

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**



**До 50-річчя
Тернопільського національного
економічного університету**

**З. В. Задорожний, В. М. Панасюк,
Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський**

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Навчальний посібник
(2-е видання, перероблене і доповнене)

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України*

**Тернопіль
ТНЕУ
2014**

УДК 657:006.032(075)

ББК 65.052.0

О 17

Автори

З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, В. Ю. Бродовський

Рецензенти: Бондар М. І.

д.е.н., професор, завідувач кафедри обліку підприємницької діяльності, ДВНЗ «Київський національний університет ім. Вадима Гетьмана»

Гуцайлюк З. В.

д. е. н., професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

Кіндрацька Л. М.

д. е. н., професор, завідувач кафедри обліку бюджетних і кредитних установ, ДВНЗ «Київський національний університет ім. Вадима Гетьмана»

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист №124-06/2577 від 25.11.2011р.)*

О 17

Облік і звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник.
2-е видання, виправлене, доповнене – Тернопіль: ТНЕУ, 2014. – 446 с.

ISBN 978-966-654-362-5

Навчальний посібник призначений для студентів економічних спеціальностей усіх рівнів акредитації, слухачів системи підвищення кваліфікації, головних бухгалтерів, фінансових аналітиків та керівників служби контролінгу та аудиту

УДК 657:006.032(075)

ББК 65.052.0

ISBN 978-966-654-362-5

© Задорожний З. В., Панасюк В. М.,
Ковальчук Є. К., Бродовський В. Ю.
© ТНЕУ, 2014

ПЕРЕДМОВА

Глобалізація фінансових ринків та торговельних операцій обумовили необхідність єдиних підходів до фінансової звітності, які знайшли своє відображення у міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). МСФЗ одержують все більшого застосування як у розвинутих країнах, так і в країнах з перехідною економікою. Хоча МСФЗ є обов'язковими для застосування, як правило, лізинговими компаніями та фінансовими закладами, в даний час росте велика кількість підприємств, які добровільно складають фінансову звітність у відповідності до МСФЗ. Не дивлячись на те, що МСФЗ охоплюють лише фінансову звітність, їх застосування і використання вимагає знань і досвіду не лише в сфері бухгалтерського обліку. Сучасний бухгалтер повинен мати широкий кругозір і спектр знань в різних галузях: фінансів, економіки, менеджменту, маркетингу, інформаційних технологій та ін.

Метою навчального посібника є:

- засвоєння основних положень міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та процедур переходу на міжнародні стандарти фінансової звітності;
- комплексне і системне дослідження інформації про обліково-аналітичні об'єкти згідно з МСФЗ;
- освоєння основних облікових категорій, закономірностей їх взаємозв'язків, організації первинного обліку, а саме первинної документації, раціональної організації документообороту, організації синтетичного і аналітичного обліку окремих об'єктів за МСФЗ;
- узагальнення фінансової інформації в єдину систему інформаційного ресурсу для менеджменту з метою отримання інформації для прийняття управлінських рішень.

Навчальний посібник призначений, в першу чергу, для студентів економічних спеціальностей, а також для головних бухгалтерів, фінансових аналітиків, керівників служби контролінгу та внутрішнього аудиту.

Знання отримані з курсу «Облік і звітність за міжнародними стандартами» дозволять сучасним бухгалтерам розширити кругозір і одержати спектр облікових знань про діяльність суб'єктів господарювання у відповідності до міжнародних стандартів.

Головним завданням курсу «Облік і звітність за міжнародними стандартами» є:

➤ формування орієнтаційної основи для наступного засвоєння студентами матеріалу передбаченого робочими програмою та планом вивчення дисципліни «Облік і звітність за міжнародними стандартами»;

➤ передача студентам сучасного стану дисципліни, її методу і змісту, принципів і закономірностей, основних ідей та категорій, узагальнених нею фактів, явищ, подій;

➤ порівняння та аналізі наукових напрямів, теорій та ідей, висновків, що спонукатиме студентів до самостійної роботи з вивчення дисципліни.

В результаті вивчення дисципліни «Облік і звітність за міжнародними стандартами» студенти повинні вміти:

– на основі обліково-аналітичних даних формувати основні форми фінансової звітності;

– здійснювати перерахунок фінансових звітів в умовах гіперінфляції.

В результаті вивчення дисципліни «Облік і звітність за міжнародними стандартами» студенти повинні знати:

- теоретичні основи функціонування МСФЗ, процес розробки МСБО, статус застосування МСБО;

- основи побудови та функціонування обліково-аналітичної системи згідно з МСФЗ в цілому та її складових зокрема;

- порядок складання та подання фінансової, консолідованої, проміжної звітності та звітності за сегментами у відповідності до МСФЗ.

ТЕМА 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ МСБО

1. ПРИЧИНИ СТВОРЕННЯ МСБО

Інтеграційні процеси, як одна із найважливіших причин створення МСБО, знаходять своє відображення, насамперед, у політичній та економічній інтеграції.



Важливо знати!

