підприємств (табл. 7.1):

Таблиця 7.1

Примітки до фінансових звітів

Облікова політика		Підтверджувальна інформація	Розкриття іншої інформації
значення відповідності МСБО	виклад застосованої основи оцінки та облікової політики	для статей, наведених у кожному фінансовому звіті	включаючи непередбачені події, зобов'язання і розкриття іншої фінансової та нефінансової інформації

До складу фінансової звітності входять чотири звіти (Звіт про фінансовий стан (Баланс), Звіт про прибутки та збитки, Звіт про зміни у власному капіталі та Звіт про рух грошових коштів), а також примітки до них. Існує кілька взаємозв'язків між ними.

У балансі: Активи = Зобов'язання + Власний капітал;

Власний капітал = Акціонерний капітал + Нерозподілений прибуток;

Нерозподілений прибуток = Прибутки попереднього періоду (Нерозподілений прибуток на початок періоду) + Прибуток поточного періоду (Чистий прибуток).

Звіт про прибутки та збитки: Чистий прибуток = Доходи – Витрати.

Отже, Звіт про фінансовий стан (Баланс) взаємопов'язаний зі Звітом про прибутки та збитки через чистий прибуток, що входить до складу власного капіталу.

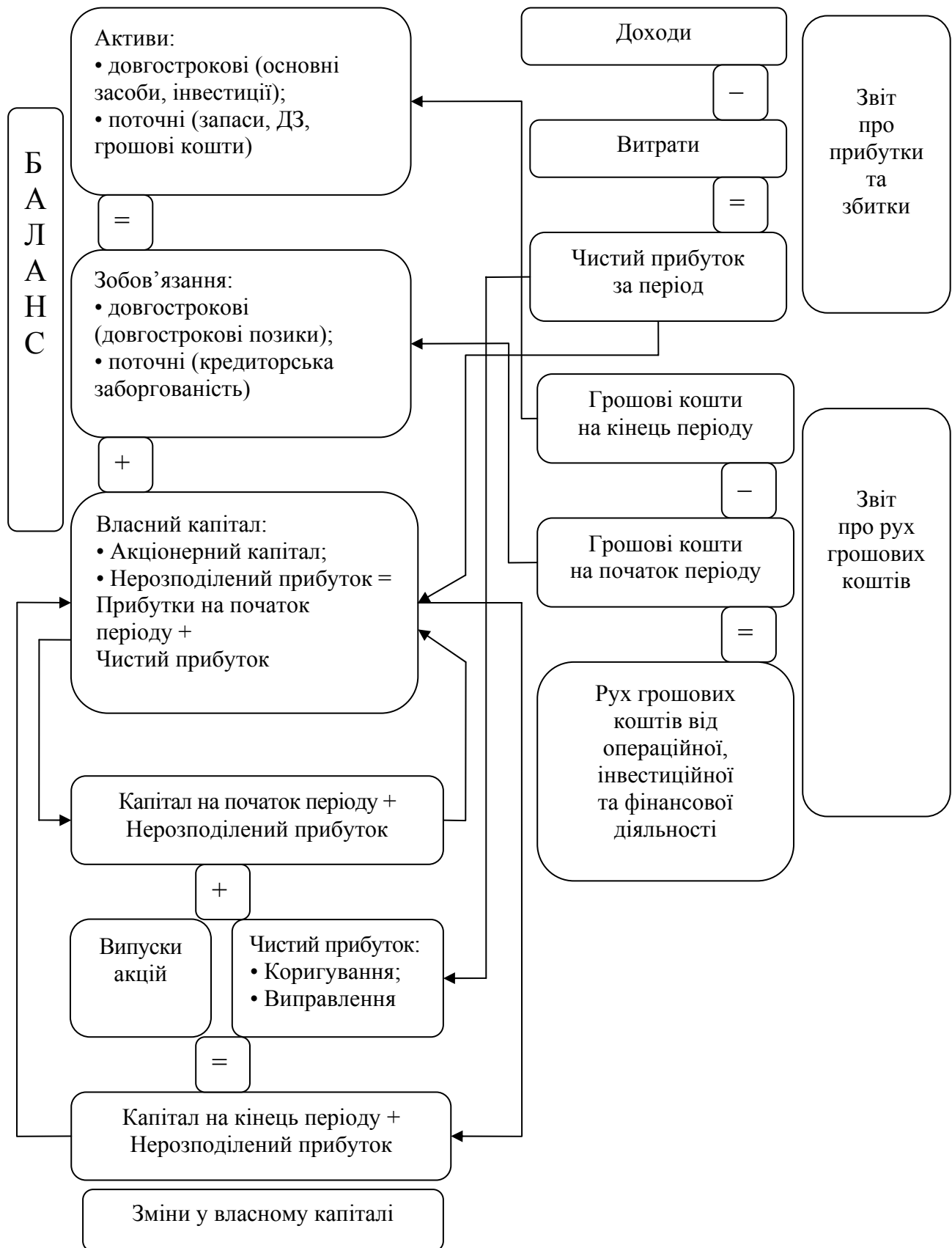


Рис. 7.7. Взаємозв'язок між фінансовими звітами

Звіт про зміни у власному капіталі.

Власний капітал на кінець періоду = Власний капітал на початок періоду + Чистий прибуток за період + Зміна нерозподіленого прибутку на початок періоду + Зміни в капіталі.

Отже, Звіт про зміни у власному капіталі взаємопов'язаний зі звітом про фінансовий стан (Балансом) та звітом про прибутки та збитки.

Звіт про рух грошових коштів.

Звіт про рух грошових коштів показує рух грошових коштів у результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності підприємства.

Згідно з прямим методом, Звіт про рух грошових коштів пов'язаний з звітом про фінансовий стан (Балансом) та звітом про прибутки та збитки таким чином:

Залишок грошових коштів на кінець періоду (з Балансу) зобов'язання = Непоточні зобов'язання + Поточні зобов'язання.

Залишок грошових коштів на початок періоду (з Балансу) = Чистий прибуток за період (зі звіту про прибутки та збитки) +/- Коригування +/- Зміни робочого капіталу (з Балансу) – Відсотки та податки сплачені +/- Рух грошових коштів від інвестиційної діяльності +/- Рух грошових коштів від фінансової діяльності.

За непрямим методом Звіт про рух грошових коштів пов'язаний з Балансом і звітом про прибутки та збитки таким чином:

Рух грошових коштів за період = Залишок грошових коштів на кінець періоду (з Балансу) – Відповідні витрати /+ Доходи за період (зі звіту про прибутки та збитки) – Залишок грошових коштів на початок періоду (з Балансу).

7.2. Звіт про рух грошових коштів

а) визначення руху грошових коштів згідно з МСБО 7

Грошові потоки – це надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів. Грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким властивий незначний ризик зміни вартості.

Грошові кошти та їх еквіваленти:

- депозити на вимогу, а також ті, що будуть погашені протягом наступних 3 місяців;
- облігації, придбані з правом викупу до 3 місяців;
- придбані привілейовані акції з визначеною датою викупу до 3 місяців;
- банківські овердрафти включаються до грошових коштів та їх еквівалентів, якщо вони є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання.

Грошові потоки від операційної діяльності можуть бути представлені прямим або непрямим методом. Незважаючи на те, що

прямий метод є більш рекомендованим, компанії найчастіше використовують непрямий метод представлення руху грошових коштів.

Прямий метод (рекомендований) – розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів.

Непрямий метод (найбільш поширений), за яким чистий прибуток коригується на:

- негрошові операції;
- відстрочки та нарахування;
- статті, пов'язані з грошовими потоками від інвестиційної та фінансової діяльності.

Компанії, що обирають представлення руху грошових коштів від операційної діяльності за непрямим методом, зіштовхуються з проблемою у визначенні стартової позиції для розрахунку: чи має бути чистий прибуток (збиток), чи прибуток (збиток) до оподаткування?

Стандарт стверджує, що слід виходити з чистого прибутку (збитку), в той час як у прикладі, зазначеному в стандарті, використовується прибуток (збиток) до оподаткування.

Оскільки стандарт має більшу силу, доречним є використання чистого прибутку (збитку) як стартової позиції для розрахунку руху грошових коштів за непрямим методом.

Згідно з МСБО 8, у випадку, якщо компанія, відповідно до вимог законодавства, змінює подання звіту про рух грошових коштів з прямого на непрямий або навпаки, то порівняльна інформація за попередній період має бути перерахована відповідно до нового методу.

МСБО 7 наголошує на тому, що відсотки і дивіденди отримані та сплачені, мають розкриватися окремо у звіті про рух грошових коштів. Відповідно до МСБО 7, відсотки та дивіденди отримані та сплачені, як правило, класифікують як грошові потоки від операційної діяльності. У разі обрання певного методу презентації відсотків та дивідендів компанія повинна постійно дотримуватися цього методу.

Різні компоненти єдиної трансакції мають бути презентовані окремо як операційна, інвестиційна та фінансова діяльність.

Стандарт не дозволяє класифікувати трансакцію, базуючись лише на її домінуючій ознаці.

Наприклад. Виплата заборгованості за кредитом, що включає сплату відсотків (може бути класифікована як операційна, так і фінансова діяльність) та основного боргу (класифікується як фінансова діяльність).

Наприклад. Компанія «Глобус» витратила на створення кваліфікованого активу 1000 дол., з яких 50 дол. належать до відсотків, капіталізованих у процесі створення цього активу. За такої умови відсотки, сплачені у сумі 50 дол., мають бути включені до операційної або фінансової діяльності (залежно від обраного компанією методу презентації відсотків сплачених), а решта – 950 дол. – має бути включена

до інвестиційної діяльності. Така позиція відповідає вимозі класифікувати окремо різні компоненти єдиної трансакції.

Грошові потоки від фінансової та інвестиційної діяльності звичайно показують розгорнуто. Наприклад. Компанія «Топ Діан» у звітному періоді отримала кредит від банку на суму 2000 дол., який використала на погашення іншого кредиту. У звіті про рух грошових коштів від фінансової діяльності повинні мати місце такі грошові потоки:

- отримання кредитів – 2000 дол.;
- повернення кредитів – 2000 дол.

Грошові потоки повинні бути представлені згорнуто у випадках, коли трансакції є пов'язаними, складаються зі значних сум, що обертаються у відносно короткі проміжки часу (доходи від реалізації іноземної валюти та собівартість реалізованої іноземної валюти).

Прикладом податку, стягненого від імені третіх сторін, є надходження коштів від покупців за товари, роботи, послуги, що охоплюють ПДВ та інші непрямі податки. МСБО 7 не розкриває питання щодо відображення податків, стягнених від імені третіх сторін, у звіті про рух грошових коштів. Податки, стягнені від імені третіх сторін, можуть бути:

- а) показані у окремому рядку звіту про рух грошових коштів;
- б) включені до надходжень від покупців та замовників і сплати постачальникам. Найбільш поширеним є відображення непрямих податків у складі надходжень від покупців / оплати постачальникам за товари, роботи та послуги.

б) розкриття інформації про рух грошових коштів

Для користувачів фінансової звітності важливо розкривати інформацію про негрошову інвестиційну діяльність. Наприклад, основні засоби, придбані з використанням угод про кредити постачальників чи основні засоби, отримані шляхом фінансової оренди.

У складі консолідованого звіту про рух грошових коштів ПАТ «Укртелеком» грошові потоки від припиненої діяльності відображені в окремій примітці фінансової звітності.

Таблиця 7.2

Рух грошових коштів від припиненої діяльності за рік, що закінчився 31 грудня 2012 р., представлений таким чином: (у тис. гр.)

Показники	Сума
Рух грошових коштів від припиненої діяльності	
Чисті грошові кошти, використані в операційній діяльності	(7248)
Грошові кошти від інвестиційної діяльності:	
Грошові кошти, отримані в результаті діяльності, що триває	80133
Придбання необоротних активів	(40464)
Чисті грошові кошти від інвестиційної діяльності	39669
Чисті грошові кошти, використані в ході фінансової діяльності	(32952)
Чистий рух грошових коштів за рік	(531)

Відповідно до вимог розкриття руху грошових коштів від припиненої діяльності, така діяльність має бути розкрита в окремих рядках звіту про рух грошових коштів або в окремій примітці фінансової звітності.

Варто розуміти, що виокремлення руху грошових коштів від припиненої діяльності є надзвичайно важливим для користувачів фінансової звітності, зокрема для цілей узгодження даних руху грошових коштів з іншими формами фінансової звітності, а також з примітками до них.

У звіті про рух грошових коштів ПАТ «Укртелеком» були зроблені такі коригування:

- відображення відсотків, сплачених у складі операційної діяльності;
- виокремлення депозиту зі складу грошових коштів та їх еквівалентів;
- правильне відображення сплаченої заборгованості за фінансовим лізингом і товарними кредитами у складі фінансової діяльності;
- відображення коштів, сплачених на придбання запасів, класифікованих згідно з МСФЗ як капітальне будівництво, у складі інвестиційної діяльності;
- відображення грошових потоків, пов'язаних з придбанням МШП у складі операційної діяльності;
- інші.

7.3. Події після звітного періоду

а) мета та сфера застосування стандарту МСБО 10

МСБО 10 «Події після звітного періоду» слід застосовувати для обліку подій після звітного періоду, а також для розкриття інформації про них. Мета МСБО 10 – визначити:

а) коли суб'єктові господарювання слід коригувати фінансову звітність щодо подій після звітного періоду;

б) яку інформацію суб'єктові господарювання слід розкривати про дату затвердження фінансової звітності до випуску та про події після звітного періоду.

Події після звітного періоду – це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності, до випуску, навіть якщо ці події відбуваються після оприлюднення прибутку чи іншої вибіркової фінансової інформації.

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про дату затвердження фінансової звітності та про те, хто дав дозвіл на таке затвердження до випуску. Якщо власники суб'єкта господарювання або інші особи мають повноваження вносити зміни до фінансової звітності після випуску, то суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.

Якщо суб'єкт господарювання після звітного періоду отримує інформацію про умови, які існували на кінець звітного періоду, то йому слід оновити розкриття інформації, пов'язаної з цими умовами, з урахуванням нової інформації.

Існують такі типи подій після звітного періоду:

- події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (події, які вимагають коригування після звітного періоду за станом на звітний період);
- події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (події, які не вимагають коригування після звітного періоду);
- події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (події, які не вимагають коригування після звітного періоду), але є суттєвими, тому вимагають розкриття інформації, яка може впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності.

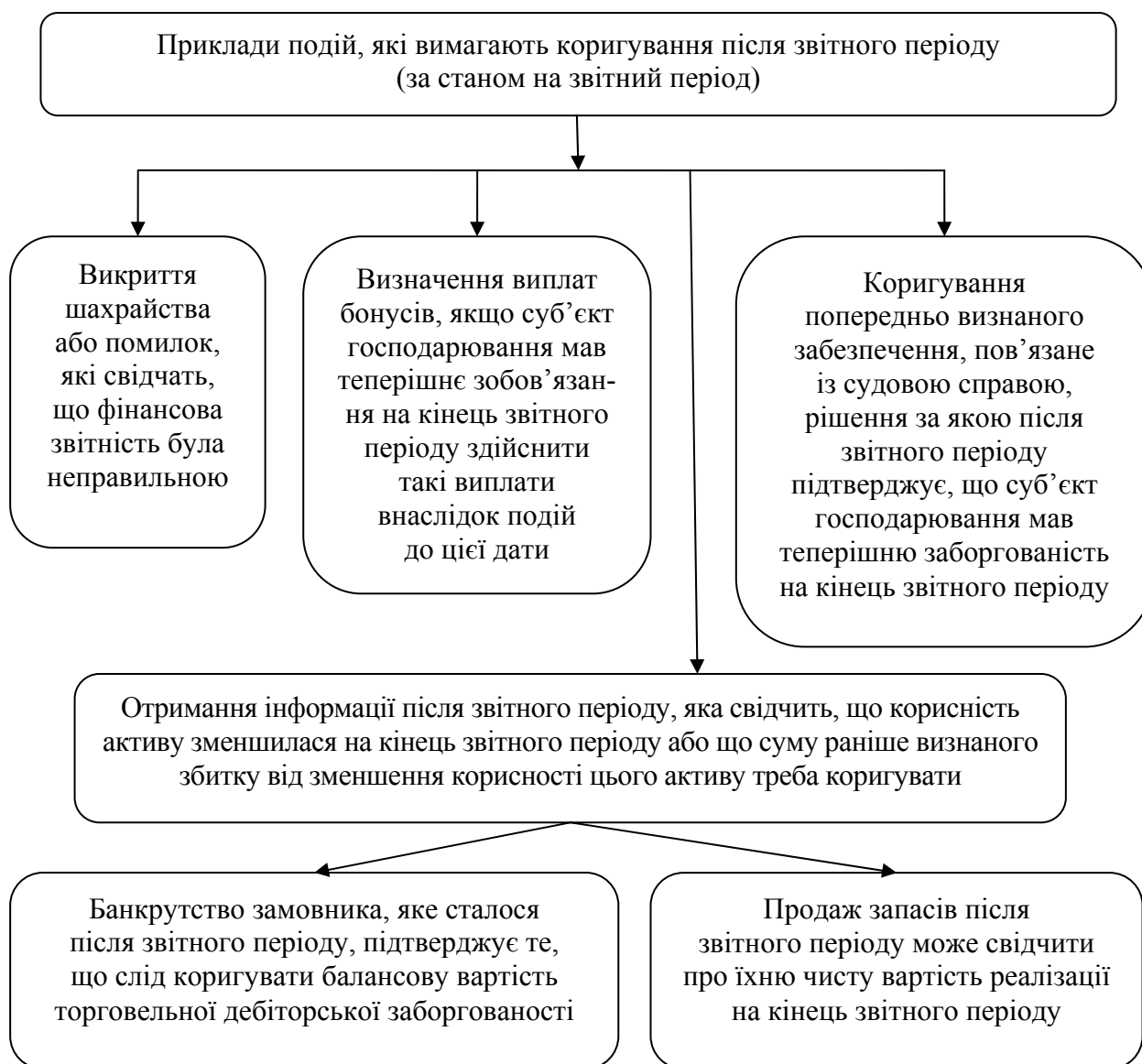


Рис. 7.8. Події, які вимагають коригування після звітного періоду

б) події, які не вимагають коригування після звітного періоду

Події, які не вимагають коригування після звітного періоду:

– падіння ринкової вартості інвестицій у період з кінця звітного періоду до дати, коли фінансову звітність затверджують до випуску. Як правило, падіння не пов'язане зі станом інвестицій на кінець звітного періоду, але відображає виниклі в подальшому обставини. Суми, визнані в фінансовій звітності щодо інвестицій, не потрібно коригувати, хоча може бути потрібним подати розкриття додаткової інформації;

– якщо суб'єкт господарювання оголошує дивіденди утримувачам інструментів капіталу після звітного періоду, то суб'єкт господарювання не визнає такі дивіденди, як зобов'язання на кінець звітного періоду. Якщо дивіденди оголошують після звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску, то дивіденди не визнаються як зобов'язання на кінець звітного періоду, тому що на той час не існує жодних зобов'язань. Інформацію про такі дивіденди розкривають у примітках відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;

– погіршення результатів діяльності та фінансового стану після звітного періоду може свідчити про потребу розглянути, чи є ще прийнятним припущення про безперервність.

Якщо події, які не вимагають коригування після звітного періоду, є суттєвими, то нерозкриття інформації може впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності. Відповідно, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про кожну суттєву категорію подій, які не вимагають коригування після звітного періоду:

– характер подій;
– попередня оцінка їх фінансового впливу або констатація, що така оцінка неможлива.

Події, які не вимагають коригування після звітного періоду і які, як правило, приводять до розкриття інформації:

– істотні придбання активів, класифікація активів як утримуваних для продажу згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», інші вибуття активів або експропріація значних активів урядом;

– надзвичайно великі зміни після звітного періоду в цінах на активи або в курсах обміну іноземних валют;

– зміни ставок податків або податкового законодавства, прийнятих або оголошених після звітного періоду, які значно впливають на поточні та відстрочені податкові активи та зобов'язання;

– прийняття значних зобов'язань або умовних зобов'язань, наприклад, унаслідок надання значних гарантій;

– початок великого судового процесу, що виник виключно внаслідок подій, які відбулися після звітного періоду;

- знищення значної частини технічного обладнання, необхідного для повноцінного надання послуг абонентам, внаслідок пожежі після звітнього періоду;
- інші випадкові збитки, які вимагають страхових відшкодувань або незастраховані;
- технологічні або інші зміни, що мають вплив на запаси;
- нові напрямки бізнесу або нові послуги;
- значні знижки на послуги;
- значне падіння доходів;
- закриття філіалів або страйки;
- визначні зміни у термінах погашення боргів;
- кредити сплачені або отримані.

в) події, які вимагають коригування після звітнього періоду

Подія після звітнього періоду, яка вимагає коригування звітності.

У грудні 2012 р. компанія «Бастер» отримала судовий позов від свого контрагента компанії «Магтекс» у зв'язку з тим, що вона порушила умови контракту. На кінець звітнього періоду компанія «Бастер» вважала, що вона не порушила умови контракту, і така ж думка була в юриста, який мав захищати її права у суді. У зв'язку з цим на кінець звітнього періоду компанія не створила резерв, пов'язаний з ризиком того, що судова справа буде визнана не на її користь. У березні 2013 р. (до того моменту, як була випущена фінансова звітність компанії) судова справа була розглянута у суді і було прийнято судове рішення, згідно з яким, компанія порушила свої зобов'язання щодо договору і тому має сплатити штраф у розмірі 1 млн. грн.

Розглянемо ситуацію з боку компанії «Магтекс», яка мала дебіторську заборгованість від свого контрагента на 31.12.2012 р. у сумі 20 тис. грн., але у зв'язку з подіями, що трапились у 2013 р. (згорання основних виробничих потужностей, суттєвий судовий позов тощо), контрагент «Бастер» став банкрутом у березні 2013 р. На 31.12.2012 р. компанія мала актив, але тепер у компанії немає впевненості в тому, що дебіторська заборгованість буде отримана.

Приклад події після звітнього періоду, яка не вимагає коригування, але вимагає розкриття у фінансовій звітності. У січні 2012 р. компанія «Брок» отримала кредит на суму 10 млн. грн., який має бути погашений у 2015 р. За умовами кредитного договору компанія повинна дотримуватись певних фінансових показників або кредит стає належним до сплати. За станом на 31.12.2012 р. компанія дотримувалась всіх фінансових показників, проте протягом першого кварталу 2013 р. її фінансове становище погіршилось і певні фінансові показники компанія перестала виконувати.

7.4. Облікові політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок

а) облікові політики (основні поняття) згідно з МСБО 8

Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», вказано, що облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

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

Перспективне застосування – перспективне застосування зміни в обліковій політиці є застосуванням нової облікової політики до операцій, крім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики.

Облікова політика має відповідати таким характеристикам:

- а) доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень;
- б) достовірною в тому значенні, що фінансова звітність:
 - подає достовірно фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання;
 - відображає економічну сутність операцій, інших подій або умов, а не лише юридичну форму;
 - є нейтральною, тобто вільною від упереджень;
 - є об'єктивною;
 - є повною в усіх суттєвих аспектах;
- в) послідовною.

Не вважається змінами в облікових політиках:

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

Застосування зміни в облікових політиках:

– якщо зміна в обліковій політиці застосовується ретроспективно, то суб'єкт господарювання має коригувати залишок кожного компонента власного капіталу на початок періоду, на який ця зміна впливає, за перший поданий попередній період, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період так, наче нова облікова політика застосовувалася;

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

б) розкриття інформації про зміни облікової політики суб'єкта господарювання

При зміні облікової політики суб'єкт господарювання розкриває інформацію про:

- а) назву МСФЗ;
- б) той факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
- в) характер зміни в обліковій політиці;
- г) опис положень перехідного періоду (якщо це прийнятно);
- д) суму коригувань 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 33 «Прибуток на акцію» застосовується до суб'єкта господарювання;
- е) суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому;
- є) якщо ретроспективне застосування неможливе для конкретного попереднього періоду або для періодів, що передують поданому, то розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як і з якого часу застосовується зміна в обліковій політиці.

Застосування зміни в облікових політиках на прикладі ПАТ «Укртелеком».

Група достроково застосувала МСБО 19 «Виплати працівникам» (2011 р.) з датою першого застосування 1 січня 2012 р. та змінила основу визначення нею доходів або витрат, що належать до програм з визначеними виплатами. Згідно з положеннями МСБО 19 «Виплати працівникам» (2011 р.), переоцінки, що виникають у зв'язку з пенсійними програмами з визначеними виплатами, включаючи актуарні прибутки чи збитки, визнаються у складі іншого сукупного доходу; всі витрати, пов'язані з іншими довгостроковими програмами з визначеними виплатами, визнаються у витратах на персонал у звіті про прибутки та збитки.

Вищезазначені зміни облікової політики застосовувалися ретроспективно і мали такий вплив на консолідовану фінансову звітність групи на 31 грудня 2011 р. та за рік, що закінчився на зазначену дату:

*Таблиця 7.3
(тис. грн.)*

Показники	31 грудня 2011 р.	1 січня 2011 р.
Збільшення (зменшення) зобов'язань з довгострокових пенсійних виплат	(19856)	10389
Збільшення (зменшення) власного капіталу	19856	(10389)
Додатковий прибуток, визнаний у звіті про прибутки та збитки		(17588)
Прибуток від переоцінки, визнаний в іншому сукупному доході		(12657)

Зміни в облікових політиках проводяться:

- коли цього вимагає новий або переглянутий МСФЗ;
- добровільно, коли зміна призводить до надійної та більш доречної презентації фінансової звітності;
- при застосуванні МСФЗ, який охоплює декілька прийнятних облікових політик, підприємство може змінити свою облікову політику з однієї прийнятної до іншої.

Добровільна зміна облікової політики має бути ретельно проаналізована.

Не є правильною багаторазова зміна облікової політики без ретельного аналізу відповідних критеріїв застосування зміни облікової політики.

Наприклад. В 2010 р. компанія «Камелот» змінила свою облікову політику за основними засобами від моделі собівартості до моделі справедливої вартості.

Протягом 2012 р. компанія «Камелот» переглянула облікову політику і вирішила повернутися до моделі оцінки за собівартістю.

З огляду на те, що компанія раніше довела доречність зміни облікової політики на модель переоцінки, зараз має довести, що з огляду на зміну в обставинах модель собівартості є більш доречною.

Особливі умови зміни облікової політики. Переоцінки основних засобів або нематеріальних активів є зміною облікової політики, яку слід розглядати як переоцінку відповідно до МСБО 16 або МСБО 38.