Причинами політичної інтеграції є:

- нерівномірність темпів розвитку країн Заходу;
- неможливість розв'язання проблем безпеки окремої країни лише її

власними зусиллями.

До причини економічної інтеграції можна віднести:

- розвиток процесів кооперації та спеціалізації на міждержавному рівні;
- посилення еміграційних процесів на міждержавному рівні;
- інтенсивний розвиток зовнішньої торгівлі та усунення торгових бар'єрів;
- формування національних ринків капіталів та рух вільних капіталів із однієї країни в іншу;
- створення міжнародних транснаціональних компаній (корпорацій), що функціонують одночасно в кількох країнах.

2. ІСТОРІЯ РОЗВИТКУ МСБО

29 червня 1973 р. було утворено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (англ. *International Accounting Standard Committee* — IASC). Угоду про його створення підписали професійні організації Австралії,

Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

Запропоновану даним Комітетом систему стандартизації відносять до англо-саксонської традиції фінансового обліку. МСФЗ характеризуються як стандарти, що ґрунтуються на принципах *principles based standards*, на відміну, наприклад, від прийнятої у США системи ГААП, яка визначається як стандарти, що ґрунтуються на правилах *rules based standards*. Це означає, що 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.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) – стандарти, що затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (англ. *International Accounting Standard Board*, скорочено IASB), розташована в Лондоні.



Слід запам'ятати!

Зазвичай, умовно виокремлюють такі етапи розвитку системи міжнародної стандартизації фінансового обліку:

1973р. – 1979р. – випуск загальних стандартів;

1980р. – 1989р. – розробка деталізованих стандартів;

1990р. – 1995р. – зменшення гнучкості стандартів;

1995р. – 1999р. – підготовка базових стандартів згідно з угодою з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO);

З 2000 р. – конвергенція з американською системою стандартизації бухгалтерського обліку US-GAAP та курс на загальне запровадження глобальних стандартів. Від початку розвиток МСФЗ відбувався в тісній взаємодії з європейською інтеграцією;

25 липня 1978р. – Третя директива 78/660/ЄЕС – Річна звітність компаній;

9 жовтня 1978р. – Четверта директива 78/855/ЄЕС – Злиття публічних компаній;

17 грудня 1982р. – Шоста директива 82/891/ЄЕС – Підрозділи публічних компаній;

13 червня 1983р. – Сьома директива 83/349/ЄЕС – Консолідований облік;

10 квітня 1984р. – Восьма директива 84/253/ЄЕС – Персональна відповідальність за проведення обов'язкового аудиту облікових документів.

Головною для фінансового обліку європейських країн є Четверта директива, яка містить 12 розділів, 62 статті.

19 липня 2002р. було прийнято Правила ЄС № 1606/2002 Європейського Парламенту й Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

МСФЗ можуть бути прийняті тільки якщо вони:

✓ не суперечать принципам, викладеним у Четвертій та Шостій Директивах ЄС,

✓ відповідають критеріям ясності, релевантності, надійності і порівняльності, необхідним для фінансової інформації, яка потрібна для прийняття економічних рішень і оцінки управлінської діяльності менеджменту.

Для кожного фінансового року, починаючи з 1 січня 2005 року, компанії, що підпорядковуються законам держави-учасника, повинні готувати їхні консолідовані звіти відповідно до МСБО, прийнятими відповідно до процедури, викладеної в ст.6, якщо на дату закриття Звіту про фінансовий стан їхні цінні папери допущені для торгівлі на регульованому ринку будь-якої держави-учасника.

З 1983р. до 2000 р. членами IASC були всі професійні організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів.

З 2000 року індивідуальне членство було скасовано.

До 2000 року IASC видав 41 Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку (МСБО – англ. International Accounting Standard – IAS).

Крім того, IASC видавав тлумачення (Інтерпретації) МСБО – вони затверджувалися Комітетом з інтерпретацій (англ. Standard Interpretation Committee – SIC). З 1999р. по 2002р. рік було видано 33 SIC.



Важливо знати!

З 2000 року IASC перейменовано на Раду з МСБО – IASB (англ. International Accounting Standard Board). З 2001 року IASB починає розробку стандартів, які називаються Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ – англ. International Financial Reporting Standard – IFRS). Перший стандарт IFRS 1 було затверджено 19 червня 2003 року. Він набув чинності зі звітності за періоди, починаючи з 2004 року. Всі чинні на 2000 р. стандарти IAS зберігають свою чинність та поступово замінюються стандартами IFRS. В широкому розумінні до поняття МСФЗ включаються як власне стандарти з назвою МСФЗ, так і раніше затверджені МСБО.

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

3. СУТНІСТЬ ТА ПРИНЦИПИ МСБО



Слід запам'ятати!

Стандарт бухгалтерського обліку – це нормативний документ, який визначає правила та процедури ведення бухгалтерського обліку і складання звітності. На сьогодні розроблено 41 бухгалтерський стандарт, що дозволяє охопити різні аспекти ведення обліку, при цьому з них діючими є 29 стандартів.

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

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

Розрізняють наступні принципи бухгалтерського обліку:

- господарської одиниці