Переоцінка основних засобів та нематеріальних активів не застосовується ретроспективно.

Зміни в обліковій оцінці – коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань і пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань.

Зміни в обліковій оцінці застосовуються перспективно.

Перспективне застосування облікової оцінки – визнання впливу облікової оцінки в поточному і майбутніх періодах, на які впливає зміна.

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

Унаслідок невизначеності, властивої господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а можна оцінити лише попередньо.

Приклади можливих попередніх оцінок:

- а) безнадійні борги;
- б) старіння запасів;
- в) справедлива вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань;
- г) строки корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікувані моделі споживання економічних вигід, утілених у них;
- д) гарантійні зобов'язання.

Наприклад. Компанія «Софія» придбала принтер на початку 2008 р., строк корисного використання якого становить 10 років. За станом на кінець 2011 р. залишкова вартість принтера становить 2400 грн. Починаючи з 2012 р. компанія змінила строк корисного використання принтера. Відповідно залишкова вартість принтера 2400 грн. за станом на 1 січня 2012 р. має бути амортизована протягом 2 років.

В даному випадку дія компанії може розцінюватись як:

- а) зміна в обліковій політиці;
- б) виправлення помилок;
- в) зміна в обліковій оцінці;
- г) зміна презентації.

За таких умов подія буде розглядатись як зміна в обліковій оцінці.

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

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

Помилки попередніх періодів – пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією.

Основні причини виникнення помилок минулих періодів:

- неправильне застосування політики;
- неправильна інтерпретація фактів і обставин, які існують на кінець звітного періоду.

Приклади помилок:

- математичні помилки;
- шахрайство тощо.

Фінансова звітність, яка містить як суттєві, так і несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення певного ефекту, не може вважатися такою, що відповідає МСФЗ.

Потенційні помилки звітного періоду виправляються до затвердження фінансової звітності.

Суттєві помилки минулих періодів, виявлені у звітному періоді, виправляються шляхом перерахунку порівняльної інформації, представленій у фінансовій звітності звітного періоду.

Надання порівняльної інформації. При поданні компанією перерахованої порівняльної інформації за попередні періоди таку інформацію потрібно виділяти заголовком «перераховано».

Необхідність такого подання полягає у тому, щоб користувачі чітко розуміли, що ця (перерахована) інформація відрізняється від раніше опублікованої інформації у фінансовій звітності.

Стандарт МСБО 8 не прописує таку вимогу для подання порівняльної інформації.

Наприклад. Протягом 2012 р. компанія «Вікторія» знайшла помилку у відображенні авансів, виданих у сумі 400 тис. грн. протягом 2010 р., що мали бути коректно відображені у звіті про фінансовий результат.

Ця сума мала бути віднесена на витрати у сумі 100 тис. грн. в 2010 р., 250 тис. грн. у 2011 р. та відповідно 50 тис. грн. у 2012 р. Помилка є суттєвою.

Суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

а) перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період, в якому відбулася помилка;

б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за перший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів.

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

а) характер помилки попереднього періоду;

б) суму виправлення за кожний поданий попередній період;

в) суму виправлення на початок першого з поданих попередніх періодів;

г) якщо ретроспективне перерахування неможливе для певного попереднього періоду, то розкривають обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як і коли виправлено помилку.

У деяких випадках для досягнення більш достовірної презентації звітності доцільною є зміна класифікації або подання статей у фінансовій звітності, навіть якщо не було ніяких змін в обліковій політиці.

В даному випадку, якщо є можливість, порівняльна інформація за попередні періоди має бути перерахована та з відповідними поясненнями розкрита в примітках до фінансової звітності.

Наприклад, зміни класифікації. У 2011 р., відповідно до МЗФЗ, компанія презентувала у звітності зобов'язання за пенсійним забезпеченням як довгострокове.

У 2012 р., компанія вирішила у звіті про фінансовий стан презентувати окремо поточну та довгострокову частини зобов'язання.

За таких умов, якщо є можливість, у звітності поточного періоду компанія має презентувати третій звіт про фінансовий стан, що буде

відображати початок найбільш раннього періоду презентації порівняльної інформації у фінансовій звітності.

МСБО 1 вимагає додаткове представлення звіту про фінансовий стан, який має бути поданий за станом на початок найбільш раннього періоду презентації порівняльної інформації, для ретроспективного відображення змін в обліковій політиці та виправлення помилок або рекласифікації у статтях фінансової звітності.

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

- 1. Дайте характеристику складу і змісту фінансової звітності.*
- 2. Охарактеризуйте Звіт про фінансовий стан.*
- 3. Охарактеризуйте Звіт про прибутки та збитки.*
- 4. Охарактеризуйте Звіт про зміни у власному капіталі.*
- 5. Охарактеризуйте Звіт про рух грошових коштів.*
- 6. Дайте характеристику приміток до фінансових звітів.*
- 7. Дайте визначення руху грошових коштів згідно з МСФЗ 7.*
- 8. У чому суть прямого та непрямого методів представлення грошових потоків від операційної діяльності?*
- 9. Як здійснюється розкриття інформації про рух грошових коштів?*
- 10. Яка мета та яка сфера застосування стандарту 10?*
- 11. Вкажіть на критерії подій, які вимагають коригування після звітного періоду.*
- 12. Вкажіть на критерії подій, які не вимагають коригування після звітного періоду.*
- 13. Дайте визначення облікової політики.*
- 14. Як здійснюється розкриття інформації про зміни облікової політики суб'єкта господарювання?*

ТЕМА 8. УЧАСТЬ В ІНШИХ ПІДПРИЄМСТВАХ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

8.1. Об'єднання бізнесу:

а) мета та сфера застосування МСФЗ 3.

8.2. Консолідована фінансова звітність:

а) поняття консолідованої фінансової звітності;

б) розкриття необхідної інформації у консолідованій фінансовій звітності.

8.3. Інвестиції в асоційовані підприємства згідно з МСБО 28.

8.4. Суть і види спільної діяльності:

а) мета та сфера застосування МСФЗ 11;

б) особливості розкриття інформації про спільну діяльність у фінансовій звітності.

8.5. Розкриття інформації про зв'язані сторони:

а) визначення зв'язаних сторін згідно з МСБО 24;

б) розкриття інформації щодо зв'язаних сторін.

8.1. Об'єднання бізнесу

а) мета та сфера застосування МСФЗ 3

Мета МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» – підвищити доречність, достовірність і зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про об'єднання бізнесу та його результати. Для досягнення цього МСФЗ 3 встановлює принципи і вимоги щодо того, як покупець:

а) визнає та оцінює у своїй фінансовій звітності ідентифіковані придбані активи, взяті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання;

б) визнає та оцінює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, або прибуток від вигідної покупки;

в) визначає, яку інформацію слід розкривати, щоб користувачі фінансової звітності могли оцінити характер і фінансовий результат об'єднання бізнесу.

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» застосовується до операції або іншої події, що відповідає визначенню об'єднання бізнесу. МСФЗ 3 не застосовується до:

а) створення спільного підприємства;

б) придбання активу чи групи активів, які не утворюють бізнес. У таких випадках покупець ідентифікує та визнає придбані індивідуальні ідентифіковані активи (включаючи ті активи, що відповідають визначенню і критеріям визнання нематеріальних активів у МСБО 38 «Нематеріальні активи») й взяті зобов'язання. Собівартість групи слід

розподіляти на індивідуальні ідентифіковані активи та зобов'язання на основі їх відносної справедливої вартості на дату придбання. Така операція чи подія не приводить до створення гудвілу;

в) об'єднання суб'єктів господарювання чи бізнесу під спільним контролем.

Об'єднання бізнесу – це операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.

МСФЗ 3 вимагає, щоб придбані активи та взяті зобов'язання утворювали бізнес. Якщо придбані активи не є бізнесом, то суб'єкт господарювання, що звітує, обліковує операцію або іншу подію як придбання активу.

Бізнес – сукупність видів діяльності, що її можна вести та якою можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.

Бізнес складається із залучених ресурсів і технологічних процесів, застосованих до цих залучених ресурсів, які забезпечують можливість створити кінцеві продукти.

Всі об'єднання бізнесу треба обліковувати із застосуванням методу придбання. Метод придбання розглядає об'єднання бізнесу з точки зору об'єднуваного суб'єкта господарювання, визначеного як «покупець». Покупець придбає чисті активи та визнає придбані активи, взяті зобов'язання та непередбачені зобов'язання, включаючи такі, що не були визнані суб'єктом придбання раніше.

Застосування методу придбання вимагає:

- визначення покупця;
- визначення дати придбання;
- визнання та оцінка ідентифікованих придбаних активів, взятих зобов'язань та будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;
- визнання та оцінка гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.

Покупцем є суб'єкт господарювання, який отримує контроль над іншими об'єднуваними суб'єктами господарювання чи бізнесами.

Дата придбання – дата, на яку покупець фактично отримує контроль за об'єктом придбання.

Згідно з договором купівлі-продажу корпоративних прав приватного підприємства «Астон», право власності на відчужувані корпоративні права переходить від продавця до покупця в момент повної оплати покупцем ціни корпоративних прав продавцеві.

За станом на дату придбання покупець визнає (окремо від гудвілу) ідентифіковані придбані активи, взяті зобов'язання та будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання.

Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи і взяті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

Придбані непередбачені зобов'язання визнаються теперішніми зобов'язаннями об'єкта придбання.

Звичайно оцінка ідентифікованих придбаних активів та взятих зобов'язань здійснюється шляхом залучення незалежного зовнішнього оцінювача. Метою таких звітів про незалежну оцінку є розподіл вартості об'єднання бізнесу.

МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи» визначає непередбачене зобов'язання як:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання;

б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки:

– ймовірно, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання;

– суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Період оцінки розглядається:

– якщо первісний облік об'єднання бізнесу є незавершеним на кінець звітного періоду, в якому відбувається об'єднання, покупець відображає у своїх фінансових звітах тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним;

– протягом періоду оцінки покупець ретроспективно коригує тимчасові суми, визнані на дату придбання, з метою відображення нової інформації;

– проте період оцінки не повинен перевищувати один рік з дати придбання;

– покупець визнає збільшення (зменшення) в тимчасовій сумі, визнаній для ідентифікованого активу (зобов'язання) шляхом зменшення (збільшення) гудвілу.

Визнання та оцінку гудвілу чи прибутку від вигідної покупки здійснюють, коли покупець визнає гудвіл за станом на дату придбання, оцінений як перевищення а) над б), наведених далі:

а) сукупної суми:

– переданої компенсації, оціненої відповідно до цього МСФЗ, який, як правило, вимагає справедливої вартості на дату придбання;

– суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання, оціненої відповідно до цього МСФЗ;

б) сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і взятих зобов'язань, оцінених відповідно до МСФЗ 3.

Гудвіл визнається у звіті про фінансовий стан покупця.

Відстрочений податок не визнається за оподатковуваними тимчасовими різницями, що виникають від початкового визнання гудвілу.

Вигідна покупка є об'єднанням бізнесу, в якому сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і взятих зобов'язань перевищує вартість переданої компенсації.

Прибуток від вигідної покупки визнається у прибутку чи збитку на дату придбання. Дохід слід відносити до покупця.

Компенсацію, передану при об'єднанні бізнесу, слід оцінювати за справедливою вартістю, яка обчислюється як сума справедливої вартості на дату придбання: активів, переданих покупцем; зобов'язань, понесених покупцем перед колишніми власниками об'єкта придбання; часток участі в капіталі, випущених покупцем.

Витрати, пов'язані з придбанням, є витратами, що їх несе покупець для здійснення об'єднання бізнесу.

Ці витрати охоплюють гонорари посередникові, гонорари радникам, бухгалтерам, юристам, оцінювачам, іншим фахівцям та консультантам; загальні адміністративні витрати, включаючи витрати на утримання відділу з придбання, та витрати на реєстрацію і випуск боргових та цінних паперів.

Почувець обліковує витрати, пов'язані з придбанням, як витрати в тих періодах, в яких витрати понесені, а послуги отримані.

Почувець у подальшому оцінює та обліковує придбані активи, взяті чи понесені зобов'язання та інструменти власного капіталу, випущені при об'єднанні бізнесу, відповідно до інших МСФЗ, застосованих до таких статей залежно від їх характеру.

8.2. Консолідована фінансова звітність

а) поняття консолідованої фінансової звітності

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» було видано в травні 2011 р., він замінив положення МСБО 27 «Консолідована і окрема фінансова звітність». МСФЗ 10 вступив у дію для річної фінансової звітності за період, який починався з 1 січня 2013 р.

Мета МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» – встановити принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання.

МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»:

а) вимагає від суб'єкта господарювання (материнського підприємства), який контролює одного або декількох інших суб'єктів господарювання (дочірні підприємства), подавати консолідовану фінансову звітність;

б) визначає принципи контролю та запроваджує контроль як основу для консолідації;

в) встановлює, як застосовувати принцип контролю, щоб виявити чи контролює інвестор об'єкт інвестування і, отже, чи повинен він консолідувати цей об'єкт інвестування;

г) встановлює облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством, складає консолідовану фінансову звітність. МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність» застосовується до всіх суб'єктів господарювання, за винятком таких:

а) материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає усім таким умовам:

– воно є дочірнім підприємством, яке повністю належить іншому суб'єктові господарювання, або дочірнім підприємством, яке частково належить іншому суб'єктові господарювання, і всі його інші власники, в тому числі ті, які в інших випадках не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовану фінансову звітність, та не заперечують проти цього;

– його боргові інструменти або інструменти капіталу не перебувають в обігу на публічному ринку (внутрішній або зарубіжній фондовій біржі або позабіржовому ринку, включаючи місцевий та регіональний ринки);

– воно не подає і не перебуває у процесі подання своєї фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншого регулятора з метою випуску певного класу інструментів на публічний ринок;

– його кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство складає консолідовану фінансову звітність, яка доступна для публічного використання та відповідає МСФЗ;

б) програм виплат після завершення трудової діяльності або інші довгострокові програми виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам».

Консолідовані фінансові звіти повинні включати всі дочірні підприємства цього материнського підприємства.

Материнське підприємство – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

Дочірнє підприємство – суб'єкт господарювання, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Контроль – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання.

Контроль вважається наявним, якщо материнське підприємство володіє (прямо чи непрямо через дочірні підприємства) понад половиною

голосів суб'єкта господарювання, за винятком окремих випадків, коли можна чітко продемонструвати, що таке володіння не встановлює контроль.

Контроль також існує, навіть коли материнському підприємству належить половина або менше половини голосів суб'єкта господарювання, якщо існує:

а) право на понад половину голосів – згідно з угодою з іншими інвесторами;

б) право керувати фінансовою та операційною політикою суб'єкта господарювання – згідно зі статутом або угодою;

в) право призначати чи знімати більшість членів ради директорів або еквівалентного керівного органу;

г) право віддавати більшість голосів на зборах ради директорів або еквівалентного керівного органу.

Окрема фінансова звітність – звітність, що подається материнським підприємством, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.

Консолідована фінансова звітність – звітність групи, що містить показники материнського підприємства разом з усіма його дочірніми підприємствами.

Облік інвестицій у дочірні підприємства в окремій фінансовій звітності здійснюється таким чином: суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, в якій обліковує інвестиції у дочірні, спільно контрольовані і в асоційовані підприємства за собівартістю як фінансові активи, відповідно до МСБО 39, крім випадків віднесення інвестицій до групи активів, утримуваних для продажу.

При застосуванні обліку інвестицій за собівартістю інвестор застосовує вимоги МСБО 39, щоб визначити, чи треба визнавати будь-який додатковий збиток від зменшення корисності чистої інвестиції інвестора в дочірнє, спільно контрольоване та в асоційоване підприємство.

Консолідація починається з дати отримання інвестором контролю над об'єктом інвестиції. Вона припиняється з моменту, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестиції.

При підготовці консолідованої фінансової звітності підприємство повинно використовувати єдину облікову політику для подібних операцій та інших подій за схожих обставин або зробити відповідні коригування для досягнення відповідності.

Консолідована фінансова звітність:

– об'єднує схожі статті активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат і грошових потоків материнського підприємства з аналогічними статтями дочірніх компаній;

– проводить взаємне зарахування (виключає) балансової вартості інвестицій материнської компанії в кожне дочірнє підприємство і відповідну частку материнської компанії в капіталі кожного дочірнього підприємства (МСФЗ (IFRS) 3 дає пояснення, як враховувати будь-який відповідний гудвіл);

– повністю виключає внутрішньо групові активи і зобов'язання, капітал, доходи, витрати та грошові потоки, які відносяться до операцій між підприємствами групи (прибутки і збитки, що виникли в результаті внутрішньо групових операцій та визнані у вартості активів, таких як запаси і основні засоби, виключаються в повних сумах).

Збитки внаслідок внутрішньо групових операцій можуть свідчити про знецінення, яке підлягає визнанню в консолідованій фінансовій звітності.

Щодо тимчасових різниць, що виникають у результаті виключення прибутків і збитків за внутрішньо груповими операціями, застосовується МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток».

Доходи і витрати дочірнього підприємства базуються на вартості активів та зобов'язань, визнаних у консолідованій фінансовій звітності материнського підприємства на дату придбання.

Наприклад. Амортизація активів проводиться з використанням справедливої, а не балансової вартості. Амортизаційні витрати, визнані в консолідованому звіті про сукупний дохід після дати придбання, повинні базуватися на справедливій вартості відповідних активів, що амортизуються, визнаних у консолідованій фінансовій звітності на дату придбання.

У разі існування потенційних прав голосу або інших похідних інструментів, які містять такі права, пропорція, в якій прибуток або збиток і зміни капіталу відносяться до частки материнського підприємства та до неконтрольованої частки при підготовці консолідованої фінансової звітності, визначається, виходячи з наявних часток володіння і не відображає можливе виконання або конвертацію потенційних прав голосу та інших похідних інструментів.

МСФЗ (IFRS) 9 не застосовується до інвестицій у дочірні компанії, які консоліднуються.

Коли інструменти містять потенційні права голосу і дають доступ до надходжень, пов'язаних з володінням інвестиціями в дочірньому підприємстві, такі інструменти не підпадають під вимоги МСФЗ (IFRS) 9.

Купівля та продаж часток у дочірньому підприємстві між материнським підприємством та не контролюваними частками збільшують або зменшують їх статті в капіталі, в той час як контроль зберігається. Прибутки або збитки за такими операціями відображаються у складі капіталу материнського підприємства.

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірньою компанією, то воно негайно:

- припиняє визнання в консолідованому звіті про фінансовий стан активів і зобов'язань колишнього дочірнього підприємства;
- визнає будь-які інвестиції, що залишилися в колишньому дочірньому підприємстві за їх справедливою вартістю на дату втрати контролю, і в подальшому враховує їх (і будь-які суми, що підлягають оплаті або отриманню від колишнього дочірнього підприємства) згідно з відповідними МСФЗ. Справедлива вартість повинна розцінюватися як справедлива вартість при первісному визнанні фінансового активу відповідно до МСФЗ (IFRS) 9 або коли це може бути застосовано як вартість інвестицій в асоційоване підприємство чи спільно контрольоване підприємство при первісному визнанні;
- відображає прибуток або збиток, пов'язаний з втратою контролю у колишньому дочірньому підприємстві.

Материнське підприємство може втратити контроль у дочірньому підприємстві при укладанні двох або декількох угод (операцій). Однак обставини можуть вказувати на те, що кілька таких угод повинні враховуватися як єдина операція.

Одна або більше з цих ознак вказують на те, що материнське підприємство повинно враховувати кілька угод як єдину операцію:

- вони укладаються одночасно або в контексті одна одної;
- вони складають єдину операцію, спрямовану на досягнення загального комерційного ефекту;
- виникнення однієї угоди залежить від виникнення принаймні однієї іншої угоди;
- розгляд однієї угоди само по собі не є доцільним з економічної точки зору, проте її розгляд разом з іншими угодами економічно виправданий.

Прикладом операції, яка розглядається сама по собі як економічно недоцільна, є вибуття часток у дочірньому підприємстві за ціною, яка нижча за ринкову і яка компенсується подальшим вибуттям часток у цьому ж підприємстві за ціною вище ринкової.

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то воно:

1. Припиняє визнання:

- активів (включаючи будь-який гудвіл) та зобов'язань дочірнього підприємства за їх балансовою вартістю на дату втрати контролю;
- балансової вартості будь-якої з неконтрольованих часток колишнього дочірнього підприємства на дату втрати контролю (включаючи будь-які зараховувані на них компоненти іншого сукупного доходу).

2. Відображає:

- справедливу вартість винагороди (за наявності такої), отриманої при втраті контролю;
- вказаний перерозподіл, якщо операція, яка призвела до втрати контролю, передбачає розподіл акцій дочірнього підприємства на користь власників, що діють у цій якості;
- будь-які інвестиції, які залишилися в колишньому дочірньому підприємстві за їх справедливою вартістю на дату втрати контролю.

3. Рекласифікує до складу прибутку або збитку чи переводить безпосередньо до складу нерозподіленого прибутку суми, визнані у складі іншого сукупного доходу щодо цього дочірнього підприємства, якщо це вимагається згідно з іншими МСФЗ.

4. Визнає будь-яку різницю, яка виникає в результаті як прибуток або збиток у складі прибутку чи збитку, який відноситься на материнське підприємство.

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство повинно враховувати всі суми, визнані у складі іншого сукупного доходу щодо цього дочірнього підприємства, на тій же основі, що й у випадку, якби материнське підприємство безпосередньо розпорядилося відповідними активами або зобов'язаннями.

б) розкриття необхідної інформації у консолідованій фінансовій звітності

Основними вимогами до консолідованих звітів є те, що консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Фінансові звіти материнського підприємства і його дочірніх підприємств, які використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів, слід складати на одну і ту саму дату. Якщо дати звітів є різними, то дочірнє підприємство складає з метою консолідації додаткові фінансові звіти на ту саму дату, що і фінансові звіти материнського підприємства, за винятком випадків, коли це є неможливим.

У консолідованій фінансовій звітності слід розкривати таку інформацію:

а) характер відносин між материнським підприємством та дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє прямо чи опосередковано понад половиною голосів у дочірньому підприємстві;

б) причини, внаслідок яких володіння понад половиною голосів або потенційним правом голосу в об'єкті інвестування не є контролем;

в) кінець звітного періоду фінансової звітності дочірнього підприємства, якщо ця фінансова звітність використовується для складання

консолідованої фінансової звітності, та дата відрізняється від дати і періоду фінансової звітності материнського підприємства;

г) характер і ступінь будь-яких суттєвих обмежень щодо здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

д) перелік, який показує вплив будь-яких змін частки власності материнського підприємства в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю над власним капіталом, який належить власникам материнського підприємства;

е) якщо втрачає контроль над дочірнім підприємством материнське.

Якщо окрема фінансова звітність складається для материнського підприємства, яке вирішує не складати консолідованої фінансової звітності, то у цій окремій фінансовій звітності слід розкривати:

а) той факт, що ця фінансова звітність є окремою фінансовою звітністю; факт використання звільнення від консолідації; назву та країну реєстрації або розташування суб'єкта господарювання, консолідована фінансова звітність якого була складена для оприлюднення відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності; адресу, за якою можна отримати цю консолідовану фінансову звітність;

б) перелік суттєвих інвестицій у дочірні, спільно контрольовані та асоційовані підприємства із зазначенням їх назви, країни реєстрації або розташування, частки власності та частки прав голосу, якщо вона відрізняється від частки власності;

в) опис методу, використаного для обліку інвестицій.

Фінансова звітність материнського підприємства та його дочірніх підприємств, що використовується при підготовці консолідованої фінансової звітності, повинна бути підготовлена на одну і ту ж звітну дату або ж дочірнє підприємство готує для цілей консолідації додаткову фінансову звітність на кінець звітного періоду материнського підприємства.

Материнське підприємство повинно при консолідації використовувати останню фінансову звітність дочірнього підприємства, скориговану за необхідності для відображення впливу значних операцій або подій, що сталися між зазначеною датою і датою фінансової звітності материнського підприємства.

За будь-яких обставин розбіжність між датою закінчення звітного періоду дочірнього підприємства та датою закінчення звітного періоду материнського підприємства не повинна перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів і відмінність у датах закінчення звітного періоду повинні бути однаковими з періоду в період.

Неконтрольовані частки повинні бути представлені в консолідованому звіті про фінансовий стан у складі капіталу, окремо від капіталу власників материнського підприємства. Це зовнішні власники часток по відношенню до дочірнього підприємства материнської компанії.

Наприклад. Банк «Німфа» володіє 60% акцій дочірнього банку в Білорусії. Місцеві інвестори володіють 40% акцій дочірнього банку.

Місцеві інвестори, їх частки в результатах та чистих активах білоруського банку показуються як неконтрольована частка в консолідованій фінансовій звітності.

Підприємство має розподілити прибуток або збиток і кожен компонент іншого сукупного доходу на власників материнського підприємства та неконтрольованої частки, навіть якщо це призводить до дефіцитного сальдо неконтрольованої частки.

Якщо дочірнє підприємство має привілейовані кумулятивні акції в обігу, що класифікуються в складі капіталу і знаходяться в неконтрольованих частках, то материнське підприємство розраховує свою частку у прибутках і збитках після їх коригування на предмет дивідендів за такими акціями незалежно від того, чи були оголошені такі дивіденди.

8.3. Інвестиції в асоційовані підприємства згідно з МСБО 28

Асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ні дочірнім підприємством, ні часткою участі в спільному підприємстві.

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками.

Наявність суттєвого впливу визначається, якщо інвестор володіє прямо або опосередковано 20% або більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, та припускається, що інвестор має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне. Навпаки, якщо інвестор володіє (прямо або опосередковано через дочірні підприємства) менше, ніж 20% прав голосу в об'єкті інвестування, то припускається, що цей інвестор не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена.

Згідно з МСБО 28, суттєвий вплив визначається наявністю факторів. Свідченням наявності суттєвого впливу інвестора є один чи декілька таких фактів:

а) представництво в раді директорів або в аналогічному керівному органі об'єкта інвестування;

б) участь у процесах розробки політики, в тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів або інших виплат;

- в) суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування;
- г) взаємообмін управлінським персоналом;
- д) надання необхідної технічної інформації.

Інвестицію в асоційоване підприємство переважно слід обліковувати із застосуванням методу участі в капіталі.

Згідно з методом участі в капіталі, інвестиція в асоційоване підприємство первісно визнається за собівартістю, і згодом її балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора в прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання.

8.4. Суть і види спільної діяльності

а) мета та сфера застосування МСФЗ 11

МСФЗ 11 «Спільна діяльність» замінює МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» та SIC-13 «Спільно контрольовані підприємства – немонетарні вклади учасників».

Цей Стандарт описує форми та облік угод про спільну діяльність в умовах спільного контролю.

Угода про спільну діяльність – це угода щодо діяльності, в якій дві або більше сторін мають спільний контроль. Спільний контроль – це обумовлене договором спільне здійснення контролю, що має місце у випадках, коли прийняття рішень потребує одноголосної згоди сторін, які здійснюють спільний контроль. Відповідно до МСФЗ 11, спільний контроль має такі характеристики:

- обумовлене договором спільне здійснення діяльності – угода звичайно, однак не завжди, укладається в письмовій формі та передбачає визначені умови;

- контроль – відповідно до МСФЗ 10, інвестор контролює об'єкт капіталовкладень, якщо він має право на перемінну суму доходу від інвестиції (або несе пов'язані з нею ризики), обумовлені його участю в об'єкті капіталовкладень, а також має можливість впливати на такий дохід;

- одноголосна згода – жодна зі сторін не здійснює контроль в односторонньому порядку.

МСФЗ 11 класифікує угоди про спільну діяльність на спільні операції та спільні підприємства, відмінність між якими полягає в правах і обов'язках сторін угоди. Спільна операція – це угода про спільну діяльність, відповідно до якої сторони, котрі мають спільний контроль, мають права на активи та зобов'язання об'єкта капіталовкладень. Якщо у разі угоди про спільну діяльність, не була створена окрема юридична особа, то така угода є спільною операцією. Спільне підприємство – це угода про спільну діяльність, відповідно до якої сторони, котрі мають

спільний контроль, мають право на чисті активи об'єкта капіталовкладень. Якщо у разі угоди про спільну діяльність була створена окрема юридична особа, то така угода може бути як спільною операцією, так і спільним підприємством. Для визначення типу угоди можна звернутись до такої діаграми:

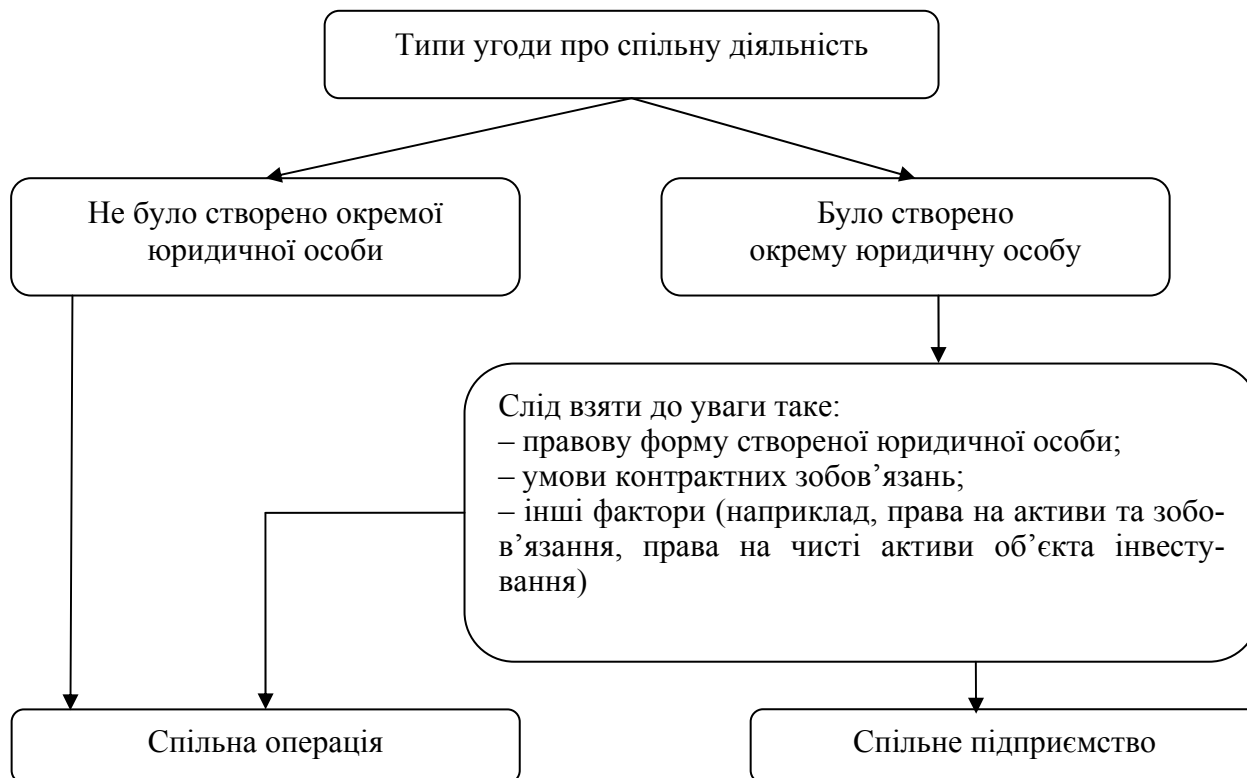


Рис. 8.1. Типи угоди про спільну діяльність

Наявність контрактних зобов'язань є ознакою відмінності інвестиції в об'єкт спільної діяльності від інвестиції в асоційоване підприємство. Контрактні зобов'язання можуть бути підтверджені кількома способами:

- договір між учасниками;
- протокол обговорення учасників;
- законодавчий акт.

У разі оформлення письмового договору він має містити такі положення щодо об'єкта спільної діяльності:

- мета та тривалість;
- порядок призначення управляючих органів (Рада директорів тощо);
- розподіл прав участі у голосуванні;
- капітальні внески та розподіл вигод.

На відміну від МСБО 31, котрий передбачав два методи обліку інвестицій у спільне підприємство: пропорційний та пайової участі в капіталі (вибір мав бути зроблений учасником для кожної такої угоди окремо), МСФЗ 11 дозволяє лише один метод – метод пайової участі в капіталі.

Облік спільних операцій – пропорційний метод – якщо учасник має права на певний відсоток активів об'єкта капіталовладень і бере на себе певний відсоток його зобов'язань, то такі активи та зобов'язання відображаються у відповідних рядках фінансової звітності на пропорційній основі.

*б) особливості розкриття інформації
про спільну діяльність у фінансовій звітності*

Інвестиція у спільне підприємство відобразатиметься одним рядком у звіті про фінансовий стан учасника, а пропорційна частка у чистому прибутку (збитку) та зміна у капіталі – одним рядком у звіті про сукупний дохід.

Наприклад. Телекомунікаційні компанії Т1 і Т2 вступили в угоду про спільну діяльність (50 : 50) щодо розробки білінгового програмного забезпечення для нової версії смартфонів. Учасник Т1 в межах свого внеску, відповідальний за забезпечення персоналом та необхідними активами (комп'ютерами). Учасник Т2 володіє ліцензіями.

У рамках угоди про спільну діяльність учасник Т1 виступає як оператор телекомунікаційних послуг. Протягом періоду Т1 на користь спільної операції уклав договір з бездротовим провайдером. У результаті він отримав дохід в розмірі 100 тис. грн. та поніс 40 тис. грн. операційних витрат. Учасник Т2 поніс 30 тис. грн. операційних витрат.

Таким чином, прибуток за період становить $(100 - 40 - 30) = 30$ тис. грн.

Оскільки прибуток розподіляється рівномірно між учасниками угоди (15 тис. грн.), Т1 повинен зменшити дохід і відобразити поточну кредиторську заборгованість перед Т2 на суму 45 тис. грн. $(100 - 40 - 15)$, Т2, в свою чергу, визнає дохід на поточну дебіторську заборгованість від Т2 на суму 45 тис. грн. $(30 + 15)$.

Телекомунікаційні компанії Т1, Т2 і Т3 заснували окрему юридичну особу (Х) для цілей купівлі спектральних лінз. Кожен з учасників зробив грошовий внесок для фінансування купівлі лінз і встановлення телекомунікаційних веж. Усі три учасники підписали угоду про спільну діяльність з рівними частками у чистих активах Х. У цьому випадку Х – спільне підприємство, а частки прав телекомів Т1, Т2 і Т3 на чисті активи Х відобразатимуться методом участі в капіталі (інвестиція відобразатиметься на балансі за початковою вартістю плюс частка учасника у прибутку за період).

8.5. Розкриття інформації про зв'язані сторони

а) визначення зв'язаних сторін згідно з МСБО 24

Сфера охоплення:

- будь-яка фінансова звітність (консолідована або окрема);
- немає винятків, спричинених конфіденційністю інформації;
- застосовується принцип матеріальності МСБО 1.

Зв'язана сторона – фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані із суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність («суб'єкт господарювання, що звітує»).

а) фізична особа або близький родич такої особи є зв'язаною стороною із суб'єктом господарювання, якщо така особа:

- контролює суб'єкт господарювання, що звітує, або здійснює спільний контроль над ним;
- має суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує;
- є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує;

б) суб'єкт господарювання є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує, якщо виконується будь-яка з таких умов:

– суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або дочірнє підприємство під спільним контролем зв'язані одне з одним);

– один суб'єкт господарювання є асоційованим підприємством або спільним підприємством іншого суб'єкта господарювання (або асоційованого підприємства чи спільного підприємства члена групи, до якої належить інший суб'єкт господарювання);

– обидва суб'єкти господарювання є спільними підприємствами однієї третьої сторони;

– один суб'єкт господарювання є спільним підприємством третього суб'єкта господарювання, а інший суб'єкт господарювання – асоційованим підприємством цього третього суб'єкта господарювання;

– суб'єкт господарювання є програмою виплат після закінчення трудової діяльності працівників або суб'єкта господарювання, що звітує, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є зв'язаним із суб'єктом господарювання, що звітує. Якщо суб'єкт господарювання, що звітує, сам є такою програмою виплат, то працедавці-спонсори також є зв'язаними із суб'єктом господарювання, що звітує;

– суб'єкт господарювання перебуває під контролем або спільним контролем особи, визначеної в пункті а).

Зв'язаними сторонами не вважаються:

а) два суб'єкти господарювання просто тому, що вони мають спільного директора або іншого члена провідного управлінського персоналу, або тому, що член провідного управлінського персоналу одного суб'єкта господарювання має суттєвий вплив на інший суб'єкт господарювання;

б) два контролюючі учасники просто тому, що вони здійснюють спільний контроль за діяльністю спільного підприємства.

Виключення:

в) особи, що надають фінансування;

– профспілки;

– комунальні служби;

– департаменти та агентства органу державної влади, що не контролюють, не здійснюють спільного контролю або не мають суттєвого впливу на суб'єкт господарювання, що звітує, просто тому, що вони мають звичайні відносини із суб'єктом господарювання;

г) замовник, постачальник, суб'єкт господарювання, що отримав пільги (френчайзер), дистриб'ютор, генеральний агент, з яким суб'єкт господарювання здійснює значний обсяг операцій, просто з причин економічної залежності, що виникає в результаті вищезазначеного.

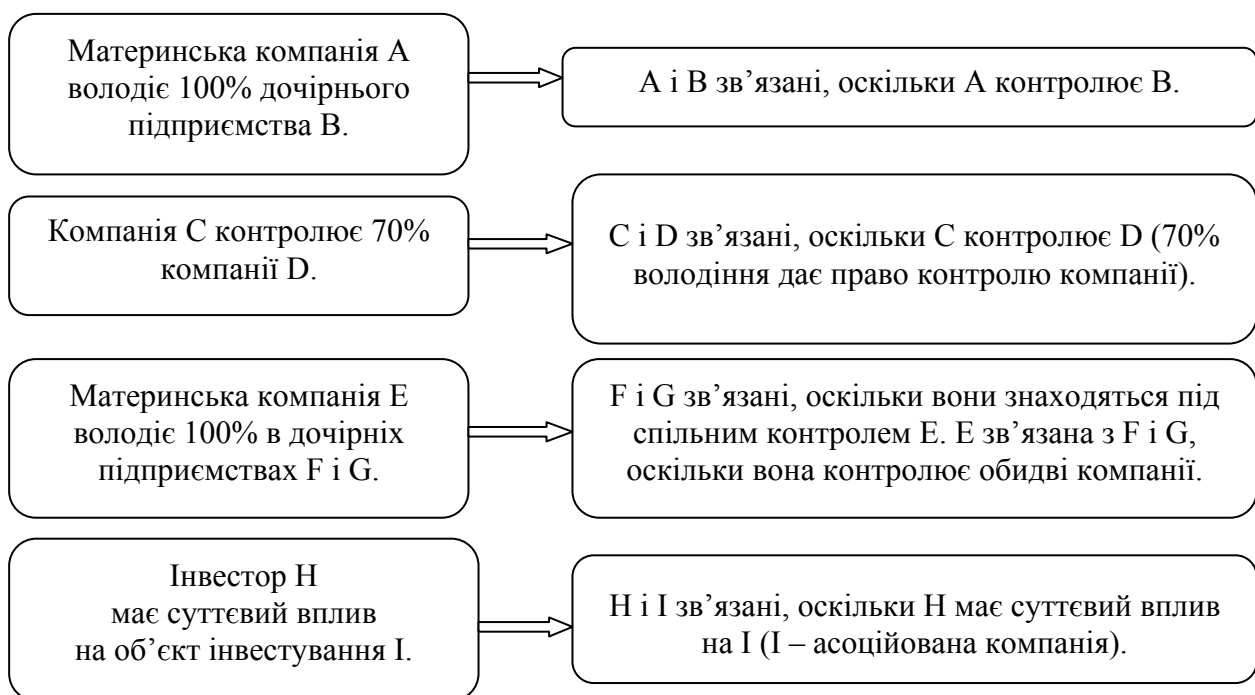


Рис. 8.2. Зв'язані сторони

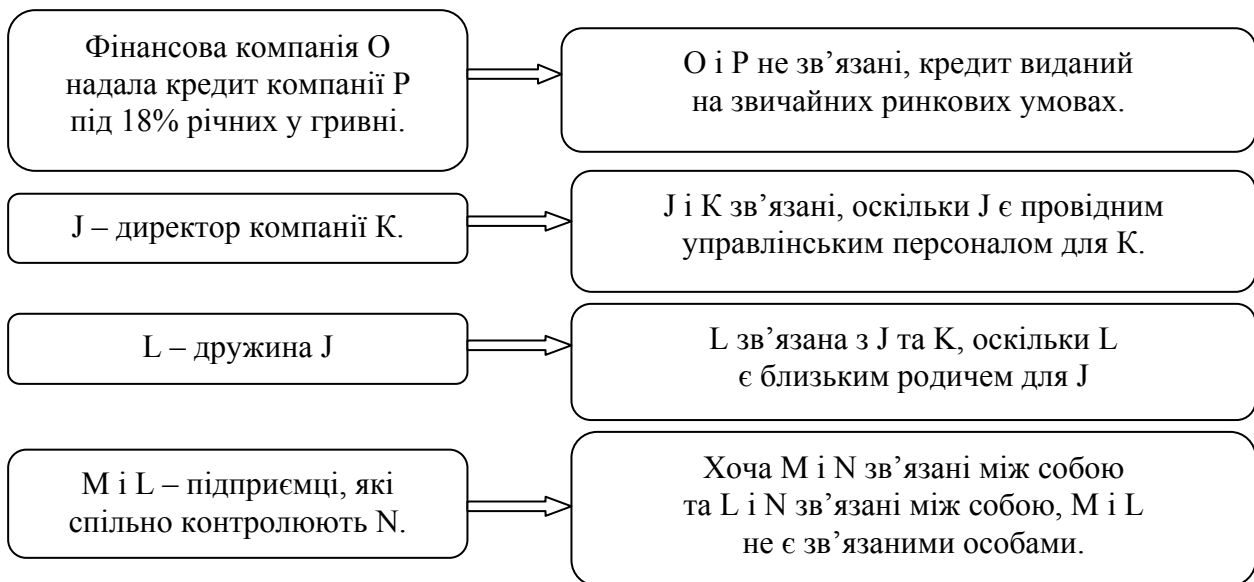


Рис. 8.3. Зв'язані сторони

б) розкриття інформації щодо зв'язаних сторін

Забезпечити розкриття у фінансовій звітності суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на фінансовий стан і на прибуток чи збиток суб'єкта господарювання, спричиненого існуванням зв'язаних сторін, а також операціями та залишками заборгованості, в тому числі зобов'язаннями між такими сторонами.

Відносини між зв'язаними сторонами можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання при здійсненні таких операцій і навіть якщо операції між зв'язаними сторонами не здійснюються. Зв'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються незв'язаними сторонами.

Знання операцій, залишків та відносин суб'єкта господарювання зі зв'язаними сторонами можуть впливати на оцінку його діяльності користувачами фінансової звітності, зокрема на оцінку ризиків та можливостей.

Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін (всі суб'єкти господарювання):

1. Контроль:

- материнське підприємство;
- фактична контролююча сторона (фізична або юридична особа, яка є кінцевим власником суб'єкта господарювання та є кінцевим бенефіціаром всіх благ, які виникають у результаті діяльності суб'єкта господарювання);

– слід зазначити, чи складає материнське підприємство або фактична контролююча сторона консолідовану фінансову звітність, що оприлюднюється. Якщо жодна з цих сторін не складає консолідованої

фінансової звітності, що оприлюднюється, то слід зазначати назву материнського підприємства вищого рівня, яке складає таку звітність.

2. Загальна сума компенсації провідному управлінському персоналу, а також окремі суми для таких категорій: короткострокові виплати працівникам, виплати після закінчення трудової діяльності, інші довгострокові виплати працівникам, виплати при звільненні, платіж на основі акцій.

3. Операції зі зв'язаними сторонами:

– характер відносин (материнське підприємство, асоційовані підприємства, спільні підприємства та ін.);

– сума операцій;

– сума залишків заборгованості, в тому числі зобов'язання (включаючи розкриття строків та умов заборгованості, наявності забезпечення, наявності наданих чи отриманих гарантій);

– резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою залишків заборгованості;

– витрати, визнані протягом періоду щодо безнадійної або сумнівної заборгованості зв'язаних сторін.

Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін (суб'єкти господарювання, зв'язані з органами державної влади).

Суб'єкт господарювання, що звітує, звільняється від вимог щодо розкриття інформації стосовно операцій зі зв'язаними сторонами та залишків заборгованості, у тому числі зобов'язань (вимоги, які застосовуються для всіх суб'єктів господарювання) з:

– органом державної влади, що здійснює контроль, спільний контроль або суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, що звітує;

– іншим суб'єктом господарювання, що є зв'язаною стороною, оскільки той самий орган державної влади має контроль, спільний контроль або суттєвий вплив і на суб'єкт господарювання, що звітує, і на цей інший суб'єкт господарювання.

Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади, має розкрити таку інформацію:

– назва органу державної влади та характер його відносин із суб'єктом господарювання, що звітує (тобто відносини контролю, спільного контролю або суттєвого впливу);

– достатньо детальну таку інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання, що звітує, зрозуміти вплив операцій, які здійснюються зв'язаною стороною, на його фінансову звітність: характер та обсяги кожної окремо суттєвої операції; для інших операцій, які є суттєвими в сукупності, а не окремо, якісні та кількісні показники їхніх обсягів.

Операції, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною:

- придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
- придбання або продаж нерухомості та інших активів;
- надання або отримання послуг;
- оренда;
- передача досліджень та розробок;
- передача за ліцензійними угодами;
- передача за фінансовими угодами (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або натуральній формі);
- надання гарантій або застави;
- інші (МСБО 24.21).

Запитання та завдання для самоперевірки та самоконтролю

1. *Дайте визначення поняття «об'єднання бізнесу».*
2. *Яка звітність характеризується як консолідована фінансова звітність?*
3. *Яким чином здійснюється розкриття необхідної інформації у консолідованій фінансовій звітності?*
4. *Які інвестиції в асоційовані підприємства визначено згідно з МСБО 28?*
5. *Яка мета та яка сфера застосування МСФЗ 11?*
6. *Які особливості розкриття інформації про спільну діяльність в фінансовій звітності?*
7. *Дайте визначення зв'язаних сторін згідно з МСБО 24.*
8. *Яким чином здійснюється розкриття інформації щодо зв'язаних сторін?*

ПЕРЕЛІК ПИТАНЬ, ЯКІ ВІНОСЯТЬСЯ НА ЕКЗАМЕН

1. Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності.
2. Етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Міжнародне регулювання обліку і звітності.
4. Використання МСФЗ у світі.
5. МСФЗ і концептуальна основа.
6. Концептуальні відмінності між МСФЗ та П(с)БО України.
7. Методи переходу на МСФЗ.
8. Регулювання впровадження МСФЗ в Україні.
9. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні.
10. Оцінка запасів згідно з МСБО 2 «Запаси».
11. Структура фактичної собівартості запасів.
12. Формули собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси».
13. Методи обліку матеріальних запасів.
14. Калькулювання собівартості спільних продуктів згідно з МСБО 2 «Запаси».
15. Розкриття запасів у фінансовій звітності згідно з МСБО 2 «Запаси».
16. Визнання основних засобів згідно з МСБО 16 «Основні засоби».
17. Моделі обліку основних засобів (модель собівартості та переоцінки).
18. Амортизація основних засобів згідно з МСБО 16 «Основні засоби».
19. Розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності.
20. Визначення нематеріальних активів згідно з МСБО 38 «Нематеріальні активи».
21. Критерії визнання нематеріальних активів та оцінка після визнання.
22. Амортизація нематеріальних активів.
23. Розкриття інформації про нематеріальні активи у фінансовій звітності.
24. Особливості обліку інвестиційної нерухомості згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».
25. Застосування моделей справедливої вартості та собівартості згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».
26. Подвійна природа інвестиційної нерухомості згідно з МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».
27. Визначення оренди згідно з МСБО 17 «Оренда».
28. Класифікація оренди згідно з МСБО 17 «Оренда».
29. Розкриття інформації про оренду у фінансовій звітності.
30. Непоточні активи, призначені для продажу, і припинена діяльність згідно з МСФЗ 5.
31. Зменшення корисності (забезпеченості) активів згідно з МСБО 36.
32. Визначення рівня тестування на зменшення корисності активів згідно з МСБО 36.
33. Визначення суми очікуваного відшкодування згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів».
34. Засади визначення вартості при використанні згідно з МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

35. Розкриття у фінансовій звітності інформації про зменшення корисності (забезпеченості) активів.
36. Поняття та класифікація виплат згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам».
37. Облік програм з визначеним внеском згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам».
38. Облік програм з визначеною виплатою згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам».
39. Поняття та критерії визнання забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів згідно з МСБО 37.
40. Розкриття у звітності інформації про резерви, умовні зобов'язання та умовні активи згідно з МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання і умовні активи».
41. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».
42. Методологічна основа фінансових інструментів згідно з МСФЗ.
43. Оцінка фінансових інструментів згідно з МСФЗ.
44. Знецінення фінансових активів (індивідуальна та колективна оцінка) згідно з МСФЗ.
45. Розкриття інформації щодо фінансових інструментів (кредитний ризик, ринковий ризик, ризик ліквідності, справедлива вартість).
46. Визнання і облік платежу на основі акції згідно з МСФЗ 2.
47. Розкриття інформації про платіж на основі акції згідно з МСФЗ 2.
48. Поняття та види доходу згідно з МСБО 18 «Дохід».
49. Визначення відносної справедливої вартості згідно з МСБО 18 «Дохід».
50. Визнання доходу згідно з МСБО 18 «Дохід».
51. Дохід від супутніх операцій згідно з МСБО 18 «Дохід».
52. Визнання доходу за програмами лояльності клієнтів згідно з МСБО 18 «Дохід».
53. Типи державних грантів згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».
54. Облік грантів наданих для придбання активів згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».
55. Облік грантів пов'язаних з доходом згідно з МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».
56. Основні підходи до обліку витрат на позики згідно з МСБО 23 «Витрати на позики».
57. Методи обліку кваліфікованого активу згідно з МСБО 23 «Витрати на позики».
58. Етапи та зміст капіталізації згідно з МСБО 23 «Витрати на позики».
59. Податки на прибуток згідно з МСБО 12 «Податки на прибуток».
60. Виникнення відстрочених податкових зобов'язань згідно з МСБО 12 «Податки на прибуток».
61. Виникнення відстрочених податкових активів згідно з МСБО 12 «Податки на прибуток».

62. Етапи розрахунку відстрочених податків згідно з МСБО 12 «Податки на прибуток».
63. Підходи до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій згідно з МСБО 21.
64. Визнання валют та валютних курсів.
65. Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання.
66. Розкриття інформації про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності.
67. Визначення і класифікація будівельних контрактів згідно з МСБО 11 «Будівельні контракти».
68. Об'єднання і сегментування будівельних контрактів.
69. Дохід від будівельного контракту.
70. Витрати за будівельним контрактом.
71. Визнання доходів і витрат за будівельним контрактом.
72. Розкриття інформації за будівельним контрактом.
73. Сутність і результати сільськогосподарської діяльності згідно з МСБО 41 «Сільське господарство».
74. Визнання і оцінка біологічних активів та сільськогосподарської продукції.
75. Особливості видобувної галузі і сфера застосування МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин».
76. Визнання і оцінка активів видобутку згідно з МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин».
77. Розкриття інформації у фінансовій звітності про розвідку і оцінку корисних копалин.
78. Застосування МСФЗ у телекомунікаційних компаніях.
79. Особливості діяльності підприємств зв'язку.
80. Особливості визначення доходу у телекомунікаційних компаніях.
81. Порядок обліку доходів від продажу мобільних телефонів.
82. Дохід від проданих карток у телекомунікаційних компаніях.
83. Особливості обліку запасів, нематеріальних активів, основних засобів та вбудованих деривативів у телекомунікаційних компаніях.
84. Згортання дебіторської і кредиторської заборгованостей за операторами зв'язку та інших розрахунків з контрагентами.
85. Коригування резерву сумнівних боргів на дебіторську заборгованість за агентською схемою.
86. Особливості трансформації звітності телекомунікаційних компаній відповідно до МСФЗ.
87. Застосування МСФЗ у торговельних компаніях.
88. Особливості діяльності торговельних компаній.
89. Особливості обліку доходів, запасів, нематеріальних активів, основних засобів у торговельних компаніях.
90. Суть і види договорів страхування згідно з МСФЗ 4 «Страхові контракти».

91. Визнання і оцінка страхових активів та зобов'язань згідно з МСФЗ 4 «Страхові контракти».
92. Вимоги до розкриття інформації, які викликають складнощі у страхових організаціях.
93. Особливості застосування МСФЗ для малих та середніх підприємств.
94. Особливості діяльності підприємств малого бізнесу.
95. Сфера застосування МСФЗ для МСП.
96. Визнання та облік доходу для малих і середніх підприємств.
97. Загальні вимоги до фінансової звітності.
98. Склад і зміст фінансової звітності.
99. Звіт про фінансовий стан (Баланс).
100. Звіт про прибутки та збитки.
101. Звіт про зміни у власному капіталі.
102. Примітки до фінансових звітів.
103. Звіт про рух грошових коштів.
104. Мета та сфера застосування стандарту МСБО 10 «Події після звітного періоду».
105. Події, які не вимагають коригування після звітного періоду згідно з МСБО 10 «Події після звітного періоду».
106. Події, які вимагають коригування після звітного періоду згідно з МСБО 10 «Події після звітного періоду».
107. Облікові політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок.
108. Розкриття інформації про зміни облікової політики суб'єкта господарювання згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни облікових оцінок та помилки».
109. Мета та сфера застосування МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».
110. Поняття консолідованої фінансової звітності згідно з МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність».
111. Розкриття інформації у консолідованій фінансовій звітності.
112. Інвестиції в асоційовані підприємства згідно з МСБО 28.
113. Мета та сфера застосування МСФЗ 11 «Спільна діяльність».
114. Мета та сфера застосування МСФЗ 8 «Операційні сегменти».
115. Мета та сфера застосування МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості».
116. Визначення зв'язаних сторін згідно з МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони».
117. Мета та сфера застосування МСБО 33 «Прибуток на акцію».
118. Мета та сфера застосування МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність».

ТЕСТОВІ ЗАВДАННЯ ДЛЯ САМОКОНТРОЛЮ

МСФЗ 8 Операційні сегменти

1. Інформація з операційного сегмента покликана:

- а) збільшити число звітних сегментів, а також обсяг наданої інформації;
- б) дати можливість користувачам поглянути на компанію очима керівництва;
- в) дати можливість компанії своєчасно надавати сегментну інформацію у процесі складання проміжної звітності для зовнішніх користувачів при відносно низьких додаткових витратах;
- г) забезпечити послідовність при обговоренні, аналізі або розкритті іншої інформації в річній звітності;
- д) сформуванню систему різних показників для оцінки результатів діяльності за сегментами;
- е) скоротити персонал.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).
2. а) – в).
3. а) – г).
4. а) – д).
5. а) – е).

2. Сегменти, що визначаються на основі внутрішньої організаційної структури компанії, забезпечують значні переваги:

- а) здатність поглянути на компанію «очима керівництва» посилює можливості користувача прогнозувати дії або реакцію керівництва, які можуть істотно вплинути на перспективи отримання компанією грошових коштів у майбутні періоди;
- б) з огляду на те, що інформація про такі сегменти призначена для використання керівництвом, додаткові витрати на надання інформації при підготовці звітності для зовнішніх користувачів повинні бути відносно невеликими;
- в) практика показала, що поняття «галузь» досить суб'єктивне. Сегменти, які ґрунтуються на існуючій внутрішній структурі, є менш суб'єктивними;
- г) розрахункові показники прибутку на акцію можуть бути зіставлені між сегментами.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).
2. а) – в).
3. а) – г).

3. Операційний сегмент – це компонент компанії:

- а) що здійснює господарську діяльність, яка дає змогу отримати виручку і передбачає несення витрат (включаючи виручку та витрати, пов'язані зі здійсненням операцій з іншими компонентами однієї і тієї ж компанії);

б) результати діяльності якої регулярно аналізуються відповідальною особою компанії, яка приймає операційні рішення про виділення сегмента ресурсів та оцінку ефективності його діяльності;

в) за якою є окрема фінансова інформація;

г) яка оподатковується окремо від інших компонентів.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).

2. а) – в).

3. а) – г).

4. МСФЗ (IFRS) 8 вимагає від компанії представляти у звітності інформацію про:

а) виручку від продажу своєї продукції або послуг (або груп схожої продукції і послуг);

б) країни, в яких вона отримує виручку і зберігає активи;

в) великих клієнтів;

г) операції з державними органами.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).

2. а) – в).

3. а) – г).

5. МСФЗ (IFRS) 8 вимагає від компанії представлення інформації описового характеру про:

а) спосіб визначення операційних сегментів;

б) продукцію та послуги, що надаються сегментами;

в) різницю в оцінці, використовувану при поданні сегментної інформації та при складанні фінансової звітності компанії;

г) зміни в оцінці показників сегмента в різні періоди;

д) вплив на сегмент політики в галузі професійного розвитку кадрів.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).

2. а) – в).

3. а) – г).

4. а) – д).

6. Компонент компанії, який продає переважно або виключно іншим операційним сегментам компанії:

1. Повинен класифікуватися як операційний сегмент.

2. Повинен виключатися зі складу операційних сегментів.

3. Включається як операційний сегмент, якщо управління в компанії здійснюється таким способом.

7. МСФЗ (IFRS) 8 вимагає подання такої інформації:

а) факторів, які враховувалися при виділенні операційних сегментів компанії, включаючи організаційну структуру (наприклад, чи ґрунтується

організаційна структура компанії, виходячи з відмінностей у продукції та послугах, географічних регіонах, нормативно-правовій базі або комбінації чинників; чи проводилося об'єднання сегментів);

б) видів продукції та послуг, від продажу яких кожний звітний сегмент отримує свою виручку;

в) економічних умов функціонування кожного сегмента;

г) організаційно-правової форми кожного сегмента.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).

2. а) – в).

3. а) – г).

8. Відсотки:

1. Повинні відображати чистий процентний дохід.

2. Не повинні відображати ні процентного доходу, ні процентних витрат.

3. Повинні відображати як процентний дохід, так і процентні витрати.

4. Повинні відображати як процентний дохід, так і процентні витрати, за винятком випадків, коли більша частина доходу сегмента отримана від відсотків і відповідальна особа, яка приймає операційні рішення, керується переважно інформацією про процентні доходи при оцінці результатів діяльності сегмента.

9. МСФЗ (IFRS) 8 застосовується щодо:

а) компаній, включених до біржового лістингу;

б) компаній, що надають звітність за МСФЗ, яка бажає подати інформацію;

в) всіх компаній, що представляють звітність за МСФЗ.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).

2. а) – в).

10. Якщо інформація не представляється раді директорів по секторах:

1. Зверніться до наступного більш низького рівня внутрішньої сегментації, на якому подається інформація про асортимент продукції та послуги, або про асортимент у географічному плані.

2. Виділіть сегменти виключно для цілей підготовки зовнішньої звітності.

3. За опублікованою фінансовою звітністю сегментна інформація не вимагається.

11. Якщо фінансова звітність містить як консолідовану фінансову звітність материнської компанії, так і окрему фінансову звітність материнської компанії, то сегментна інформація потрібна:

1. Тільки в консолідованій фінансовій звітності.

2. Тільки в окремих фінансових звітах материнської компанії.

3. В обох комплектах фінансової звітності.

12. Операційні сегменти можуть здійснювати господарську діяльність, від якої виручка ще тільки очікується, наприклад, діяльність із запуску виробництва. Ці сегменти:

1. Будуть операційними сегментами до отримання виручки.
2. Можуть бути операційними сегментами до отримання виручки.
3. Не будуть операційними сегментами до отримання виручки.

13. Витрати головного офісу:

1. Можуть бути розподілені на сегменти на розумній основі.
2. Не можуть бути розподілені на сегменти.
3. Повинні бути розподілені на сегменти на основі показників їх обороту.

14. Пенсійні плани компанії:

1. Є операційними сегментами.
2. Можуть бути операційними сегментами.
3. Не будуть операційними сегментами.

15. Два або більше операційних сегментів можуть бути об'єднані в єдиний операційний сегмент, якщо таке об'єднання відповідає основному принципу МСФЗ (IFRS) 8. Сегменти мають схожі економічні характеристики, а також схожі за всіма наведеними нижче факторами:

- а) характером продукції або послуг;
- б) характером виробничих процесів;
- в) видом або категорією клієнтів їх продукції чи послуг;
- г) способами розповсюдження продукції або надання послуг;
- д) специфічними нормативно-правовими базами (якщо це прийнятно), наприклад, у сфері банківської, страхової діяльності або комунального господарства;
- е) чисельністю персоналу.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).
2. а) – в).
3. а) – г).
4. а) – д).
5. а) – е).

16. Як процентне порогове значення продажів, прибутку чи активів сегмент повинен становити мінімум:

1. 5%.
2. 7,5%.
3. 10%.
4. 15%.
5. 20%.

17. Сукупний показник виручки, забезпечуваний звітними сегментами, повинен становити, як мінімум:

1. 50%.

2. 60%.
3. 70%.
4. 75%.
5. 80%.
6. 100%.

18. Операційні сегменти, показники яких не відповідають жодному з кількісних порогових значень:

1. Можуть розглядатися як звітні, й інформація про них може розкриватися окремо.
2. Повинні об'єднуватися, й інформація про них повинна розкриватися в категорії «всі інші сегменти».
3. Повинні ігноруватися.

19. Якщо операційний сегмент у поточному періоді виділений як звітний сегмент, то сегментні дані за попередній період:

1. Представляти не потрібно.
2. Представляються за бажанням.
3. Потрібно представляти, за винятком випадків, коли необхідна інформація відсутня і витрати з її підготовки представляються надмірними.

20. МСФЗ (IFRS) 8 вимагає представлення результатів звірки сукупних показників сегментів із загальними показниками компанії у відношенні:

- а) виручки сегмента;
- б) прибутку або збитку звітного сегмента;
- в) активів сегмента;
- г) зобов'язань сегмента;
- д) інших істотних статей сегмента;
- е) чисельності персоналу.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).
2. а) – в).
3. а) – г).
4. а) – д).
5. а) – е).

21. Інформація за сегментами повинна включати:

- а) виручку від продажу зовнішнім клієнтам;
- б) виручку за операціями, які здійснюються з іншими операційними сегментами однієї і тієї ж компанії;
- в) процентні доходи;
- г) процентні витрати;
- д) амортизацію (у тому числі нематеріальних активів);
- е) суттєві статті доходу і витрат;

- є) частку компанії у прибутку або збитку асоційованих компаній та спільних підприємств, яка відображається на основі пайового методу;
- ж) витрати (або дохід) з податку на прибуток;
- з) суттєві негрошові статті, відмінні від амортизації.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).
2. а) – в).
3. а) – г).
4. а) – д).
5. а) – е).
6. а) – є).
7. а) – ж).
8. а) – з).

22. Компанія повинна розкривати таку географічну інформацію:

а) виручку від зовнішніх клієнтів, отриману від продажів у країні базування компанії і сукупно у всіх зарубіжних країнах, в яких компанія отримує виручку;

б) необоротні активи, відмінні від фінансових інструментів, відкладених податкових активів, пенсійних активів та прав, що виникають за договорами страхування, розміщені в країні базування компанії і у всіх зарубіжних країнах (сукупний показник), в яких компанія тримає активи;

в) довгострокові зобов'язання, відмінні від фінансових інструментів, відкладених податкових зобов'язань, пенсійних зобов'язань і прав, що виникають за договорами страхування, в країні базування компанії і у всіх зарубіжних країнах (сукупний показник), в яких компанія має зобов'язання.

Варіанти відповідей:

1. а) – б).
2. а) – в).

МСФЗ 13 Оцінка справедливої вартості

1. В ієрархії справедливої вартості який рівень (рівні) має вихідні дані, що є спостережуваними:

1. а) рівень 1;
2. б) рівень 2;
3. в) рівень 3;
4. г) рівні 1 + 2;
5. д) рівні 1 + 2 + 3.

2. В ієрархії справедливої вартості який рівень (рівні) має вихідні дані, що є неспостережуваними:

1. а) рівень 1;
2. б) рівень 2;
3. в) рівень 3;
4. г) рівні 1 + 2;
5. д) Рівні 1 + 2 + 3.

3. Якщо Ви використовуєте вихідні дані з більш ніж одного рівня, то справедлива вартість:

1. а) це найвищий використовуваний рівень;
2. б) це найнижчий використовуваний рівень;
3. в) визначається як комбінація використовуваних рівнів.

4. Якщо учасники ринку включають до ціни фактор ризику, то чи повинен він бути включений до справедливої вартості:

1. а) так;
2. б) ні.

5. Найбільш ефективно і найкраще використання для нефінансових активів – воно має:

1. а) використовуватися;
2. б) братися до відома.

6. Якщо зроблено дозволене коригування до вихідних даних 1 рівня, то вони:

1. а) класифікуються як 1 рівень;
2. б) класифікуються як 2 або 3 рівень.

7. Чи можете Ви взяти ціну з основного і найбільш вигідного ринку:

1. а) так;
2. б) ні, ціну потрібно неухильно брати зі схожого ринку, за винятком того, коли це нездійсненно.

8. Витрати на операції – характеристика активу або зобов'язання:

1. а) вірно;
2. б) не вірно.

9. Вплив обмеження, яке запобігає передачі зобов'язання, включається в інші вихідні дані для оцінки за справедливою вартістю:

1. а) вірно;
2. б) не вірно.

10. Ринковий підхід, витратний підхід і дохідний підхід – це методи оцінки. Який з них може бути використаний для справедливої вартості:

1. а) ринковий підхід;
2. б) витратний підхід;
3. в) прибутковий підхід;
4. г) всі три підходи.

МСБО 33 Прибуток на акцію

1. Вимоги МСФЗ (IAS) 33 поширюються на:

1. Всі компанії.
2. Приватні компанії.
3. Компанії, акції та потенційні акції яких котируються на біржі.

2. При поданні компанією консолідованої та індивідуальної фінансової звітності інформація, що розкривається відповідно до вимог МСФЗ (IAS) 33, повинна представлятися:

1. У звітності обох видів.
2. Тільки в консолідованій інформації.
3. Тільки в індивідуальній фінансовій звітності.

3. Антирозбавлюючий ефект – це:

1. Збільшення прибутку на акцію при конверсії конвертованих інструментів у звичайні акції.
2. Зменшення прибутку на акцію при конверсії конвертованих інструментів у звичайні акції.
3. Збільшення прибутку на акцію при конверсії звичайних акцій у конвертовані інструменти.

4. Розбавлюючий ефект – це:

1. Збільшення прибутку на акцію при конверсії конвертованих інструментів у звичайні акції.
2. Зменшення прибутку на акцію при конверсії конвертованих інструментів у звичайні акції.
3. Збільшення прибутку на акцію при конверсії звичайних акцій у конвертовані інструменти.

5. Пут-опціони на звичайні акції – це договори, що надають їх держателю право на:

1. Купівлю звичайних акцій.
2. Продаж звичайних акцій.
3. Купівлю або продаж звичайних акцій.

6. Настав термін виплати дивідендів за привілейованими акціями у розмірі \$ 200 млн. Величина Вашого резервного капіталу становить лише \$ 40 млн. Ви можете виплатити дивіденди за привілейованими акціями у розмірі:

1. 0.
2. \$ 40 млн.
3. \$ 200 млн.

7. Приклади потенційних звичайних акцій:

- а) фінансові зобов'язання (або інструменти капіталу), включаючи привілейовані акції, які можуть конвертуватися у звичайні акції;
 - б) опціони і варанти;
 - в) акції, які будуть випущені при виконанні визначених договором умов, наприклад, таких, як придбання бізнесу або інших активів;
 - г) власні акції, які були анульовані.
1. Жоден із запропонованих вище варіантів.
 2. а).

3. а) – б).
4. а) – в).
5. а) – г).

8. Базовий прибуток на акцію визначається, виходячи із суми прибутку, належної:

1. Власникам звичайних акцій материнської компанії.
2. Власникам звичайних акцій і привілейованих акцій материнської компанії.
3. Власникам звичайних акцій, привілейованих акцій і частки меншості групи.

9. Базовий прибуток на акцію розраховується шляхом ділення чисельника на число звичайних акцій, що перебувають в обігу (знаменник):

1. За станом на початок звітнього періоду.
2. Розраховане як середньозважене значення за звітний період.
3. За станом на кінець звітнього періоду.

10. Сума дивідендів після утримання податків, яка вираховується з прибутку (збитку), – це:

а) сума дивідендів за привілейованими некумулятивними акціями після утримання податків, оголошена за звітний період;

б) сума передбачених за період дивідендів за привілейованими кумулятивними акціями після утримання податків, незалежно від того, було оголошення про такі дивіденди чи ні;

в) будь-яка знижка (або премія) при первісній емісії за привілейованими акціями з підвищеною ставкою дивідендів, віднесена на нерозподілений прибуток;

г) сума дивідендів за привілейованими кумулятивними акціями, виплачена (або оголошена) у поточному періоді за минулі періоди;

д) сума дивідендів за звичайними акціями, виплачена (або оголошена) у поточному періоді.

1. Жоден із запропонованих вище варіантів.
2. а).
3. а) – б).
4. а) – в).
5. а) – г).
6. а) – д).

11. Ваговий тимчасовий коефіцієнт розраховується з використанням числа:

1. Днів, протягом яких акції перебували в обігу.
2. Тижнів, протягом яких акції перебували в обігу.
3. Місяців, протягом яких акції перебували в обігу.

12. Акції, випущені з метою погашення зобов'язання, включаються до розрахунку прибутку на акцію з:

1. Дати укладення договору про надання послуг.
2. Завершення надання послуг.
3. Дати здійснення оплати.

13. Акції, які будуть випущені при конверсії безумовно конвертованого інструменту, включаються до розрахунку базового прибутку на акцію з:

1. Дати укладення договору.
2. Дати конверсії.
3. Дати реєстрації нових акцій.

14. Умовно випущені акції враховуються як такі, що знаходяться в обігу та включаються до розрахунку базового прибутку на акцію з:

1. Дати укладення договору.
2. Дати, коли виконані всі необхідні умови.
3. Дати реєстрації нових акцій.

15. При емісії, яка передбачає капіталізацію, число акцій, що перебувають в обігу до цієї події, коригується з урахуванням пропорційної зміни числа акцій, що перебувають в обігу:

1. Так ніби ця подія відбулася на самому початку представленого періоду.
2. За станом на початок поточного періоду.
3. На дату емісії, яка передбачає капіталізацію.
4. За станом на кінець поточного періоду.

16. Консолідація акцій в поєднанні зі спеціальним дивідендом. Середньозважене число акцій, що перебувають в обігу за період, протягом якого була проведена консолідація акцій, коригується з урахуванням скорочення числа акцій:

1. Так ніби ця подія відбулася на самому початку представленого періоду.
2. За станом на початок поточного періоду.
3. На дату визнання спеціальних дивідендів;
4. За станом на кінець поточного періоду.

17. Розрахунок розбавленого прибутку на акцію потрібно, проводити якщо:

1. Компанія отримала збитки.
2. В обігу знаходяться потенційні акції.
3. Мало місце придбання.

18. Для розрахунку розбавленого прибутку на акцію компанія повинна скоригувати прибуток на ефект (після оподаткування) від:

- а) дивідендів (чи інших статей), пов'язаних з розбавляючими потенційними акціями, які віднімаються при визначенні прибутку;
- б) відсотків, визнаних за звітний період і пов'язаних з розбавляючими потенційними акціями;

в) будь-яких інших змін доходів (витрат), які мали б місце у зв'язку з конверсією розбавляючих потенційних акцій.

1. Жоден із запропонованих вище варіантів.
2. а).
3. а) – б).
4. а) – в).

19. Розбавляючі потенційні акції повинні вважатися конвертованими в акції:

1. За станом на початок звітнього періоду.
2. На дату емісії потенційних акцій.
3. За станом на початок звітнього періоду або на дату емісії потенційних акцій, якщо така дата є пізнішою.
4. За станом на кінець звітнього періоду.

20. Щоб встановити, чи справляють потенційні акції розбавляючу або антирозбавляючу дію, компанія використовує як контрольний показник:

1. Прибуток від діяльності, що триває.
2. Прибуток від діяльності, що припиняється.
3. Прибуток від діяльності, що триває + прибуток від діяльності, що припиняється.

21. Ви випустили деяку кількість облігацій з високим відсотковим доходом, які в результаті конверсії мали б антирозбавляючу дію. Вони будуть включатися:

1. У розрахунок базового прибутку на акцію.
2. У розрахунок розбавленого прибутку на акцію.
3. Ні в один із запропонованих вище розрахунків.

22. Опціони і варанти створюють розбавляючий ефект, коли вони призводять до емісії акцій за ціною, яка:

1. Вища середнього ринкового курсу акцій за звітний період.
2. Нижча середнього ринкового курсу акцій за звітний період.
3. Дорівнює середньому ринкового курсу акцій за звітний період.

23. Опціони на акції для працівників з фіксованими умовами при розрахунку розбавленого прибутку на акцію враховуються як опціони. Вони вважаються такими, що знаходяться в обігу:

1. З дати їх передачі.
2. З дати їх виконання.
3. Із самого початку представленого періоду.

24. Умовно емітовані акції: якщо умови не виконуються на момент закінчення обумовленого періоду, то перегляд показників звітності за попередні періоди:

1. Здійснюється.

2. Здійснюється на власний розсуд.
3. Забороняється.

25. При укладанні компанією договору, оплата за яким може здійснюватися акціями або грошовими коштами за вибором самої компанії, вона повинна виходити з того, що оплата буде здійснена:

1. Грошовими коштами.
2. Акціями.
3. Шляхом того із запропонованих вище варіантів, який надає сильнішу розбавляючу дію.

26. При укладанні компанією договору, оплата за яким може здійснюватися акціями або грошовими коштами за вибором утримувача опціону, компанія повинна виходити з того, що оплата буде здійснена:

1. Грошовими коштами.
2. Акціями.
3. Шляхом того із запропонованих вище варіантів, який надає сильнішу розбавляючу дію.

27. Такі договори, як куплені пут-опціони і куплені кол-опціони (тобто наявні у компанії опціони на власні акції), включаються:

1. У розрахунок базового прибутку на акцію.
2. У розрахунок розбавленого прибутку на акцію.
3. Ні в один із запропонованих вище розрахунків.

28. При розбавляючому ефекті договори, що передбачають викуп компанією власних акцій, такі як проданий пут-опціон і форвардний контракт на купівлю, включаються:

1. У розрахунок базового прибутку на акцію.
2. У розрахунок розбавленого прибутку на акцію.
3. Ні в один із запропонованих вище розрахунків.

29. Інструменти, що випускаються дочірньою компанією, спільним підприємством або асоційованою компанією, які дають право їх власникам на одержання акцій зазначених організацій, включаються:

1. У розрахунок базового прибутку на акцію.
2. До обчислення розбавленого прибутку на акцію.
3. Ні в один із запропонованих вище розрахунків.

МСБО 34 Проміжна фінансова звітність

1. Відповідно до МСФЗ (IAS) 34 складати проміжну фінансову звітність зобов'язані:

1. Компанії, включені до біржового лістингу.
2. Всі компанії.
3. Ніякі.

2. Застосовувана облікова політика для складання проміжної фінансової звітності повинна бути:

1. Тією самою, що застосовувалася при складанні останньої річної звітності.
2. Тією самою, що застосовувалася при складанні останньої річної звітності, за винятком випадків, коли для наступної річної звітності повинна застосовуватися нова політика.
3. Особливою для проміжної звітності.

3. Оціночні показники у проміжній звітності повинні:

1. Визначатися на річній основі.
2. Визначатися виключно на основі показників проміжного періоду.
3. Визначатися на основі показників за період з початку року до дати проміжної звітності.

4. При визначенні витрат з податку на прибуток слід використовувати:

1. Передбачувану середньозважену ставку за рік.
2. Середньозважену ставку податку на прибуток минулого року.
3. Ставку, діючу в цьому проміжному періоді.

5. Компанії, включені в лістинг, повинні надавати проміжну звітність не пізніше:

1. 30 днів після закінчення проміжного періоду.
2. 60 днів після закінчення проміжного періоду.
3. 90 днів після закінчення проміжного періоду.
4. 120 днів після закінчення проміжного періоду.

6. МСФЗ (IAS) 1 визначає повний пакет фінансової звітності, що містить такі компоненти:

- а) Бухгалтерський баланс;
- б) Звіт про прибутки і збитки;
- в) Звіт про зміни капіталу;
- г) Звіт про рух грошових коштів;
- д) Облікова політика;
- е) Примітки до звітності;
- є) Аудиторський висновок;
- ж) Звіт керівництва.

1. а).
2. а) – б).
3. а) – в).
4. а) – г).
5. а) – д).
6. а) – е).
7. а) – є).
8. а) – ж).

7. Мінімальний набір проміжної фінансової звітності охоплює:

- а) Скорочений баланс;
- б) Скорочений звіт про прибутки і збитки;
- в) Скорочений звіт про рух грошових коштів;
- г) Скорочений звіт про зміни капіталу;
- д) Примітки до фінансової звітності;
- е) Аудиторський висновок;
- є) Звіт керівництва.

- 1. а).
- 2. а) – б).
- 3. а) – в).
- 4. а) – г).
- 5. а) – д).
- 6. а) – е).
- 7. а) – є).

8. У звіті про прибутки і збитки слід відображати:

- 1. Базовий прибуток на акцію за проміжний період.
- 2. Розбавлений прибуток на акцію за проміжний період.
- 3. Обидва показники.

9. Проміжний звіт складається на консолідованій основі. Окрема фінансова звітність материнської компанії включається до складу проміжного звіту:

- 1. На добровільній основі.
- 2. Обов'язкова до включення.
- 3. Не включається.

10. У примітках до проміжної звітності компанії слід включати, як мінімум, таку інформацію, якщо вона істотна і не розкривається в інших розділах:

а) вказівки про те, що при складанні проміжної звітності застосовувалася та ж сама облікова політика та методи розрахунків, що і при складанні останньої річної фінансової звітності, або якщо така облікова політика чи методи зазнали змін, то опис характеру і наслідків відповідних змін;

б) пояснювальні коментарі з приводу сезонності або циклічності діяльності за звітний проміжний період;

в) характер і показники статей, що впливають на активи, зобов'язання, капітал, чистий прибуток або рух грошових коштів, які є незвичайними за своїм характером, розміром або періодичністю;

г) характер і величини змін попередніх оціночних показників, відображених у попередній проміжній звітності за поточний фінансовий рік або за попередні фінансові роки, якщо такі зміни справляють істотний вплив на показники поточного проміжного звітного періоду;

д) випуск, викуп і погашення боргових або пайових цінних паперів;

е) виплачені дивіденди (сукупні або в розрахунку на одну акцію) окремо за звичайними та іншими видами акцій;

є) сегментні показники виручки і результат сегмента для операційного сегмента;

ж) істотні події, що відбулися після закінчення проміжного періоду, які не були відображені у фінансовій звітності за проміжний період;

з) вплив змін структури компанії протягом проміжного звітного періоду, включаючи об'єднання бізнесу, придбання або продаж дочірніх компаній і довгострокових інвестицій, реорганізацію та припинення діяльності;

і) зміни умовних зобов'язань або умовних активів за період з дати останньої річної звітності до проміжної звітної дати.

1. а).

2. а) – б).

3. а) – в).

4. а) – г).

5. а) – д).

6. а) – е).

7. а) – є).

8. а) – ж).

9. а) – з).

10. а) – і).

Умова завдання до тестів 11, 12, 13, 14:

Компанія публікує проміжну фінансову звітність кожні півроку. Фінансовий рік компанії закінчується 31 грудня (календарний рік). У своїй проміжній фінансовій звітності за першу половину року за станом 30 червня 2013 р. компанія представлятиме такі звіти (скорочені або повні):

№ тесту	Назва звіту	Варіанти відповідей
11.	Бухгалтерський баланс: за 30 червня 2013 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
12.	Звіт про прибутки та збитки: за 6 місяців, що закінчуються 30 червня 2013 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
13.	Звіт про рух грошових коштів: за 6 місяців, що закінчуються 30 червня 2013 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
14.	Звіт про зміни в капіталі: за 6 місяців, що закінчуються 30 червня 2013 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.

Умова завдання до тестів 15, 16, 17, 18, 19:

Компанія публікує проміжну фінансову звітність щокварталу. Фінансовий рік компанії закінчується 31 грудня (календарний рік). У своїй квартальній проміжній фінансовій звітності за станом на 30 червня 2013 р. компанія представлятиме такі звіти (скорочені або повні):

№ тесту	Назва звіту	Варіанти відповідей
15.	Бухгалтерський баланс: за 30 червня 2008 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
16.	Звіт про прибутки та збитки: за 6 місяців, що закінчуються 30 червня 2008 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
17.	Звіт про прибутки та збитки: за 3 місяці, що закінчуються 30 червня 2008 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
18.	Звіт про рух грошових коштів: за 6 місяців, що закінчуються 30 червня 2008 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.
19.	Звіт про зміни капіталу: за 6 місяців, що закінчуються 30 червня 2008 р.	1. 31 грудня 2013 р.
		2. 31 грудня 2012 р.
		3. 30 червня 2012 р.

20. Після опублікування проміжного звіту Ваш найважливіший клієнт почав процедуру ліквідації. Резерв на покриття безнадійного боргу виявився недостатнім, і в наступному звітному періоді Вам належить провести списання дебіторської заборгованості на велику суму.

1. Показники проміжної звітності повинні бути переглянуті.
2. Показники проміжної звітності не переглядаються, але у звітності за наступний період розкривається інформація про вплив ліквідації клієнта на фінансовий результат.
3. Немає необхідності розкривати інформацію.

21. Звичайно витрати на проведення планованого великого ремонту чи інші сезонні витрати, які очікується понести в цьому році пізніше:

1. Для цілей складання проміжної звітності не визнаються з випередженням.
2. Для цілей складання проміжної звітності визнаються з випередженням.
3. Пропорційно відносяться на витрати у проміжному звітному періоді.

22. Періодично виплачувані премії звичайно:

1. Для цілей складання проміжної звітності не визнаються з випередженням.
2. Для цілей складання проміжної звітності визнаються з випередженням.
3. Пропорційно відносяться на витрати у проміжному звітному періоді.

23. Накопичені відпускні:

1. Для цілей складання проміжної звітності не визнаються з випередженням.
2. Для цілей складання проміжної звітності визнаються з випередженням.
3. Пропорційно відносяться на витрати у проміжному звітному періоді.

24. Амортизація активів, які вже оплачені, але ще не визнані у звітності:

1. Для цілей складання проміжної звітності не визнається з випередженням.
2. Для цілей складання проміжної звітності визнається з випередженням.
3. Пропорційно відноситься на витрати у проміжному звітному періоді.

МЕТОДИЧНІ ВКАЗІВКИ З ВИВЧЕННЯ

Теми 1 і 2

Тема 1 «Сутність і концептуальна основа МСФЗ»

Тема 2 «Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності та адаптація вітчизняної системи обліку і звітності до міжнародних вимог»

В результаті вивчення цих тем студенти повинні знати структуру і зміст курсу, вміти знаходити зв'язок між темами курсу та іншими економічними дисциплінами, а також вміти використовувати отримані знання для вирішення практичних завдань.

План заняття

Тема 1. Сутність і концептуальна основа МСФЗ

1. Суть, значення та визначення міжнародних стандартів фінансової звітності.
2. Етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності.
3. Міжнародне регулювання обліку і звітності.
4. Використання МСФЗ у світі.
5. МСФЗ і концептуальна основа. Концептуальні відмінностей між МСФЗ та П(с)БО України.

Тема 2. Перехід на міжнародні стандарти фінансової звітності та адаптація вітчизняної системи обліку і звітності до міжнародних вимог

1. Методи переходу на МСФЗ.
2. Регулювання впровадження МСФЗ в Україні.
3. Проблеми впровадження міжнародних стандартів обліку в Україні.

Завдання до практичного заняття

Завдання 1. Дайте коротку характеристику міжнародних стандартів фінансової звітності.

Завдання 2. Розгляньте та проаналізуйте етапи становлення міжнародних стандартів фінансової звітності.

Завдання 3. Обґрунтуйте необхідність міжнародного регулювання обліку і звітності.

Тема 3

Тема 3 «Облік активів, зобов'язань та інструментів капіталу»

В процесі вивчення цієї теми студенти повинні усвідомити необхідність впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності активів, зобов'язань та інструментів капіталу, дати їх детальну характеристику, вказати на особливості застосування кожного з міжнародних стандартів.

План заняття

1. Облік запасів.
2. Облік основних засобів.
3. Облік нематеріальних активів.
4. Облік інвестиційної нерухомості.
5. Особливості обліку оренди.

6. Облік непоточних активів, призначених для продажу і припиненої діяльності.
7. Облік зменшення корисності (забезпеченості) активів.
8. Облік виплат працівникам.
9. Облік забезпечення, умовних зобов'язань і умовних активів.
10. Облік фінансових інструментів.
11. Облік виплат на основі акцій.

Завдання до практичного заняття

Задача 1

Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику МСБО 16 «Основні засоби».

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Обрахувати балансову вартість споруди.
2. Скласти бухгалтерське проведення.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Початкова вартість споруди становить 400000 грн., а сума накопиченої амортизації на дату переоцінки – 100000 грн.

Після проведення переоцінки її уцінено на 90000 грн.

Задача 2

Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику МСБО 16 «Основні засоби».

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити вартість основного засобу і величину витрат (доходів) на відсотки.

2. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Організація уклала договір на придбання основного засобу в січні 2012 р. і сплатила за основний засіб передоплатою в лютому. Вартість об'єкта 1414213,56 грн. Об'єкт був відвантажений постачальником у березні та отриманий у квітні 2012 р. Річна норма відсотка – 100%.

Теми 4–5

Тема 4 «Облік доходів, витрат і податків на прибуток»

Тема 5 «Вплив коливань валютних курсів»

Студенти при вивченні цих тем повинні ознайомитись з особливостями впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності з обліку доходів, витрат, податку на прибуток та впливу коливань валютних курсів, дати їх детальну характеристику, вказати на особливості застосування кожного з міжнародних стандартів.

План заняття

Тема 4. Облік доходів, витрат і податків на прибуток

1. Облік доходів.
2. Облік державних грантів.
3. Облік витрат на позики.
4. Облік податків на прибуток.

Тема 5. Вплив коливань валютних курсів

1. Підходи до ведення бухгалтерського обліку валютних операцій згідно з МСБО 21.
2. Визначення курсових різниць та валютних курсів.
3. Переведення елементів фінансової звітності підприємства в іншу валюту подання.
4. Розкриття інформації про вплив зміни валютних курсів у фінансовій звітності.

Завдання до практичного заняття

Задача 1

Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику МСБО 18 «Дохід».

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Скласти бухгалтерське проведення.
2. Зробити висновки.
2. Інформаційне забезпечення

31 грудня 2013 р. компанія «МІСНІ» продала (покупець прийняв) спеціальну машину за € 2100 000. Покупець здійснив оплату в сумі € 1 500 000. Сума € 600 000, що залишилася, буде отримана 31 грудня 2014 р. Доставка машини зроблена компанією «МІСНІ» 4 січня 2014 р. Покупець повністю кредитоспроможний, тому отримання оплати гарантовано.

Тема 6

Тема 6 «Особливості застосування МСФЗ в окремих галузях і сферах діяльності»

В процесі вивчення цієї теми студенти повинні ознайомитись з особливостями впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності в окремих галузях і сферах діяльності. Особливу увагу необхідно зосередити на застосуванні МСФЗ для малих та середніх підприємств, у сільському господарстві й будівельних контрактах.

План заняття

Тема 6. Особливості застосування МСФО в окремих галузях і сферах діяльності

1. Облік будівельних контрактів.
2. Облік у сільському господарстві.
3. Облік видобутку корисних копалин: розвідка запасів і оцінка корисних копалин.
4. Застосування МСФЗ у телекомунікаційних компаніях.
5. Застосування МСФЗ у торговельних компаніях.

6. Облік договорів страхування.
7. Особливості застосування МСФЗ для малих та середніх підприємств.

Завдання до практичного заняття

Задача 1

Зміст ситуації та завдання

Зміст I. Дайте коротку характеристику МСБО 11 «Будівельні контракти».

Завдання II. Розгляньте та проаналізуйте основні дані задачі.

Для розв'язання задачі необхідно:

1. Визначити дохід за перший рік.
2. Скласти бухгалтерські проведення.
3. Зробити висновки.

2. Інформаційне забезпечення

Підрядник «Будіндустр» почав спорудження будівлі за умовами трирічного контракту. На кінець першого року оцінка показників становила:

Показник	Сума, дол.
Дохід за контрактом	3000
Затрати, визнані за перший рік	750
За перший рік контракт був виконаний на	28%
Дохід, визнаний за перший рік	?

Теми 7–8

Тема 7 «Загальні вимоги до фінансової звітності»

Тема 8 «Участь в інших підприємствах і консолідована звітність»

Студенти при вивченні цих тем повинні ознайомитись з особливостями впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності щодо складу фінансової звітності, вказати на особливості формування облікової політики та консолідованої фінансової звітності.

План заняття

Тема 7. Загальні вимоги до фінансової звітності

1. Склад і зміст фінансової звітності.
2. Звіт про рух грошових коштів.
3. Події після звітного періоду.
4. Облікові політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок.

Тема 8. Участь в інших підприємствах і консолідована звітність

1. Об'єднання бізнесу.
2. Консолідована фінансова звітність.
3. Інвестиції в асоційовані підприємства згідно МСБО 28.
4. Суть і види спільної діяльності.
5. Розкриття інформації про пов'язані сторони.

ГЛОСАРІЙ ТЕРМІНІВ ЕКОНОМІЧНИХ КАТЕГОРІЙ З ДИСЦИПЛІНИ «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами»

Авторське право – виняткове право на публікацію, використання та продаж яких-небудь літературних, музичних, художніх чи інших творів.

Актив (asset) – ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до підприємства.

Активи перестрахування (reinsurance assets) – чисті контрактні права цедента згідно з договором перестрахування.

Активи програми (виплат працівникам) (plan assets (of an employee benefit plan)): активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам; кваліфіковані страхові поліси.

Активи розвідки та оцінки (exploration and evaluation assets) – видатки на розвідку та оцінку, визнані як активи відповідно до облікової політики суб'єкта господарювання.

Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам – це активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які:

а) утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;

б) доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть за банкрутства), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, що звітує, якщо: активів фонду, що залишилися, недостатньо для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, що звітує, з виплат працівникам або активи не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Активний ринок (active market) – ринок, на якому операції для активів або зобов'язань відбуваються з достатньою частотою та у достатньому обсязі, щоб надавати інформацію про ціноутворення на безперервній основі. Активний ринок – ринок, на якому існують такі умови: об'єкти, що їх продають і купують у межах ринку, є однорідними; як правило, можна в будь-який час знайти зацікавлених покупців і продавців; інформація про ціни загальнодоступна.

Актуарна вартість – це дисконтована вартість очікуваних пенсійних виплат, що визначається на основі незалежних оцінок демографічних та фінансових змінних величин незалежним фахівцем (актуарієм). Вона залежить від довгострокових прогнозів фінансового стану країни, її демографічної та географічної картини.

Актуарні прибутки та збитки складаються з таких елементів: коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося); вплив змін актуарних припущень.

Акциз – один із видів непрямого податку переважно на товари масового вжитку (цигарки, алкогольні напої, пиво, сіль, автомобілі).

Акція – цінний папір без установленого строку обігу, що засвідчує право власності у статутному капіталі акціонерного товариства і дає право на одержання частини прибутку у вигляді дивіденду, участь у його управлінні, участь у розподілі майна при ліквідації акціонерного товариства.

Акції без номінальної вартості – звичайні акції без визначеної номінальної вартості.

Акції в обігу – частина акцій, що знаходиться у власності інвесторів.

Акції-дивіденди – дивіденди, що виплачуються у вигляді акцій корпорації.

Акціонерний капітал – стаття балансу, за якою вказується сума, внесена акціонерами в обмін на акції.

Альпарі – ідеальна рівність ринкового курсу валюти, облігацій, цінних паперів, векселів з їх номінальною вартістю.

Амортизація (матеріальних активів) (depreciation) – систематичний розподіл вартості активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

Амортизація (нематеріальних активів) (amortisation) – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

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

Антирозбавлення – це збільшення прибутку на акцію або зменшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуються, що опціони або варанти виконуються або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Ануїтет (фінансова рента) – ряд послідовних платежів, які характеризуються такими ознаками: однакова сума кожного періоду часу, за який нараховуються проценти; однакові періоди часу, за які нараховуються проценти; однакова ставка процентів за кожний період.

Асоційоване підприємство (associate) – підприємство, включаючи такі суб'єкти господарювання, які не є корпораціями (наприклад, партнерства), в якому інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.

База оподаткування (tax basis) – оцінка активу, зобов'язання чи інструменту власного капіталу згідно з відповідним по суті прийнятим податковим законодавством.

Баланс – фінансовий звіт, який містить інформацію про активи, зобов'язання та капітал фірми на певну дату.

Балансова вартість (carrying amount) – сума, за якою активи або зобов'язання визнаються у звіті про фінансовий стан.

Балансова вартість – це сума, за якою актив визнають після вирахування будь-якої суми накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення його корисності.

Безперевність діяльності (підприємство, що діє безперервно) (going concern) – підприємство вважається таким, що діє безперервно, якщо управлінський персонал не має наміру ліквідувати підприємство або припинити його комерційну діяльність або не має реальних альтернатив вчинити інакше.

Безповоротні позики – це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Бізнес (business) – сукупність видів діяльності, що здійснюються, та активів, що використовуються, з метою забезпечення: доходу інвесторам або зменшення витрат або отримання інших економічних вигід безпосередньо та пропорційно до кількості власників страхових полісів або учасників.

Звичайно бізнес складається із залучених ресурсів, застосованих до цих ресурсів процесів та їх кінцевих продуктів, які використовуються або використовуватимуться для створення доходів. Якщо в переданій сукупності видів діяльності та активів є гудвіл, то слід вважати, що передана сукупність є бізнесом.

Бізнес (business) – сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.

Біологічна трансформація – процеси зростання, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.

Біологічний актив (biological asset) – жива тварина чи рослина.

Брутто – валовий дохід без вирахування витрат.

Будівельний контракт (construction contract) – контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології, функціонування чи за їх кінцевим призначенням або використанням.

Валовий прибуток – різниця між доходами від реалізації та собівартістю реалізованої продукції.

Валові інвестиції в оренду (gross investment in a lease) – сукупна сума: мінімальних орендних платежів, які має отримати орендодавець за угодою про фінансову оренду, та будь-якої негарантованої ліквідаційної вартості, нарахованої орендодавцеві.

Валюта – грошова одиниця, що використовується для вимірювання величини вартості товарів.

Валюта подання (presentation currency) – валюта, в якій подаються фінансові звіти.

Валютне котирування – встановлення курсів іноземних валют відповідно до чинних законодавчих норм і практики, що склалася.

Валютний курс – це коефіцієнт обміну двох валют.

Валютний ризик (currency risk) – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін валютних курсів.

Вартість, визначена суб'єктом господарювання – це теперішня вартість грошових потоків, які за очікуванням суб'єкта господарювання виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які за очікуванням виникнуть при погашенні зобов'язання.

Вартість поточних послуг – це збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

Вартість раніше наданих послуг – це зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат після закінчення трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін. Вартість раніше наданих послуг може бути або додатною (якщо виплати впроваджуються чи змінюються таким чином, що теперішня вартість зобов'язань за програмою з встановленими виплатами збільшується), або від'ємною (якщо існуючі зобов'язання змінюються таким чином, що вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою зменшується).

Вартість реалізації – сума грошових коштів або їх еквівалентів, яку можна було б отримати на поточний момент шляхом продажу активу в ході звичайної реалізації.

Вартість використання (value in use) – теперішня вартість оцінених майбутніх грошових потоків, які за очікуванням виникнуть від безперервного використання активу та його ліквідації наприкінці строку його корисної експлуатації.

Вартість при використанні (value in use) – теперішня вартість майбутніх грошових потоків, які за очікуванням отримують від активу чи одиниці, яка генерує грошові кошти.

Вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання, що амортизується (amortised cost of a financial asset or financial liability) – вартість фінансового активу чи фінансового зобов'язання на момент первісного визнання за вирахуванням виплат основної суми, плюс чи мінус сукупна амортизація за допомогою методу ефективного відсотка будь-якої різниці між первісною вартістю та сумою погашення, і мінус зменшення (пряме або через використання рахунку резерву) на зменшення корисності чи неможливість стягнення.

Вартість, що амортизується (depreciable amount) – вартість активу або інша сума, що замінює таку вартість (у фінансовій звітності), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Варант – фінансовий інструмент, який надає його утримувачам право на придбання звичайних акцій.

Взаємний суб'єкт господарювання (mutual entity) – суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати або інші економічні вигоди безпосередньо своїм власникам, членам або учасникам. Наприклад, компанія взаємного страхування, кредитний союз та кооперативний суб'єкт господарювання є взаємними суб'єктами господарювання.

Вигода – отримання певних переваг, додаткового доходу, прибутку.

Видатки на розвідку та оцінку (exploration and evaluation expenditures) – видатки, понесені суб'єктом господарювання, у зв'язку з розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин до того, як доведено технічну здійсненність та комерційну доцільність видобування корисних копалин.

Визнання (recognition) – процес включення до звіту про фінансовий стан чи звіту про сукупний дохід статті, яка відповідає визначенню елемента та таким критеріям визнання: існує ймовірність надходження до підприємства або вибуття з нього будь-якої пов'язаної зі статтею майбутньої економічної вигоди; стаття має собівартість або вартість, яку можна достовірно оцінити.

Виплати після закінчення трудової діяльності (post-employment benefits) – виплати працівникам (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

Виплати працівникам (employee benefits) – усі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.

Виплати при звільненні (termination benefits) – виплати працівникам, що підлягають сплаті в результаті прийняття підприємством рішення про звільнення працівника до встановленої дати його виходу на пенсію або прийняття працівником рішення про добровільне звільнення в обмін на ці виплати.

Випущені акції – загальна кількість акцій, що були випущені; акції в обігу плюс акції, що були випущені та знову куплені корпорацією-емітентом.

Високо ймовірний (highly probable) – значно можливіший, ніж просто ймовірний.

Виснаження – процес списання вартості природних ресурсів в облікових періодах.

Витрати (expenses) – зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття або амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам капіталу.

Витрати на вибуття – припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат з податку на прибуток.

Витрати на відсотки – це збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку.

Витрати на позики (borrowing costs) – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені підприємством у зв'язку із запозиченням коштів.

Витрати на операцію (transaction costs) – витрати на продаж активу чи передачу зобов'язання на основному (чи найсприятливішому) ринку для цього

активу чи зобов'язання, які прямо відносяться до вибуття активу або передачі зобов'язання та відповідають обом таким критеріям: вони є прямим наслідком операції та є суттєвими для такої операції; вони не були б понесені суб'єктом господарювання, якби рішення продати актив або передати зобов'язання не було прийняте (подібно до витрат на продаж, як визначено в МСФЗ 5).

Витрати на продаж (costs to sell) – припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу (або ліквідаційної групи), за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

Витратний підхід (cost approach) – метод оцінювання, що відображає суму, яка була б потрібна у даний момент часу, щоб замінити експлуатаційну потужність активу (яку часто називають поточною вартістю заміщення).

Відкриті вхідні дані (observable inputs) – вхідні дані, сформовані за допомогою ринкових даних, таких як доступна для широкого загалу інформація про фактичні події або операції, а також та, що відображає припущення, які використали б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання.

Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря (lessee's incremental borrowing rate of interest) – відсоткова ставка, що її мав би сплачувати орендар за подібну оренду, або, якщо її неможливо визначити, ставка, яку на початку строку оренди сплачував би орендар за запозичення коштів, необхідних для придбання активу, на подібний строк та з подібним забезпеченням.

Відсотковий ризик (interest rate risk) – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових відсоткових ставок.

Відсоток (процент) – плата за користування різноманітними формами кредиту.

Відстрочений податок (deferred tax) – податок на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню), виходячи з оподаткованого прибутку (податкового збитку) за майбутні звітні періоди, внаслідок минулих операцій чи подій.

Відстрочені податкові активи (deferred tax assets) – суми податку на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх звітних періодах, відповідно до: тимчасових різниць; перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди (період); перенесення невикористаних податкових пільг / кредитів на майбутні періоди.

Відстрочені податкові зобов'язання (deferred tax liabilities) – податок на прибуток, що підлягає сплаті в майбутніх періодах відповідно до тимчасових різниць.

Владні повноваження (power) – існуючі права, що надають здатність наразі керувати значущими видами діяльності.

Власна справа – некорпоративне підприємство, яким володіє одна особа.

Власний капітал (equity) – залишкова частка в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Власник поліса (policyholder) – сторона, яка має право на компенсацію згідно зі страховим контрактом, якщо відбувається страховий випадок.

Власники (owners) – утримувачі інструментів власного капіталу.

Власні викуплені акції (treasury shares) – інструменти власного капіталу самого підприємства, утримувані підприємством або іншими членами консолідованої групи.

Внутрішньогрупові трансакції – трансакції між корпораціями, що входять у єдину консолідовану групу. Результати таких трансакцій виключаються з консолідованої фінансової звітності.

Внутрішня вартість (intrinsic value) – різниця між справедливою вартістю акцій, на які контрагент має (умовне чи безумовне) право підписатися або які він має право отримати, та ціною (якщо така є), яку контрагент повинен (чи буде повинен) сплатити за ці акції.

Вхідні дані (inputs) – припущення, якими користувалися б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання, в тому числі припущення про ризик, такі як ризик, властивий певній методиці оцінювання, використаній для оцінки справедливої вартості (наприклад, модель ціноутворення), та ризик, властивий вхідним даним для методів оцінки вартості. Вхідні дані можуть бути відкритими або закритими.

Вхідні дані, підтверджені ринком (market-corroborated inputs) – вхідні дані, отримані переважно на основі відкритих ринкових даних або на основі даних, підтверджених ринком, із застосуванням кореляції або інших засобів.

Вхідні дані 1-го рівня (Level 1 inputs) – ціни котирування (не скориговані) на активних ринках на ідентичні активи або зобов'язання, до яких суб'єкт господарювання може мати доступ на дату оцінювання.

Вхідні дані 2-го рівня (Level 2 inputs) – вхідні дані, крім цін котирування, включених до 1-го рівня, відкриті для активу або зобов'язання, прямо або опосередковано.

Вхідні дані 3-го рівня (Level 3 inputs) – закриті вхідні дані для активу або зобов'язання.

Галузеві сегменти – компоненти підприємства, які можна визначити, кожний з яких виготовляє певну продукцію чи надає певні послуги або різні групи подібної продукції чи послуг, у першу чергу споживачам за межами цього підприємства.

Гарантія – порука у чому-небудь, забезпечення чого-небудь.

Гарантована ліквідаційна вартість:

а) для орендаря – це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або сторона, пов'язана з орендарем (сума гарантії є максимальною сумою, яка підлягає сплаті в будь-якому разі);

б) для орендодавця – це та частина ліквідаційної вартості, яку гарантує орендар або третя сторона, яка не пов'язана з орендодавцем і здатна з фінансової точки зору виконати зобов'язання за гарантією.

Гарантований елемент (guaranteed element) – зобов'язання сплатити гарантовані виплати, що входять до контракту, який містить умову дискреційної участі.

Гарантовані виплати (guaranteed benefits) – платежі чи інші виплати, на які конкретний власник страхового поліса або інвестор має безумовне право, на яке не поширюється контрактна умова дискреційної участі емітента.

Гарантовані виплати працівникам (vested benefits) – виплати, права на які (згідно з умовами програми пенсійних виплат) не залежать від майбутньої трудової діяльності.

Гранти, пов'язані з активами – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

Гранти, пов'язані з доходом – це інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Грошові кошти (cash) – готівка в касі та депозити до запитання.

Грошові потоки (cash flows) – надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Група (group) – материнське підприємство та його дочірні підприємства.

Група біологічних активів – це сукупність подібних живих тварин або рослин.

Гудвіл (goodwill) – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати та окремо визнати.

Дата виплати дивідендів – дата фактичної виплати дивідендів акціонерам.

Дата надання (grant date) – дата, на яку суб'єкт господарювання та інша сторона (включаючи працівника) укладають угоду про платіж на основі акцій, тобто коли суб'єкт господарювання та контрагент встановлюють спільне розуміння умов угоди. На дату надання суб'єкт господарювання передає контрагентові право на грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання, за умови виконання визначених умов набуття права. Якщо така угода підлягає затвердженню (наприклад, акціонерами), тоді дата надання – це дата затвердження.

Дата оголошення дивідендів – дата офіційного оголошення Радою директорів про намір виплатити дивіденди.

Дата оцінки (measurement date) – дата, на яку оцінюється справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу. Стосовно операцій з працівниками та іншими особами, що надають подібні послуги, дата оцінки – це дата надання. Стосовно операцій зі сторонами, іншими, ніж працівники (та ті, хто надає подібні послуги), дата оцінки – це дата, на яку суб'єкт господарювання отримує товари або контрагент надає послуги.

Дата перекласифікації (reclassification date) – перший день першого звітного періоду після зміни моделі бізнесу, яка спричиняє перекласифікацію фінансових активів суб'єкта господарювання.

Дата переходу на МСФЗ (date of transition to IFRSs) – початок першого періоду, за який суб'єкт господарювання подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ у своїй першій фінансовій звітності за МСФЗ.

Дата переходу на МСФЗ для МСП (date of transition to the IFRS for SMEs) – початок першого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію згідно з МСФЗ для МСП у своїх перших фінансових звітах за МСФЗ для МСП.

Дата придбання (acquisition date) – дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.

Дата реєстрації власників акцій – дата визначення власників акцій, які мають право на отримання частки прибутку.

Демпінг – штучне зниження цін на товари з метою усунення конкурентів на ринку.

Депозит – гроші або цінні папери, внесені до банків на зберігання підприємствами, організаціями й громадянами.

Державна допомога – це захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. Державна допомога не включає пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової діяльності (наприклад, забезпечення інфраструктури в районах, яким потрібен економічний розвиток, або введення торгових обмежень для конкурентів).

Державна програма (виплат працівникам) (state (employee benefit) plan) – передбачені законодавством програми виплат працівникам, які охоплюють всі підприємства (або всі підприємства певної категорії, наприклад, певної галузі) та якими управляють загальнодержавні або місцеві органи влади чи інші відомства (наприклад, незалежне агентство, створене спеціально з цією метою), які не підлягають контролю або впливу підприємства, що звітує.

Державні гранти (government grants) – допомога держави у формі передачі ресурсів підприємству в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю підприємства.

Дериватив – стандартний документ, що засвідчує право та / або зобов'язання придбати або продати цінні папери, матеріальні або нематеріальні активи, а також кошти на визначених ним умовах у майбутньому.

Дефляція – вилучення з обігу надлишкової кількості паперових грошей та іноземних банкнот, випущених у період інфляції; загальне зниження рівня цін у країні.

Дефолт – припинення виплати відсотків на цінні папери внаслідок ліквідації компанії.

Дивіденди – частина прибутку, розподілена між акціонерами компанії залежно від кількості придбаних акцій.

Дилерські цінні папери – ринкові цінні папери, які купуються і утримуються з метою їх перепродажу в короткий строк.

Дисконт – різниця між ціною цінного папера на час його погашення (або його номіналом) і ціною на даний момент, сумою, що її отримують кредитні установи при купівлі боргових зобов'язань до закінчення терміну їх дії.

Договір перестрахування (reinsurance contract) – страховий контракт, наданий одним страховиком (перестраховиком) для компенсації іншому

страховикові (цедентові) збитків за одним або кількома контрактами, укладеними цедентом.

Доречність (relevance) – якість інформації, що дає змогу їй впливати на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінити минулі, нинішні чи майбутні події або підтверджуючи чи виправляючи їхні минулі оцінки.

Дослідження (research) – оригінальне та заплановане вивчення з метою отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

Достовірне подання (відображення) (fair presentation) – правдиве представлення наслідків операцій, інших подій та умов згідно з оцінками та критеріями визнання активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Достовірність (reliability) – якість інформації, що забезпечує відсутність в неї суттєвих помилок та упередженості й достовірно відображає те, що вона призначена відображати або що, як обґрунтовано можна очікувати, буде відображати.

Доцільна собівартість (deemed cost) – сума, яку використовують як заміник собівартості чи амортизованої собівартості на певну дату. Подальша амортизація припускає, що суб'єкт господарювання первісно визнав актив або зобов'язання на певну дату та що його собівартість дорівнювала доцільній собівартості.

Дохід (income) – збільшення економічних вигід протягом звітного періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників.

Дохід від звичайної діяльності (revenue) – валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в звичайному ході діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

Дохід від структурованого суб'єкта господарювання (income from a structured entity) – включає, зокрема, одноразові та багаторазові гонорари, відсотки, дивіденди, прибутки або збитки після переоцінки або припинення визнання часток участі у структурованих суб'єктах господарювання та прибутки або збитки від передачі активів і зобов'язань структурованому суб'єктові господарювання.

Дохідний підхід (income approach) – методи оцінки вартості, які перетворюють майбутні суми (наприклад, грошові потоки або дохід та витрати) на одну поточну (тобто дисконтовану) величину. Оцінка справедливої вартості визначається, виходячи з вартості, на яку вказують очікування нинішнього ринку щодо таких майбутніх сум.

Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (крім зростання капіталу за рахунок внесків власників).

Доходи фіскальні – доходи державної казни.

Дочірнє підприємство (subsidiary) – підприємство, у тому числі некорпоративне підприємство, наприклад партнерство, що контролюється іншим підприємством (яке називається материнським).

Дрібна готівка – дрібна сума готівки, яка утримується в касі для здійснення дрібних виплат замість чекових розрахунків.

Еквівалент грошових коштів (cash equivalent) – короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів та несуть незначний ризик зміни їхньої вартості.

Економічна сумісність – операції споріднених компаній, що доповнюють одна одну.

Експорт – вивезення за кордон товарів, проданих іноземним покупцям і призначених для продажу на іноземних ринках або для переробки в інших країнах.

Експортна квота – встановлений обсяг виробництва та поставок на експорт певних товарів.

Екстраординарні статті – дохід або витрати, які виникають у результаті подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства, а значить, не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно.

Емісія – випуск державою або підприємством цінних паперів (акцій, облігацій), паперових грошей.

Емісійний дохід – сума перевищення доходів, отриманих підприємством від первинної емісії (випуску) власних акцій та інших корпоративних прав над номіналом таких акцій (інших корпоративних прав).

Емітент – підприємство або установа, які випускають цінні папери, банкноти.

Ефективна відсоткова ставка (effective interest rate) – ставка, за якою дисконтуються попередньо розраховані майбутні виплати або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструменту або у разі доцільності – протягом більш короткого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Ефективність хеджування (effectiveness of a hedge) – ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових потоків від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджованого ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.

Забезпечення (provision) – зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення.

Заборгованість за позиками (loans payable) – фінансові зобов'язання, крім короткострокової кредиторської заборгованості за товари чи послуги на умовах звичайного кредиту.

Загальний сукупний прибуток (total comprehensive income) – зміна власного капіталу протягом періоду, яка є результатом операцій та інших подій, крім змін, які є результатом операцій з власниками, що виступають у цій якості (така зміна дорівнює сумі прибутку чи збитку та інших статей сукупного доходу).

Закордонна господарська одиниця – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або відділенням суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Закриті вхідні дані (unobservable inputs) – вхідні дані, для яких ринкових даних немає та які формують, користуючись найкращою наявною інформацією про припущення, якими скористалися б учасники ринку, встановлюючи ціну активу чи зобов'язання.

Запаси (inventories) – активи, які:

- а) утримуються для продажу в звичайному ході діяльності;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу;
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Збиток – перевищення суми витрат над сумою доходу, для отримання якого були здійснені ці витрати.

Збиток від зменшення корисності (impairment loss) – сума, на яку балансова вартість активу перевищує його ціну продажу за вирахуванням витрат на завершення, виготовлення та продаж, якщо актив відноситься до запасів, або його справедливую вартість за вирахуванням витрат на продаж, якщо актив відноситься до інших активів.

Зведена фінансова звітність (combined financial statements) – фінансові звіти двох або більше підприємств, які контролюються одним інвестором.

Звичайна діяльність – будь-яка діяльність, що здійснюється підприємством як складник його господарської діяльності, а також супутня діяльність, яка забезпечує цю діяльність або виникає внаслідок неї.

Звичайна операція (orderly transaction) – операція, яка передбачає відкрите пропонування на ринку протягом періоду до дати оцінки для здійснення маркетингової діяльності, яка є звичайною та звичною для операцій з такими активами або зобов'язаннями; це не вимушена операція (тобто, не примусова ліквідація чи продаж у скрутній ситуації).

Звичайне придбання або продаж (regular way purchase or sale) – придбання або продаж фінансового активу згідно з контрактом, умови якого вимагають передачі активу в межах часу, встановленого, як правило, регулюванням або конвенцією на відповідному ринку.

Звичайна акція – це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Звичайні акції, випуск яких залежить від певних умов – це звичайні акції, що випускаються для безплатного розміщення або реалізації за незначну грошову чи іншу компенсацію при виконанні певних умов, визначених в угоді про випуск акцій, що залежить від певних умов.

Звіт про зміни у власному капіталі (statement of changes in equity) – фінансовий звіт, в якому відображається прибуток чи збиток за даний період, статті доходу та витрат, визнаних безпосередньо у власному капіталі за даний період, вплив змін облікової політики та виправлення визнаних у даному періоді помилок, а також (залежно від обраної для підприємства форми звіту) сум операцій протягом періоду з учасниками власного капіталу, що виступають у цій якості.

Звіт про прибутки та збитки (income statement) – фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у звітному періоді статті доходів та витрат, за винятком статей іншого сукупного доходу.

Звіт про рух грошових коштів (statement of cash flows) – фінансовий звіт, в якому відображається інформація про зміни грошових коштів підприємства та їх еквівалентів за даний період, причому зміни протягом даного періоду наводяться окремо в розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.

Звіт про сукупний дохід (statement of comprehensive income) – фінансовий звіт, в якому відображаються всі визнані у даному періоді статті доходів та витрат, у тому числі й статті, визнані при визначенні прибутку чи збитку (що становить проміжний підсумок у звіті про сукупний дохід) та статті іншого сукупного доходу. Якщо підприємство приймає рішення подавати як звіт про прибутки та збитки, так і звіт про сукупний дохід, то останній починається з прибутку чи збитку, а потім відображає статті іншого сукупного доходу.

Звіт про фінансовий стан (statement of financial position) – фінансовий звіт, в якому відображається взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства на конкретну дату (яка також має назву «дата балансу»).

Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду (opening IFRS statement of financial position) – звіт про фінансовий стан суб'єкта господарювання на дату переходу на МСФЗ.

Звітна дата (reporting date) – кінцева дата останнього періоду, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.

Звітний період (reporting period) – період, за який складена фінансова звітність або проміжний фінансовий звіт.

Зв'язана сторона (related party) – це фізична чи юридична особа, яка є зв'язаною з підприємством, що складає фінансову звітність (підприємством, що звітує).

Зіставність інформації характеризується можливістю користувачів порівнювати дані фінансових звітів за різні періоди або фінансові звіти різних підприємств.

Злиття – об'єднання компаній (придбання однією компанією іншої обміном акцій).

Зміна в обліковій оцінці (change in accounting estimate) – коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього стану активів і зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід і зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових подій та, відповідно, не є виправленнями помилок.

Змінні виробничі накладні витрати – непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або майже прямо пропорційно до обсягів виробництва.

Зменшення корисності – процес, коли сума очікуваного відшкодування зменшується нижче балансової вартості.

Значущі види діяльності (relevant activities) – це діяльність об'єкта інвестування, що суттєво впливає на результати об'єкта інвестування.

Зобов'язання (liability) – теперішня заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій, і погашення якої за очікуванням спричинить вибуття з підприємства ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

Зобов'язання за визначеними виплатами (defined benefit liability) – теперішня вартість зобов'язання на дату звітності за вирахуванням справедливої вартості на дату звітності активів програми (за їхньої наявності), за рахунок яких безпосередньо погашатиметься заборгованість.

Зрозумілість (understandability) – якість інформації, яка робить її доступною для користувачів, що мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку й прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

Ідентифікований (identifiable) – актив є ідентифікованим, якщо він:

а) є відокремлюваним, тобто може від'єднуватися чи відокремлюватися від суб'єкта господарювання і бути проданим, переданим, ліцензованим, орендованим чи обміненим, окремо чи разом з відповідним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це;

б) виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть передаватися чи відокремлюватися такі права від суб'єкта господарювання або від інших прав та обов'язків.

Інвентаризація – облік і перевірка наявності цінностей, грошових документів і коштів та контроль за правильністю розрахунків щодо них.

Інвестиційна власність – інвестиція у землю або будівлі, які переважно не зайняті або не використовуються в операціях підприємством-інвестором чи іншим підприємством тієї ж групи, що й підприємство-інвестор.

Інвестиційна діяльність (investing activities) – придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Інвестиційна нерухомість (investment property) – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), яка утримується (власником чи орендарем за угодою про фінансову оренду) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: використання у виробництві чи при постачанні товарів, наданні послуг чи для адміністративних цілей або продажу в звичайному ході діяльності.

Інвестиційний портфель – пакет цінних паперів (акцій чи облігацій), в які інвестор вкладає тимчасово вільні грошові кошти. Цінні папери, що утворюють пакет, в обліку розглядаються як одна облікова одиниця.

Інвестиційні цінні папери – цінні папери, що купуються і утримуються з метою одержання прибутку або приросту капіталу; як правило, їх утримують до строку погашення.

Інвестиція – актив, утримуваний підприємством із метою приросту капіталу через розподіл доходу (наприклад, відсотків, роялті, дивідендів та ренти), для збільшення вартості капіталу або інших вигід для підприємства-інвестора.

Інвестор у спільне підприємство – це сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за таким спільним підприємством.

Індосамент – передавальний напис на звороті векселя, який засвідчує перехід його до іншої особи. Суть індосаменту полягає в тому, що переказним написом на зворотному боці разом із векселем іншій особі передається право на отримання платежу.

Індосант – особа, яка здійснює на звороті векселя передавальний напис.

Індосат – особа, яка отримує вексель по передавальному напису.

Іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Інструмент власного капіталу (equity instrument) – будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вираховування всіх його зобов'язань.

Інструмент з правом дострокового погашення – це фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти чи інший фінансовий актив або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події чи у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.

Інструмент хеджування (hedging instrument) – з метою здійснення спеціального обліку хеджування для МСП інструментом хеджування є фінансовий інструмент, який відповідає всім з наведених нижче умов:

а) є процентним свопом, валютним свопом, валютним форвардним контрактом, товарним форвардним контрактом, який вважається дуже ефективним для компенсації ризику, що визначений як хеджований ризик;

б) залучає сторону, яка є зовнішньою по відношенню до підприємства, що звітує (тобто зовнішню по відношенню до групи, сегмента чи окремого підприємства, відображеного у звітності);

в) його умовна сума дорівнює визначеній основній чи умовній сумі об'єкта хеджування;

г) має визначену дату погашення, не пізніше строку погашення фінансового інструмента, що хеджується; очікуваного розрахунку за зобов'язанням придбати чи продати товар або виникненням високо ймовірної прогнозованої валютної або товарної операції, що хеджується;

г) немає положень щодо попередньої оплати, дострокового припинення чи продовження.

Інший сукупний дохід (other comprehensive income) – статті доходу та витрат (включаючи коригування з перекласифікації), що не визнані в прибутку або збитку, як це дозволяють або вимагають інші МСФЗ.

Інший ціновий ризик (other price risk) – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін (окрім тих, що виникають унаслідок відсоткового ризику чи валютного ризику), незалежно від того, чи спричинені вони чинниками, характерними для окремого фінансового інструмента або його емітента, чи чинниками, що впливають на всі подібні фінансові інструменти, з якими здійснюються операції на ринку.

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (крім виплат після закінчення трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Ймовірний (probable) – скоріше можливий, ніж неможливий.

Капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань.

Капітальна оренда – оренда основних засобів на тривалий термін, що майже дорівнює строкові служби цих засобів.

Капіталізація – визнання витрат як частини собівартості активу.

Кваліфікований актив – це актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.

Кваліфікований страховий поліс – це страховий поліс, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною (як визначено в МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін») суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами;

б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо: надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для поліса, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам, або надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

Квота – кількісно встановлена абсолютна або відносна величина; частка, частина, певна норма.

Клас активів (class of assets) – група активів, однакових за характером та використанням у діяльності підприємства.

Кліринг – система безготівкових розрахунків за товари, послуги, різні види цінних паперів, що базується на заліку взаємних вимог і зобов'язань.

Компенсація – усі виплати працівникам (як визначено в МСБО 19 «Виплати працівникам»), включаючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Виплати працівникам – це всі форми компенсації сплаченої чи такої, що підлягає сплаті, або наданої суб'єктом господарювання (чи за дорученням суб'єкта господарювання) в обмін на послуги, надані суб'єктові господарювання. Вона також охоплює таку компенсацію, сплачену за дорученням материнським підприємством суб'єкта господарювання.

Компонент депозиту (deposit component) – компонент контракту, який не обліковується як похідний інструмент за МСФЗ 9 і до нього застосовувався б МСФЗ 9, якби він був окремим інструментом.

Компонент суб'єкта господарювання (component of an entity) – діяльність та грошові потоки, які можна легко відрізнити від решти діяльності та грошових потоків суб'єкта господарювання операційно і з метою фінансової звітності.

Консигнаційна угода – передача власником товару торговельному агенту для подальшої реалізації.

Консолідована фінансова звітність (consolidated financial statements) – фінансова звітність групи, в якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства і його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Конструктивне зобов'язання (constructive obligation) – зобов'язання, яке є наслідком дій підприємства, коли: підприємство повідомило інші сторони, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, встановленим минулою практикою або достатньо конкретною поточною заявою, а також у результаті підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

Контракт – юридично обов'язкова угода між двома або кількома особами, в якій визначаються певні економічні дії з боку учасників і відповідальність за їх виконання.

Контракт із фіксованою ціною – це будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.

Контракт із ціною витрати плюс – це будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.

Контракт прямого страхування (direct insurance contract) – страховий контракт, який не є договором перестрахування.

Контролінг – інструмент управління, який завдяки цілеспрямованим збору та обробці інформації допомагає у процесі прийняття рішень і управління підприємством.

Контракт фінансової гарантії (financial guarantee contract) – контракт, який вимагає від емітента здійснити визначені платежі з метою відшкодування власникові боргового інструменту збитку, понесеного внаслідок того, що певний дебітор не сплатив борг, який мав бути сплачений згідно з початковими чи зміненими умовами боргового інструменту.

Контроль (control) – повноваження управляти фінансовими та операційними політиками суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Контроль (за підприємством) (control of an entity) – повноваження керувати фінансовою та операційною політикою підприємства з метою одержання вигід від його діяльності.

Контроль об'єкта інвестування (control of an investee) – інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо інвестор має право щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та здатний впливати на ці результати через власні повноваження щодо об'єкта інвестування.

Контролюючий учасник (venturer) – сторона, яка є учасником спільного підприємства та здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

Концесія – договір про здавання державою в експлуатацію або використання природних багатств (надр, ділянок землі), підприємств у тимчасове користування іноземним фірмам чи приватним особам.

Коригування перекласифікації – це суми, перекласифіковані у прибуток або збиток у поточному періоді, які були визнані в іншому сукупному прибутку в поточному чи попередньому періодах.

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (крім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Корпоративні активи – активи (за винятком гудвілу), які сприяють генеруванню майбутніх грошових потоків як від одиниці, яка генерує грошові кошти, що розглядається, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти.

Корпоративні права – право власності на частку у статутному капіталі юридичної особи, включаючи права на управління, отримання частки прибутку такої юридичної особи, а також частки активів у разі її ліквідації.

Корпорація – відокремлена юридична особа, створена згідно із законодавством штату. Право власності засвідчується акціями, якими торгують на фондових біржах, власники акцій мають обмежену відповідальність.

Котирування іноземних валют – визначення національними банками ціни іноземної валюти, пропорцій її обміну на валюту певної країни.

Кредит Міжнародного валютного фонду компенсаційний – кредит, який надають країнам-членам цього фонду терміном до 5 років для компенсації скорочення експортної виручки, зумовленої форс-мажорними обставинами, в тому числі непередбачуваним зниженням цін на світовому ринку.

Кредитний ризик (credit risk) – ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і це буде причиною виникнення фінансового збитку іншої сторони.

Крос-курс – співвідношення між двома валютами, що визначається на підставі курсу цих валют щодо третьої валюти.

Курс акції – ціна, за якою акцію продають на ринку. Визначається на основі попиту й пропозиції або може суттєво відрізнятись від її номінальної вартості.

Курс емісійний – курс, за яким здійснюється емісія цінних паперів, встановлених емітентом залежно від стану фондового ринку та фінансової політики емітента.

Курс номінальний – курс цінного папера, який встановлюється на основі його номіналу.

Курс облігацій – ціна, за якою продають і купують облігації.

Курс офіційний – курс, встановлений державними органами, офіційно оголошений курс.

Курс при закритті – це курс спот на кінець звітного періоду.

Курс спот – це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Курс установлений – легальний, визначений валютний курс.

Курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Курсові втрати – збитки, пов'язані з несприятливими змінами валютних курсів.

Левередж – фінансовий механізм управління формування прибутку підприємства, який забезпечує оптимальне співвідношення окремих видів капіталу чи окремих видів витрат.

Лізинг – довготермінова оренда машин, обладнання, виробничих споруд тощо на умовах поворотності, терміновості й платності і на підставі відповідного договору між орендодавцем і орендарем, що передбачає можливість їх наступного викупу орендарем. Лізинг можна розглядати і як різновид довготермінового кредиту, наданого в натуральній формі.

Ліквідаційна вартість (активу) (residual value (of an asset)) – попередньо розрахована сума, що її підприємство може на поточний час отримати від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває у стані, який очікується наприкінці його строку корисної експлуатації.

Ліквідаційна група (disposal group) – група активів, яких збираються позбутися (шляхом продажу або іншим чином) разом як групи в єдиній операції, і зобов'язань, прямо пов'язаних з цими активами, що передаватимуться в операції. Група охоплює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, якщо група є одиницею, що генерує грошові кошти відповідно до вимог МСБО 36 «Зменшення корисності активів», або якщо це є діяльністю в межах одиниці, яка генерує грошові кошти.

Ліквідні активи – активи, які можна швидко і без значних втрат перетворити на гроші.

Ліквідність – наявність достатніх коштів для забезпечення зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з їх строками.

Ліквідність підприємства – спроможність підприємства здійснювати повсякденну діяльність без фінансових труднощів.

Лімітед (ЛТД) – доповнення до назви товариства, компанії, що свідчить про обмеженість їх відповідальності за зобов'язаннями (у межах акціонерного чи пайового капіталу).

Лістинг – процедура допуску цінних паперів до обігу на фондовому ринку.

Майбутня вартість ануїтету включає складний процент, який нарахований на суму кожного платежу за період із дати платежу до кінця строку ануїтету.

Малі та середні підприємства (small and medium-sized entities) – підприємства, які: не мають відповідальності перед суспільством та оприлюднюють для зовнішніх користувачів фінансову звітність загального призначення.

Підприємство має відповідальність перед суспільством тоді, коли: воно подає або проходить процес подання фінансової звітності до комісії з цінних паперів або іншої регуляторної організації з метою випуску будь-якого класу інструментів на публічний ринок, або воно має на відповідальному зберіганні активи великої групи сторонніх осіб, і це є одним з основних видів його діяльності. Як правило, це стосується банків, кредитних спілок, страхових компаній, брокерів / дилерів, взаємних фондів та інвестиційних банків.

Материнське підприємство (parent) – суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

Манко – нестача готівки в касі; недолік у касових відомостях через помилку в записах або прорахунки касира.

Маржа – термін, який використовується в банківській, біржовій, страховій, торговельній діяльності й означає різницю між процентними ставками, курсами цінних паперів, ставками страхових внесків і відшкодувань, цінами товарів.

Мета фінансових звітів (objective of financial statements) – надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності та грошові потоки підприємства, яка є корисною для прийняття економічних рішень широким спектром користувачів, котрі не мають повноважень вимагати складання звітів з урахуванням специфіки їх інформаційних потреб.

Метод вартості – метод, який використовується інвестором у разі володіння ним менше, ніж 20% акцій з правом голосу компанії, в яку вкладено капітал.

Метод «витрати плюс» – метод ціноутворення, згідно з яким до суми собівартості, яку визначає постачальник, додається відповідна націнка.

Метод «затрати-випуск» – метод зіставлення затрат на виробництво продукції та її випуск, який використовується у моделях типу міжгалузевого балансу.

Метод ідентифікації вимагає спеціального кодування кожної партії придбаних запасів і їх окремого зберігання.

Метод нарахування амортизації – метод списання балансової вартості основних засобів.

Метод ефективного відсотка (effective interest method) – метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу процентного доходу чи процентних витрат протягом відповідного періоду.

Метод нарахування прогнозованих одиниць (projected unit credit method) – метод актуарної оцінки, за яким кожний період надання послуг розглядають як такий, що веде до виникнення права на додаткову одиницю виплати, та окремо оцінюють кожну одиницю з метою формування остаточного зобов'язання (інколи його називають методом нарахованої виплати, розподіленої пропорційно на період надання послуг, або методом «виплати / роки надання послуг»).

Метод середньої собівартості – метод калькуляції собівартості запасів і обліку руху витрат через розрахунки запасів, за якого до кожної одиниці проданих товарів або запасів відносять середню вартість куплених товарів певного виду.

Метод собівартості – метод обліку, згідно з яким інвестиція відображається за собівартістю. Звіт про прибутки та збитки відображає прибуток від інвестицій лише тією мірою, якою інвестор одержує частку акумульованого чистого прибутку об'єкта інвестування, що виникає після дати придбання.

Метод участі в капіталі – це метод обліку, згідно з яким частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки контролюючого учасника в чистих активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Прибутки та збитки контролюючого учасника включають частку контролюючого учасника в прибутку чи збитку спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

Митна вартість – ціна товарів, яка фактично сплачена або підлягає сплаті за них на момент перетину митного кордону держави.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) (International Financial Reporting Standards (IFRSs)) – стандарти та Тлумачення, прийняті Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють:

- а) Міжнародні стандарти фінансової звітності;
- б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку;
- в) Тлумачення, розроблені Комітетом із тлумачень міжнародної фінансової звітності (КТМФЗ) або колишнім Постійним комітетом із тлумачень (ПКТ).

Мінімальні орендні платежі – це платежі протягом строку оренди, які потрібно (або може бути потрібно) здійснити орендареві (за винятком непередбаченої орендної плати, витрат на послуги та податки, що мають бути сплаченими орендодавцем та відшкодовані йому), а також: для орендаря – будь-які суми, гарантовані орендарем або стороною, пов'язаною з орендарем, або для орендодавця – будь-яка ліквідаційна вартість, гарантована орендодавцю: орендарем; стороною, пов'язаною з орендарем, або третьою стороною, не пов'язаною з орендодавцем, і здатною з фінансової точки зору погасити заборгованість за гарантією.

Монетарні активи – утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

Монетарні статті (monetary items) – утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Моніторинг – відстеження, нагляд за фінансовою і виробничою діяльністю окремої компанії, галузі та економіки загалом.

Монополія – виключне право однієї особи на певний вид діяльності.

Мораторій – відстрочка платежів із торгових зобов'язань на певний термін або до настання певних умов; припинення боргових платежів, не обумовлене певним терміном.

Набувати (право) (vest) – отримати право. Згідно з угодою про платіж на основі акцій, право контрагента на отримання грошових коштів, інших активів або інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання вважається набутим, коли отримання права контрагента більше не залежить від виконання будь-яких умов набуття права.

Наданий інструмент власного капіталу (equity instrument granted) – право (умовне чи безумовне) на інструмент власного капіталу суб'єкта господарювання, надане ним іншій стороні за угодою про платіж на основі акцій.

Надходження від інших операцій (gains) – збільшення економічних вигід, яке відповідає визначенню доходу, а не валового доходу.

Найвигідніше та найкраще використання (highest and best use) – використання нефінансового активу учасниками ринку, яке максимізувало б вартість активу або групи активів та зобов'язань (наприклад, бізнесу), в якій цей актив використовувався б.

Найсприятливіший ринок (most advantageous market) – ринок, який максимізує суму, яка була б отримана за продаж активу, або мінімізує суму, яка була б сплачена за передачу зобов'язання, після врахування всіх витрат на операцію та транспортних витрат.

Накладні витрати – додаткові до основних виробничі витрати, пов'язані з господарським обслуговуванням виробництва, утриманням апарату управління підприємства і створенням належних умов праці, які включаються у собівартість продукції.

Накопичувальні компенсації за відсутність (accumulating compensated absences) – компенсації за відсутність, які переносяться на наступні періоди та можуть використовуватись у майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю.

Нарощування дисконту – щорічне збільшення балансової вартості облігацій, придбаних за ціною, нижчою від номінальної.

Невипущені акції – акції капіталу корпорації, які ніколи не були випущені.

Невідмовна угода про оренду – це угода про оренду, яка анулюється лише: після того, як відбудеться певна віддалена непередбачена подія; з дозволу орендодавця; якщо орендар укладає нову орендну угоду на той самий чи еквівалентний актив з тим самим орендодавцем, або після сплати орендарем додаткової суми, яка із самого початку свідчить, що продовження угоди про оренду є обґрунтовано певним.

Негарантована ліквідаційна вартість – частина ліквідаційної вартості зданого в оренду активу, продаж якого орендодавцем не забезпечується або гарантується тільки стороною, пов'язаною з орендодавцем.

Негативний гудвіл – перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань над вартістю придбання на дату придбання. Він може бути визначений лише за умови купівлі-продажу підприємства загалом, оскільки його неможливо виділити в самостійну облікову одиницю.

Незароблений фінансовий дохід – це різниця між валовими інвестиціями в оренду та чистими інвестиціями в оренду.

Неконтрольована частка (non-controlling interest) – власний капітал в дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, материнському підприємству.

Нематеріальний актив (intangible asset) – ідентифікований немонетарний актив, який не має фізичної сутності.

Такий актив можна ідентифікувати, якщо він: може бути відокремленим, тобто його можна відокремити або від'єднати від підприємства та продати, передати, віддати в оренду або обміняти, окремо чи спільно з іншим контрактом, активом чи зобов'язанням, або виникає з договірних чи інших передбачених законом прав, незалежно від того, чи такі права можна передати або відокремити від підприємства або від інших прав та обов'язків.

Неможливий (impracticable) – застосування вимоги є неможливим, якщо підприємство не може застосувати її, навіть після докладання всіх відповідних зусиль.

Непередбачена орендна плата – це та частина орендних платежів, яка не є фіксованою за сумою, а базується на майбутній величині чинника, який змінюється, але не внаслідок плину часу (наприклад, відсоток майбутніх продажів, обсяг майбутнього використання, майбутні індекси цін, майбутні ринкові ставки відсотка).

Неподільний ануїтет – дохід, що не підлягає розподілу між спадкоємцями.

Непоточний актив (non-current asset) – актив, що не відповідає визначенню поточного активу.

Непряме котирування іноземних валют – прирівнювання національної валюти до певної кількості будь-яких іноземних валют.

Нерухомість, зайнята власником – нерухомість, утримувана (власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду) для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.

Номінальна вартість облігації – загальна сума боргу, яка підлягає погашенню і вказується на титульній стороні облігації. Номінальні (тимчасові) рахунки – рахунки «Доходів» і «Витрат», на яких базується складання звіту про прибутки й збитки підприємства, які закриваються в кінці облікового періоду.

Нормальна потужність – очікуваний рівень виробництва, який може бути досягнутий у середньому протягом певної кількості періодів за звичайних обставин.

Обачність (prudence) – дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінюванні за умов невизначеності, для того, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені.

Об'єднання бізнесу (business combination) – об'єднання окремих підприємств або бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує.

Об'єднання бізнесу (business combination) – операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Операції, що

їх іноді називають «істинними злиттями» або «злиттями рівних», також є об'єднанням бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в МСФЗ 3.

Об'єкт придбання (acquiree) – бізнес або бізнеси, над якими покупець отримує контроль в об'єднанні бізнесу.

Об'єкт хеджування (hedged item) – це актив, зобов'язання, тверда угода, високо ймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що є:

а) відсотковий ризик боргового інструменту, оціненого за амортизованою вартістю;

б) ризик, пов'язаний з іноземною валютою чи відсотковою ставкою у твердій угоді або високо ймовірній прогнозованій операції;

в) ціновий ризик товару, який утримується або у твердій угоді, або у високо ймовірній прогнозованій операції з придбання чи продажу товару;

г) валютний ризик у чистій інвестиції в іноземну діяльність.

Облігація – боргове зобов'язання суб'єктів та державних установ для захисту значних сум капіталу на довгостроковій основі.

Облікова політика (accounting policies) – конкретні принципи, основи, домовленості, правила і процедури, що застосовуються підприємством звітності при складанні та поданні фінансових звітів.

Обліковий прибуток – прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

Обтяжливий контракт (onerous contract) – контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

Овербот – різке підвищення цін на певний товар внаслідок збільшення його закупівель; зростання цін до нерозумних меж. Найчастіше існує в операціях із цінними паперами.

Овердрафт – особлива форма надання короткотермінового кредиту клієнтові банку в разі, якщо величина платежу перевищує залишок коштів на рахунку клієнта.

Оверсолд – різке зниження цін на певний товар на ринку внаслідок значного збільшення його надходжень на ринок, зниження цін до нерозумних меж.

Оголошені акції – максимальна кількість акцій корпорації, яка може бути випущена згідно зі статутом.

Одиниця обліку (unit of account) – рівень, на якому актив або зобов'язання агрегується чи дезагрегується в МСФЗ для цілей визнання.

Одиниця, яка генерує грошові кошти (cash-generating unit) – найменша група активів, яку можна ідентифікувати і яка генерує надходження грошових коштів, що здебільшого не залежать від надходжень грошових коштів від інших активів або груп активів.

Ознака оновлення (reload feature) – умова, яка передбачає автоматичне надання додаткових опціонів на акції кожного разу, коли утримувач виконує раніше надані опціони, використовуючи акції суб'єкта господарювання, а не грошові кошти, з метою погашення ціни виконання опціону.

Окреме утворення (separate vehicle) – окремо ідентифікована фінансова структура, в тому числі окремі юридичні особи або суб'єкти господарювання, визнані за статутом, незалежно від того, чи мають такі суб'єкти господарювання статус юридичної особи.

Окремі фінансові звіти (separate financial statements) – звітність, подана материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого підприємства, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.

Он-лайн – тип зв'язку між учасниками платіжної системи, за якого зв'язок підтримується у режимі реального часу (безперервно).

Операційна діяльність (operating activities) – основна діяльність підприємства, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Операційна оренда (operating lease) – оренда, за якою не передаються переважно всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності. Оренда, яка не є операційною, вважається фінансовою.

Операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:

а) який займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи і витрати, пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання);

б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності;

в) про який доступна дискретна фінансова інформація.

Операційний цикл – середній проміжок часу між придбанням матеріалів для виробництва та кінцевою реалізацією продукції за грошові кошти.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій (share-based payment transaction) – операція, в якій підприємство отримує товари чи послуги (в тому числі послуги працівників) в оплату за інструменти власного капіталу підприємства (включаючи акції чи опціони на акції) або купує товари чи послуги, беручи на себе зобов'язання перед постачальником цих товарів чи послуг на суми, які розраховуються на основі ціни акцій підприємства або інших інструментів власного капіталу підприємства.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів (cash-settled share-based payment transaction) – операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, в якій суб'єкт господарювання купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти або інші активи постачальникові цих товарів чи послуг на суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі опціонів на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання групи.

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу (equity-settled share-based payment transaction) – операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій, в якій суб'єкт господарювання: отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (включаючи акції або опціони на акції) чи отримує товари або послуги, але не має зобов'язання здійснити платіж за цією операцією з постачальником.

Операція, платіж зі зв'язаною стороною (related party transaction) – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна.

Операція «спот» – поточна валютна операція, згідно з якою угода укладається за поточним валютним курсом на день підписання угоди, а обмін валют здійснюється наступного робочого (банківського) дня (без урахування дня підписання угоди).

Оподаткований прибуток (податковий збиток) (taxable profit (tax loss)) – прибуток (збиток) за звітний період, щодо якого підлягає сплаті (відшкодуванню) податок на прибуток, який визначається згідно з правилами, встановленими податковими органами. Оподаткований прибуток дорівнює оподаткованому доходу за вирахуванням сум, які відносяться на валові витрати.

Опціон – різновид цінного папера на товарному, фондовому чи валютному ринку, строкова угода, предметом якої є право, а не зобов'язання особи, яка його придбала продати або купити базові цінності – товари, інші цінні папери, валюту за наперед визначеною ціною і в заздалегідь установлений термін.

Опціон американський – опціон, реалізація якого може бути здійснена будь-якого дня до закінчення його терміну.

Опціон європейський – опціон, який дає право реалізації лише в момент закінчення терміну його дії.

Опціон на акції (share option) – контракт, який надає утримувачеві право (але не створює зобов'язання) протягом конкретного періоду підписатися на акції суб'єкта господарювання за фіксованою ціною або ціною, яку можна визначити.

Опціон оновлений (reload option) – новий опціон на акції, який надається, коли ціна виконання попереднього опціону на акції погашається акціями.

Опціон «кол» (на купівлю) – опціон, який дає право купити ф'ючерсний контракт, товар чи інші цінності за заздалегідь встановленою ціною.

Опціон «пут» (на продаж) – опціон, який дає право, але не зобов'язує продавати ф'ючерсний контракт чи інші цінності (крім товару) за заздалегідь встановленою ціною.

Опціони, варанти та їхні еквіваленти – це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві право на придбання звичайних акцій.

Оренда (lease) – угода, за якою орендодавець передає орендареві в обмін на платіж або низку платежів право користування активом протягом погодженого періоду часу.

Основний ринок (principal market) – ринок з найбільшим обсягом та рівнем активності для цього активу чи зобов'язання.

Основні засоби (property, plant and equipment) – матеріальні активи, які: утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи послуг, для надання в оренду, інвестування або для адміністративних цілей; використовуватимуть за очікуванням протягом більше, ніж одного періоду.

Особа, яка приймає рішення (decision maker) – суб'єкт господарювання, наділений правами приймати рішення, який є або принципалом, або агентом інших сторін.

Оферта – письмова або усна пропозиція однієї особи (оферента) іншій особі (акцептанту) укласти з нею договір. В оферті зазначається термін її дії. Може здійснюватись як через публічні оголошення, так і на торгах або надсилається конкретному партнеру.

Оцінка (measurement) – процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у звіті про фінансовий стан та у звіті про сукупний прибуток.

Очікуваний грошовий потік (expected cash flow) – зважене з урахуванням імовірності середнє (тобто середнє значення розподілу) можливих майбутніх грошових потоків.

Пайовий метод – метод, який використовується інвестором у разі володіння ним 20 – 50% акцій з правом голосу компанії, в яку вкладено капітал.

Паритет – рівноцінність, наявність рівності.

Партнер – юридична або фізична особа, яка є співвласником спільного підприємства чи компаньйоном у виконуваних роботах.

Пасив – сукупність боргів і зобов'язань підприємства.

Пасиви короткотермінові – пасиви фірм і компаній зарубіжних країн, до яких відносять всі їхні зобов'язання щодо оплати впродовж короткотермінового періоду.

Патент – спосіб захисту прав власності винаходу. Документ, виданий компетентним державним органом винахідникові або його правонаступникові, який засвідчує авторство, право на винахід і монопольне його використання.

Паушальна сума – загальна сума без виокремлення елементів.

Паушальний платіж – зафіксована в угодах сума винагороди, що встановлюється на основі очікуваного економічного ефекту і прибутків покупця, є ціною купівлі.

Первісна (купівельна) вартість – сума всіх грошових витрат на придбання матеріальних та нематеріальних активів і витрат на їх доведення до робочого стану.

Первісні прямі витрати – це додаткові витрати, які прямо відносяться до ведення переговорів та укладання угоди про оренду, за винятком таких витрат, понесених орендодавцями-виробниками чи орендодавцями-дилерами.

Перевірка адекватності зобов'язань (liability adequacy test) – оцінка того, чи треба збільшити балансову вартість страхового зобов'язання (або зменшити балансову вартість відповідних відстрочених аквізиційних витрат чи відповідних нематеріальних активів) на основі огляду майбутніх грошових потоків.

Переоцінка – дооцінення (збільшення вартості) або уцінення (зменшення вартості) активів підприємства.

Перестраховик (reinsurer) – сторона, яка має зобов'язання згідно з договором перестрашування надати компенсацію цедентові, якщо відбудеться страховий випадок.

Період набуття права (vesting period) – період, протягом якого слід виконати всі визначені умови набуття права щодо угоди про платіж на основі акцій.

Перспективне застосування (зміни облікової політики) (prospective application (of a change in accounting policy)) – застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Перша фінансова звітність за МСФЗ (first IFRS financial statements) – перша річна фінансова звітність, в якій суб'єкт господарювання застосовує Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) і шляхом чіткого та беззастережного твердження про відповідність МСФЗ.

Перший звітний період за МСФЗ (first IFRS reporting period) – найпізніший звітний період, охоплений першою фінансовою звітністю суб'єкта господарювання за МСФЗ.

Піврічна конвенція – принцип, що використовується при розрахунку амортизації, згідно з яким амортизація основних засобів у рік їх придбання враховується в розмірі 50% суми звичайної річної амортизації.

Підприємство, що вперше застосовує МСФЗ для МСП (first-time adopter of the IFRS for SMEs) – підприємство, яке подає свою першу річну фінансову звітність, складену відповідно до МСФЗ для МСП, незалежно від того, чи попередньою концептуальною основою для нього був повний комплекс МСФЗ або інший комплекс стандартів бухгалтерського обліку.

Платоспроможність – наявність грошових коштів упродовж більшого періоду часу для вчасного виконання фінансових зобов'язань.

Повний комплекс МСФЗ (full IFRSs) – міжнародні стандарти фінансової звітності інші, ніж МСФЗ для МСП.

Поглинання – придбання однією компанією іншої шляхом ліквідації фірми, яка поглинається, і передання фірми, яка поглинає, усього майна, зобов'язань та боргів ліквідованої фірми.

Податкова база активу або зобов'язання – це сума, яка використовується для цілей оподаткування цього активу або зобов'язання.

Податкові витрати (tax expense) – загальна сума, що включається до загального сукупного доходу чи власного капіталу за звітний період відповідно до поточних податків та відстрочених податків.

Податок на прибуток (income tax) – всі вітчизняні та іноземні податки, базою яких є оподаткований прибуток. Податок на прибуток включає такі податки, як податок на репатріацію прибутків, який має сплачувати дочірнє підприємство, асоційоване чи спільне підприємство, на прибутки, які воно перераховує підприємству, що звітує.

Події після звітного періоду – це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності до випуску. Можна визначити два типи подій: події, які свідчать про умови, що існували на кінець звітного періоду (події, які вимагають коригування після звітного періоду); події, які свідчать про умови, що виникли після звітного періоду (події, які не вимагають коригування після звітного періоду).

Позики до сплати (loans payable) – це фінансові зобов'язання, інші, ніж короткострокова торговельна кредиторська заборгованість на стандартних кредитних умовах.

Покупець (acquirer) – суб'єкт господарювання, який отримує контроль за об'єктом придбання.

Помилки (errors) – пропуски та викривлення у фінансових звітах підприємства за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією, яка: була наявна, коли фінансові звіти за ці періоди затвердили до випуску; за обґрунтованим очікуванням, могла бути отриманою і врахованою при складанні та поданні цих фінансових звітів.

Попередні загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку (ЗПБО) (previous GAAP) – основа обліку, яку суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовував безпосередньо перед застосуванням МСФЗ.

Портфель власних акцій – власні акції корпорації, які було випущено, потім викуплено і які досі знаходяться у власності корпорації.

Постинг – перенесення даних із журналу до Головної книги.

Постійні виробничі накладні витрати – непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними, незалежно від обсягу виробництва.

Потенційна звичайна акція – це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

Поточна вартість ануїтету – це вартість на сьогодні загальної суми серії платежів, які будуть надходити протягом визначеного періоду часу в майбутньому.

Поточна інвестиція – інвестиція, що легко реалізується за своїм характером та призначається для утримання протягом не більше одного року.

Поточний актив (current asset) – актив, який відповідає будь-якому з таких критеріїв:

а) за очікуванням буде реалізований або призначений для продажу чи споживання в нормальному операційному циклі суб'єкта господарювання;

б) утримується переважно з метою продажу;

в) за очікуванням буде реалізований протягом дванадцяти місяців після звітного періоду;

г) є грошовими коштами чи еквівалентом грошових коштів (як визначено в МСБО 7), якщо його обмін або використання для погашення зобов'язання не є обмеженим принаймні протягом дванадцяти місяців після звітного періоду.

Поточний податок (current tax) – сума податку на прибуток, що підлягає сплаті (відшкодуванню), виходячи з оподаткованого прибутку (податкового збитку) за поточний чи минулі звітні періоди.

Похідний інструмент (derivative) – фінансовий інструмент або інший контракт у межах сфери застосування, який має всі три такі характеристики:

а) його вартість змінюється у відповідь на зміни визначеної ставки відсотка, ціни фінансового інструмента, товарної ціни, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності або іншої змінної величини за умови, що у випадку нефінансової змінної величини ця змінна величина не є специфічною для сторони контракту (що іноді називають базовою);

б) який не вимагає початкових чистих інвестицій або початкових чистих інвестицій, менших, ніж ті, що були б потрібні для інших типів контрактів, які за очікуванням мають подібну реакцію на зміни ринкових факторів;

в) який погашається на майбутню дату.

Початок оренди – дата, яка настає раніше, або дата підписання орендної угоди, або дата згоди сторін виконувати зобов'язання щодо основних положень угоди. На цю дату:

а) оренда класифікована або як операційна, або як фінансова оренда;

б) у випадку фінансової оренди визначено суми, що їх слід визнавати на початку строку оренди.

Початок строку оренди – це дата, з якої орендар набуває права використовувати орендований актив. Це дата первісного визнання оренди (тобто визнання належним чином активів, зобов'язань, доходу або витрат, які є наслідком угоди про оренду).

Права захисту інтересів інвесторів (protective rights) – права, покликані захищати інтерес сторони, яка має такі права, не надаючи такій стороні владних повноважень щодо суб'єкта господарювання, якого стосуються такі права.

Права відсторонення (removal rights) – права позбавити особу, яка приймає рішення, її повноважень стосовно прийняття рішень.

Працівники та інші сторони, що надають подібні послуги (employees and others providing similar services) – особи, які надають персональні послуги суб'єктові господарювання, і при цьому: особи розглядаються як працівники для юридичних чи податкових цілей; особи працюють під керівництвом суб'єкта господарювання так само, як особи, які розглядаються як працівники для юридичних чи податкових цілей, або надані особами послуги подібні до послуг, що надаються працівниками.

Премія за ризик (risk premium) – компенсація, яку прагнуть отримати несхильні до ризику учасники ринку за те, що вони беруть на себе невизначеність, властиву грошовим потокам активу чи зобов'язання. Інша назва – «коригування на ризик».

Прибуток або збиток (profit or loss) – сукупний дохід мінус витрати, крім компонентів іншого сукупного доходу.

Прибуток від активів програми – це відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими й нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою (відмінні від тих, які включені до актуарних припущень, що застосовуються для визначення зобов'язань за програмою з визначеними виплатами) та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

Примітки (до фінансових звітів) (notes (to financial statements)) – примітки містять інформацію на додаток до поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про сукупний дохід, звіті про прибутки і збитки (якщо його подають), комбінованому звіті про дохід та нерозподілений прибуток (якщо подається), звіті про зміни у власному капіталі та звіті про рух грошових коштів. Примітки надають описове пояснення чи розкриття відображених у цих звітах статей та інформацію про статті, які не відповідають вимогам до визнання у цих звітах.

Принцип нарахування в обліку (accrual basis of accounting) – вплив операцій та інших подій визнається тоді, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються гроші чи їх еквіваленти); вони відображаються в облікових регістрах і наводяться у фінансових звітах періоду тих періодів, до яких вони відносяться.

Припинена діяльність (discontinued operation) – компонент суб'єкта господарювання, який було ліквідовано або який класифікується як утримуваний для продажу та: являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності; є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності, або є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.

Припинення визнання (derecognition) – виключення раніше визнаного фінансового активу або фінансового зобов'язання зі звіту про фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Припустима ставка відсотка при оренді (interest rate implicit in the lease) – ставка дисконту, яка на початку строку оренди веде до того, що сукупна теперішня вартість а) мінімальних орендних платежів та б) негарантованої ліквідаційної вартості має дорівнювати сумі справедливої вартості зданого в оренду активу і будь-яких початкових прямих витрат орендодавця.

Прогнозована операція (forecast transaction) – не оформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.

Програми (виплат) за участю кількох працедавців (multi-employer (benefit) plans) – програми з визначеним внеском (крім державних програм) або програми з визначеною виплатою (крім державних програм), які: об'єднують внесені різними підприємствами активи, які не перебувають під спільним контролем, а також використовують ці активи для надання виплат працівникам більше, ніж одного підприємства, на підставі того, що суми внесків та виплат визначаються, незалежно від типу підприємства, на якому працюють ці працівники.

Програми виплат після закінчення трудової діяльності (post-employment benefit plans) – офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими підприємство здійснює виплати після закінчення трудової діяльності одному або кільком працівникам.

Програми з визначеним внеском (defined contribution plans) – програми виплат після закінчення трудової діяльності, за якими підприємство сплачує фіксовані внески окремій юридичній особі (фонду) та не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески або здійснювати прямі виплати працівникам, якщо фонд не матиме достатньо активів для здійснення всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

Програми з визначеною виплатою (defined benefit plans) – програми виплат після закінчення трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

Програми пенсійного забезпечення – угоди, за якими суб'єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи або після звільнення (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли такі виплати або внески працедавців на них можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документа або практики суб'єкта господарювання.

Проміжний період (interim period) – період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

Проміжний фінансовий звіт (interim financial report) – фінансовий звіт, що складається або з повного комплексу фінансових звітів або з комплексу скороченої фінансової звітності за проміжний період.

Пропорційна консолідація – це метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.

Прострочений (past due) – фінансовий актив є простроченим, якщо контрагент не здійснив платежу, коли настав його строк за контрактом.

Процент – сума, яка підлягає сплаті за використання компанією наданих їй грошових коштів. Виплата кредиту пов'язана з виплатою процента та номіналу.

Пряме котирування іноземних валют – вираження іноземної валюти у певній кількості національної валюти.

Резервний капітал – відображає суму резервів, створених за рахунок чистого прибутку підприємства відповідно до чинного законодавства або установчих документів.

Результати діяльності (performance) – відображений у звіті про сукупний дохід взаємозв'язок між доходом та витратами підприємства.

Реінвестиції – повторні інвестиції, які здійснюються за рахунок прибутку, одержаного на попередньо вкладений капітал або внаслідок

переміщення капіталу з одних активів, сфер інвестиційної діяльності та об'єктів інвестування в інші.

Реінвестування дивідендів – виплата дивідендів акціями.

Рентабельність активів – співвідношення чистого прибутку та загальної вартості активів компанії.

Реструктуризація – програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює: обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання, або спосіб здійснення цієї діяльності.

Ретроспективне застосування (зміни в обліковій політиці) (retrospective application (of a change in accounting policy)) – застосування нової облікової політики до операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

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

Ризик ліквідності (liquidity risk) – ризик того, що суб'єкт господарювання матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого фінансового активу.

Ризик невиконання (non-performance risk) – ризик того, що суб'єкт господарювання не виконає зобов'язання. Ризик невиконання включає, зокрема, власний кредитний ризик суб'єкта господарювання.

Ринкова вартість – сума, яку можна отримати від продажу інвестицій на активному ринку.

Ринкова умова (market condition) – умова, від якої залежить ціна виконання, передача права або можливість виконання інструментів власного капіталу, і яка пов'язана з ринковою ціною інструментів власного капіталу суб'єкта господарювання, наприклад, досягнення визначеної ціни акції або визначеної суми внутрішньої вартості опціону на акції або досягнення визначеного показника, який базується на співвідношенні ринкової ціни інструментів власного капіталу індексу та індексу ринкових цін на інструменти капіталу інших суб'єктів господарювання.

Ринковий підхід (market approach) – метод оцінки вартості, що використовує ціни та іншу доречну інформацію, яка генерується ринковими операціями з ідентичними або зіставними (тобто подібними) активами, зобов'язаннями або групою активів та зобов'язань, такою, наприклад, як бізнес.

Ринковий ризик (market risk) – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін. Ринковий ризик охоплює три типи ризику: валютний ризик, відсотковий ризик та інший ціновий ризик.

Ринкові показники – коефіцієнти, які оцінюють ринкову вартість акцій. Ринковою ціною акції називається ціна, за якою продаються акції на ринку.

Ринкові цінні папери – цінні папери, які очікується перетворити на готівку протягом року, вони належать до оборотних активів підприємства.

Різниці у часі (timing differences) – дохід чи витрати, які визнаються у прибутку чи збитку в одному періоді, але, згідно з податковим законодавством, включаються до оподаткованого доходу іншого періоду.

Робочий капітал – поточні активи за вирахуванням поточних зобов'язань. Один із підходів до вимірювання коштів підприємства.

Розвідка та оцінка запасів корисних копалин (exploration for and evaluation of mineral resources) – пошук запасів корисних копалин (включаючи мінерали, нафту, природний газ та подібні невідтворювані ресурси) після отримання суб'єктом господарювання юридичних прав на розвідку на конкретній території, а також визначення технічної здійсненності та комерційної доцільності видобування корисних копалин.

Розбавлення – це зменшення прибутку на акцію або збільшення збитку на акцію внаслідок припущення про те, що інструменти, які можна конвертувати, конвертуватимуться, що опціони та варанти здійснюватимуться або що звичайні акції випускатимуться після виконання визначених умов.

Розділення (unbundle) – облік компонентів контракту так, ніби вони є окремими контрактами.

Розробки (development) – застосування результатів наукових досліджень чи інших знань для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, пристроїв, виробів, процесів, систем чи послуг до початку серійного виробництва або використання.

Роялті – платежі за використання нематеріальних активів підприємства (авторського права, патентів, торгових марок).

Рух грошових коштів – надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Санація – система фінансових кредитних заходів, спрямованих на поліпшення фінансового становища підприємств, що знаходяться під загрозою банкрутства.

Своєчасність (timeliness) – надання інформації у фінансовій звітності протягом періоду прийняття рішення.

Своп – таку назву в практиці іноземних банків має широке коло операцій, однією з умов яких є обмін чи поновлення вихідного положення через певний строк.

Сек'юритизація – процес трансформації фінансових активів у цінні папери.

Сертифікат – свідоцтво про кількість акцій, яким володіє інвестор, процент власності.

Сільськогосподарська діяльність (agricultural activity) – здійснення підприємством управління біологічним перетворенням біологічних активів на сільськогосподарську продукцію чи додаткові біологічні активи з метою продажу.

Сільськогосподарська продукція (agricultural produce) – зібраний урожай біологічних активів підприємства.

Складний фінансовий інструмент (compound financial instrument) – фінансовий інструмент, який з точки зору емітента містить і компонент зобов'язання, і компонент капіталу.

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

Спільна діяльність (joint arrangement) – діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.

Спільне підприємство (joint venture) – контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю. Спільні підприємства можуть приймати форму спільно контрольованої діяльності, спільно контрольованих активів або спільно контрольованих суб'єктів господарювання.

Спільний контроль (joint control) – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує лише тоді, коли стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з такою діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Спільний контроль (joint control) – узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.

Спільна операція (joint operation) – спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, прав на активи та обов'язків щодо зобов'язань, пов'язаних з діяльністю.

Спільне підприємство (joint venture) – спільна діяльність, яка передбачає наявність у сторін, що мають спільний контроль над діяльністю, права на чисті активи такої діяльності.

Спільний оператор (joint operator) – сторона спільної операції, яка має спільний контроль над такою спільною операцією.

Спільно контрольоване підприємство (jointly controlled entity) – спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, в яких кожний контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші підприємства, за винятком того, що контрактна угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю суб'єкта господарювання.

Справедлива вартість (fair value) – сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість у ході операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість (fair value) – сума, за якою можна обміняти актив, погасити заборгованість або надати інструмент капіталу в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Справедлива вартість (fair value) – ціна, яка була б отримана за продаж активу чи сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.

Справедлива вартість мінус витрати на продаж (fair value less costs to sell) – сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, за вирахуванням витрат на продаж.

Статутний капітал – зафіксована в установчих документах загальна вартість активів, які є внеском власників до капіталу підприємства.

Сторона спільної діяльності (party to a joint arrangement) – суб'єкт господарювання, який бере участь у спільній діяльності, незалежно від того, чи має цей суб'єкт господарювання спільний контроль над такою діяльністю.

Страхове зобов'язання (insurance liability) – чисті контрактні зобов'язання страховика згідно зі страховим контрактом.

Страховий актив (insurance asset) – чисті контрактні права страхувальника за страховим контрактом.

Страховий випадок (insured event) – невизначена майбутня подія, яка охоплена страховим контрактом і створює страховий ризик.

Страховий контракт (insurance contract) – контракт, згідно з яким одна сторона (страховик) бере значний страховий ризик іншої сторони (власника страхового поліса), погодившись надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо визначена непевна майбутня подія (страховий випадок) негативно вплине на власника страхового поліса.

Страховий ризик (insurance risk) – ризик інший, ніж фінансовий ризик, переданий власником страхового поліса емітентові.

Страховик (insurer) – сторона, яка зобов'язана за страховим контрактом надати компенсацію власникові страхового поліса, якщо відбудеться страховий випадок.

Строк економічної експлуатації – це період, протягом якого очікується використання активу одним чи кількома користувачами, або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, яку один чи кілька користувачів очікують отримати від активу.

Строк корисної експлуатації (useful life) – період, протягом якого підприємство очікує використовувати актив, або кількість одиниць продукції чи подібних одиниць, які підприємство очікує отримати від активу.

Строк оренди – це невідомий період, на який орендар уклав угоду про оренду активу, та будь-які наступні терміни, протягом яких орендар має вибір щодо продовження строку оренди активу з подальшою оплатою або без неї і на початку строку оренди існує обґрунтована впевненість, що це право вибору орендаря буде здійсненим.

Структурований суб'єкт господарювання (structured entity) – суб'єкт господарювання, структура організації та управління якого побудована так, що права голосу або подібні права не є домінуючим чинником у вирішенні питання про те, хто контролює суб'єкт господарювання, як, наприклад, у випадку, коли будь-які права голосу пов'язані лише з адміністративними завданнями, а відповідна діяльність спрямовується шляхом контрактних угод.

Субвенція – вид грошової допомоги місцевим органам влади з боку держави, яка виділяється тільки на конкретні цілі та у випадках використання не за призначенням, підлягає поверненню.

Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади – суб'єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу державної влади.

Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ (first-time adopter) – суб'єкт господарювання, який уперше подає свою фінансову звітність за МСФЗ.

Сума очікуваного відшкодування (recoverable amount) – більша з двох оцінок активу (чи одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж та його вартості при використанні.

Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язань під час звичайної діяльності підприємства.

Сума, що амортизується – історична вартість активу або інша сума, за якою обліковується актив у фінансовій звітності, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Сума, що амортизується – це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Сумнівний борг – дебіторська заборгованість, щодо якої існує імовірність її неповернення боржником.

Суттєвий (material) – пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір чи характер окремої статті, так і поєднання статей.

Суттєвий вплив – це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками.

Тверда угода (firm commitment) – угода, що має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на визначену майбутню дату (чи дати).

Тверда угода щодо купівлі (firm purchase commitment) – угода з незв'язаною стороною, яка має обов'язкову силу для обох сторін і яка, як правило, юридично здійсненна та встановлює всі суттєві умови, включаючи ціни і визначення часу операцій, та містить санкції за невиконання, які є достатньо великими для того, щоб виконання було високо ймовірним.

Теперішня вартість (present value) – поточна оцінка теперішньої дисконтованої вартості майбутніх чистих грошових потоків у ході звичайної діяльності.

Теперішня вартість зобов'язання за визначеними виплатами (defined benefit obligation (present value of)) – теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

Тимчасові різниці (temporary differences) – різниці між балансовою вартістю активу, зобов'язання чи іншої статті фінансових звітів та їх базою оподаткування, які за очікуваннями підприємства вплинуть на оподаткований прибуток при відшкодуванні чи сплаті балансової вартості активу чи зобов'язання (або у випадку інших статей, ніж активи та зобов'язання, вплинуть на оподаткований прибуток у майбутньому).

Товариство – некорпоративне підприємство, яким володіють дві або більше особи.

Торгова марка – спеціальна назва для товарів або послуг, що виробляються чи надаються компанією.

Трансакція – події, що знаходять своє відображення у бухгалтерських записах.

Транспортні витрати (transport costs) – витрати, які були б понесені для транспортування активу з його нинішнього місця знаходження до його основного (або найсприятливішого) ринку.

Трансферт – письмовий переказ, наказ банку своєму кореспонденту видати певну суму грошей вказаній у трансферті особі; перенесення суми з одного рахунка на інший.

Транш – частина чи частковий платіж значної суми грошей; частина великої фінансової позики. Траншами надає кредити МВФ.

Угода про випуск акцій, що залежить від певних умов – це угода про випуск акцій, який здійснюється при виконанні певних умов.

Угода про концесію на обслуговування (service concession arrangement) – угода, за якою уряд або інший державний орган залучають приватну компанію для розробки (чи модернізації), управління та підтримання інфраструктурних активів замовника, таких як дороги, мости, тунелі, аеропорти, розподільчі енергомережі, тюрми чи лікарні.

Угода про платіж на основі акцій (share-based payment arrangement) – угода між суб'єктом господарювання (або іншим суб'єктом господарювання групи чи будь-яким акціонером будь-якого суб'єкта господарювання групи) та іншою стороною (включаючи працівника), що надає іншій стороні право отримувати:

а) грошові кошти або інші активи суб'єкта господарювання, суми яких розраховуються на основі ціни (або вартості) інструментів власного капіталу (в тому числі акцій або опціонів на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання групи;

б) інструменти власного капіталу (в тому числі акції або опціони на акції) цього суб'єкта господарювання або іншого суб'єкта господарювання групи, якщо виконуються визначені умови щодо набуття права (якщо вони є).

Умова дискреційної участі (discretionary participation feature) – контрактне право одержувати, додатково до гарантованих виплат, додаткові виплати: які, ймовірно, становитимуть значну частину всіх контрактних виплат; рішення про суму або визначення часу яких за контрактом належить емітентові; за умовами контракту вони ґрунтуються на: результатах операцій за

визначеним пулом контрактів або за контрактом визначеного типу; реалізованих або нереалізованих доходах від інвестицій за визначеним пулом активів, утримуваних емітентом; прибутку чи збитку підприємства, фонду або іншого суб'єкта господарювання, які є емітентом контракту.

Умови набуття права (vesting conditions) – умови, які визначають, чи отримує суб'єкт господарювання послуги, які надають іншій стороні право отримувати грошові кошти, інші активи або інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання згідно з угодою про платіж на основі акцій. Умови набуття права є або умовами строку служби, або умовами результатів діяльності. Умови строку служби вимагають від контрагента надання послуг протягом визначеного періоду. Умови результатів діяльності вимагають від іншої сторони надання послуг протягом визначеного періоду та виконання визначених контрольних показників діяльності (наприклад, визначене зростання прибутку суб'єкта господарювання за певний період). Умова результатів діяльності може містити ринкову умову.

Умовна компенсація (contingent consideration) – як правило, зобов'язання покупця передавати додаткові активи чи частки участі в капіталі колишнім власникам об'єкта придбання в рамках обміну на контроль за об'єктом придбання, якщо відбудуться визначені майбутні події або будуть виконані визначені умови. Проте умовна компенсація також може надавати покупцеві право повернути раніше передану компенсацію, якщо виконуються визначені умови.

Умовна ставка відсотка (imputed rate of interest) – найточніше визначена з двох наведених нижче ставок: домінуюча ставка на подібний інструмент емітента з подібним рейтингом кредитоспроможності або ставка відсотка, яка дисконтує номінальну суму компенсації інструмента до поточної грошової ціни реалізації товарів чи надання послуг.

Умовна сума (notional amount) – кількість валютних одиниць, бушелів, фунтів чи інших одиниць, зазначених у контракті на фінансовий інструмент.

Умовне зобов'язання (contingent liability) – можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством, або теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Умовний актив (contingent asset) – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться чи не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

Урожай – це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

Утримуваний для торгівлі (held for trading) – фінансовий актив або фінансове зобов'язання класифікуються як утримувані для торгівлі, якщо вони: придбані або створені переважно з метою продажу або викупу в близькому майбутньому; при первісному визнанні є частиною портфеля ідентифікованих фінансових інструментів, якими управляють разом та щодо яких існують свідчення нещодавніх фактичних прикладів отримання короткострокового прибутку; є похідним інструментом (за винятком похідного інструмента, який є контрактом фінансової гарантії або призначеним та ефективним інструментом хеджування).

Учасник спільного підприємства (joint venturer) – сторона спільного підприємства, яка має спільний контроль над таким спільним підприємством.

Учасники ринку (market participants) – покупці та продавці на основному (або найсприятливішому) ринку для активу чи зобов'язання, які мають усі такі характеристики:

а) вони є незалежними один від одного, тобто вони не є зв'язаними сторонами, як визначено в МСБО 24, хоча ціна в операції зі зв'язаною стороною може бути використана як вхідне дане для оцінки справедливої вартості, якщо суб'єкт господарювання має доказ того, що операція була здійснена за ринковими умовами;

б) вони є обізнаними, мають достатнє розуміння активу або зобов'язання та операції на підставі усієї наявної інформації, в тому числі інформації, яка може бути отримана в ході комплексної перевірки, яка є звичайною та звичною;

в) вони можуть здійснити операцію з активом чи зобов'язанням;

г) вони прагнуть здійснити операцію з активом або зобов'язанням, тобто вони мають мотивацію, але вони не вимушені та їх ніщо не примушує це зробити.

Факторинг – передача права стягнення дебіторської заборгованості іншій особі на узгоджених умовах.

Фінансова діяльність (financing activities) – діяльність, що спричиняє зміни розміру та складу вкладеного капіталу і запозичень підприємства.

Фінансова оренда (finance lease) – оренда, за якою передаються переважно всі ризики та винагороди, пов'язані з правом власності на актив. Право власності може з часом передаватися або не передаватися. Оренда, яка не є фінансовою, вважається операційною.

Фінансове зобов'язання (financial liability) – будь-яке зобов'язання, що є:

а) контрактним зобов'язанням: передавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому підприємству чи обмінюватися фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими для підприємства;

б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства, та: за яким підприємство зобов'язане або може бути зобов'язане надати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства, або розрахунки, за яким здійснюватимуться чи можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін

фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу самого підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.

Фінансове зобов'язання, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку (financial liability at fair value through profit or loss) – фінансове зобов'язання, яке задовольняє будь-яку з таких умов: воно відповідає визначенню, утримуване для торгівлі; після первісного визнання воно призначається суб'єктом господарювання як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку.

Фінансовий актив (financial asset) – будь-який актив, що є:

а) грошовими коштами;
б) інструментом власного капіталу іншого підприємства;
в) контрактним правом: отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства чи обмінювати фінансові активи або фінансові зобов'язання з іншим підприємством за умов, що є потенційно вигідними для підприємства;

г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися інструментами власного капіталу самого підприємства та за яким підприємство зобов'язане чи може бути зобов'язаним отримати змінну кількість інструментів власного капіталу самого підприємства або розрахунки за яким здійснюватимуться чи можуть здійснюватися іншим чином, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість інструментів власного капіталу самого підприємства. З цією метою до інструментів власного капіталу підприємства не відносять інструменти, які самі є контрактами на майбутнє отримання чи надання інструментів власного капіталу самого підприємства.

Фінансовий інструмент (financial instrument) – контракт, який призводить до виникнення фінансового активу в одному підприємстві і фінансового зобов'язання чи інструмента власного капіталу в іншому підприємстві – суб'єкті господарювання.

Фінансовий ризик (financial risk) – ризик можливої майбутньої зміни однієї або кількох визначених ставок відсотка, ціни на фінансові інструменти, ціни на споживчі товари, валютного курсу, індексу цін чи ставок, показника кредитного рейтингу чи індексу кредитоспроможності або іншої змінної величини за умови, що у випадку нефінансової змінної величини ця змінна не є характерною для сторони контракту.

Фінансовий стан (financial position) – взаємозв'язок між активами, зобов'язаннями та власним капіталом підприємства, відображеними у звіті про фінансовий стан.

Фінансові звіти (financial statements) – структуроване подання фінансового стану, фінансових результатів діяльності та руху грошових коштів підприємства.

Фінансові звіти загального призначення (general purpose financial statements) – фінансові звіти, призначені для забезпечення загальних інформаційних потреб широкого спектрі користувачів, що не мають можливості вимагати складати звіти, адаптовані до їх інформаційних потреб.

Фінансування – переведення активів до суб'єкта господарювання (фонду), відокремленого від суб'єкта господарювання працедавця з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.

Фінансування (виплат після закінчення трудової діяльності (funding of post-employment benefits)) – внески підприємства, а інколи його працівників до суб'єкта господарювання чи фонду, який є юридично відокремленим від підприємства, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам.

Форвард – термінові валютні операції, які здійснюються банками з використанням телефонного зв'язку на договірній основі.

Форвардний контракт – стандартний документ, який засвідчує зобов'язання особи придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін такого продажу під час укладення такого форвардного контракту.

Форс-мажор – неможливість виконання контракту або повне звільнення сторін від зобов'язань за ним у зв'язку з настанням подій, що не залежать від сторін, і які роблять виконання контракту неможливим.

Функціональна валюта (functional currency) – валюта основного економічного середовища, в якому підприємство здійснює свою діяльність.

Ф'ючерсний контракт – стандартний документ, який засвідчує зобов'язання придбати (продати) цінні папери, товари або кошти у визначений час та на визначених умовах у майбутньому з фіксацією цін на момент виконання зобов'язань сторонами контракту.

Хеджування – створення зустрічних вимог або зобов'язань в іноземній валюті.

Цедент (cedant) – власник страхового поліса згідно з договором перестраховування.

Ціна входження (entry price) – ціна, сплачена за придбання активу або за взяття зобов'язання в операції обміну.

Ціна виходу (exit price) – ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов'язання.

Цінні папери, що перебувають в обігу на публічному ринку (боргові зобов'язання чи інструменти власного капіталу) (publicly traded (debt or equity instruments)) – цінні папери, що перебувають в обігу або знаходяться у процесі випуску для обігу на публічному ринку (вітчизняна чи іноземна фондова біржа або позабіржовий ринок, включаючи місцевий та регіональний ринки).

Частка меншості – частина чистих результатів діяльності та чистих активів дочірнього підприємства, яка відноситься до часток, що не належать прямо або непрямо через дочірні підприємства материнській компанії.

Частка участі в іншому суб'єкті господарювання (interest in another entity) означає контрактну або неконтрактну участь, унаслідок якої суб'єкт господарювання може отримувати змінний дохід від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Свідченням частки участі в іншому суб'єкті господарювання може бути, зокрема, утримування інструментів капіталу або боргових інструментів, а також інші форми участі, такі як надання фінансування, підтримка ліквідності, посилення кредиту та гарантії. Вона охоплює засоби, завдяки яким суб'єкт господарювання має контроль або спільний контроль над іншим суб'єктом господарювання або здійснює суттєвий вплив на нього. Суб'єкт господарювання не обов'язково має частку участі в іншому суб'єкті господарювання лише внаслідок типових відносин клієнт – постачальник.

Частки участі в капіталі (equity interests) – частка власності суб'єктів господарювання, якими володіють інвестори, та частки власників, членів чи учасників взаємних суб'єктів господарювання.

Чиста вартість дебіторської заборгованості – сума дебіторської заборгованості після вирахування сумнівних і безнадійних боргів, тобто чиста реалізаційна вартість.

Чиста вартість реалізації – попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Чиста вартість реалізації запасів – розрахункова ціна реалізації запасів за умов звичайної діяльності за вирахуванням витрат завершення їх виробництва та реалізації.

Чисті активи, наявні для виплат – активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, крім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю – це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї господарської одиниці.

Чисті інвестиції в оренду (net investment in a lease) – валові інвестиції в оренду, дисконтовані за припустимою при оренді відсотковою ставкою.

Чисті поточні активи – перевищення чистих поточних активів над поточними зобов'язаннями.

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

ЛІТЕРАТУРА

1. Агеева О. А. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. для вузов / О. А. Агеева, А. Л. Ребизова. – М. : Юрайт, 2013. – 447 с.
2. Бенько І. Д. Облік, аналіз і аудит в контексті Європейської інтеграції України. Особливості застосування міжнародних стандартів фінансової звітності у телекомунікаційних компаніях : моногр. / за заг. ред. М. С. Пашкевич ; Мін-во освіти і науки України, Нац. гірн. ун-т. – Дніпропетровськ : НГУ, 2015. – 361 с.
3. Бондарчук Н. В. Актуальні питання складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва / Н. В. Бондарчук // Інвестиції: практика та досвід. – 2012. – № 2. – С. 42–45.
4. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. / М. А. Вахрушина. – М. : Нац. образование, 2014. – 656 с.
5. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности / М. А. Вахрушина, Л. А. Мельникова. – М. : Омега-Л, 2011. – 576 с.
6. Верига Ю. А. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : Центр навч. літ., 2012. – 216 с.
7. Войтенко Т. Якщо фінзвітність складається за МСФЗ / Т. Войтенко // Податки та бухгалтерський облік. – 2012. – № 7. – С. 40–46.
8. Войнаренко М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту : навч. посіб. / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. – К. : Центр учб. літ., 2010. – 488 с.
9. Воронина Л. И. Международные стандарты финансовой отчетности : учебное пособие / Л. И. Воронина. – М.: Магистр, ИНФРА-М, 2011. – 200 с.
10. Гейер Е. С. Міжнародні стандарти фінансової звітності : навч. посіб. / Е. С. Гейер, О. А. Наумчук. – Донецьк : ДонНУЕТ, 2012. – 283 с.
11. Грачева М. Е. Международные стандарты аудита (МСА) : уч. пособ. / М. Е. Грачева. – М. : ИЦ РИОР, 2012. – 138 с.
12. Голов С. Ф. Трансформації фінансової звітності українських підприємств у звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності : методич. посіб. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко, О. М. Кулага. – Вінниця : Консоль, 2013. – 267 с.
13. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2013. – 1072 с.
14. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : Центр навч. літ. 2012. – 368 с.
15. Губачова О. М. Облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / О. М. Губачова, С. І. Мельник. – К. : Центр навч. літ., 2012. – 400 с.
16. Жук В. До проблем стратегії запровадження МСФЗ в Україні / В. Жук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 10. – С. 16–22.
17. Карагод В. С. Международные стандарты финансовой отчетности : уч. пособ. для бакалавров / В. С. Карагод, Л. Б. Трофимова. – М. : Юрайт, 2013. – 322 с.
18. Колінько Н. І. Відповідність фінансової звітності українських підприємств міжнародним стандартам / Н. І. Колінько, Т. Є. Єзерська // Науковий вісник НЛТУ України. – 2012. – С. 215–220.
19. Константинова Е. П. Международные стандарты финансовой отчетности : уч. пособ. / Е. П. Константинова. – М.: Дашков и К, 2011. – 288 с.

20. Куликова Л. И. Международные стандарты финансовой отчетности. Нефинансовые активы организации : уч. пособ. / Л. И. Куликова. – М. : Магистр, 2012. – 400 с.
21. Лапішко М. Л. Нові вимоги МСФЗ до формування фінансової звітності / М. Л. Лапішко // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – № 44. – С. 326–330.
22. Лучко М. Р. Бухгалтерський облік у зарубіжних країнах : навч. посіб. / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка, 2016. – 370 с.
23. Макальская М. Л. Международные стандарты аудита : уч. пособ. / М. Л. Макальская, Н. И. Ковалева. – М. : ДиС, 2013. – 112 с.
24. Міністерство фінансів України. Міжнародні стандарти фінансової звітності. Перелік країн, що застосовують МСФЗ [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://msfz.minfin.gov.ua>.
25. Мельник А. Ф. Європейський Союз: інституційні та економічні основи інтеграції : навч. посібн. / А. Ф. Мельник, І. О. Іващук, І. Д. Бенько–Тернопіль : Матвей, 2014.– 410 с.
26. Миславская Н. А. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / Н. А. Миславская, С. Н. Поленова. – М. : Дашков и К, 2012. – 372 с.
27. Набок Є. В. Необхідність впровадження міжнародних стандартів обліку і звітності в Україні / Є. В. Набок // Вісник ЖДТУ. – 2010. – № 3. – С. 143–145.
28. Палий В. Ф. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : учеб. / В. Ф. Палий. – М. : НИЦ ИНФРА-М, 2013. – 506 с.
29. Пчелина С. Л. Международные стандарты финансовой отчетности / С. Л. Пчелина, М. Н. Минаева. – М. : ИД ВШЭ, 2011. – 256 с.
30. Сапожникова Н. Международные стандарты финансовой отчетности : уч. пособ. / Н. Сапожникова, Я. Куницина, Т. Лаврухина. – М. : Кнорус, 2012. – 368 с.
31. Сметанко О. В. Моделі і методи прийняття рішень в аналізі і аудиті : навч. посіб. / О. В. Сметанко. – К. : Центр навч. літ. 2013. – 456 с.
32. Суворова С. П. Международные стандарты аудита : уч. пособ. / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина. – М. : ИНФРА-М, 2013. – 304 с.
33. Сук Л. К. Фінансовий облік : навч. посіб. / Л. К. Сук, П. Л. Сук. – К. : Центр навч. літ., 2012. – 647 с.
34. Тютюрюков В. Н. Международные стандарты аудита : учеб. / В. Н. Тютюрюков. – М. : Дашков и К, 2013. – 200 с.
35. Хомуляк Т. І. Міжнародні стандарти фінансової звітності: проблеми і перспективи застосування / Т. І. Хомуляк // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2010. – № 1. – С. 212–216.
36. Шара Є. Ю. Фінансовий облік : навч. посіб. / Є. Ю. Шара. – К. : Центр навч. літ., 2012. – 408 с.
37. Штурмина О. С. Международные стандарты учета и финансовой отчетности : уч. пособ. / О. С. Штурмина. – Ульяновск : УлГТУ, 2010. – 247 с.

Наукове видання

**Михайло Романович ЛУЧКО,
Ірина Дмитрівна БЕНЬКО**

**Облік і фінансова
звітність за міжнародними стандартами**

Навчальний посібник

Редактор Інна Буняк
Комп'ютерне верстання Любові Верней
Дизайн обкладинки Марії Одобецької

Підписано до друку 12. 07. 2016 р.
Формат 60x84 ¹/₁₆. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублькаторі.
Умов. друк. арк. 20,1 Облік.-вид. арк. 23,4
Зам. № . Тираж прим.

Видавець та виготовлювач:
Тернопільський національний економічний університет
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців ДК № 3467 від 23.04.2009 р.*

Видавничо-поліграфічний центр «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Бережанська, 2, м. Тернопіль 46004
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua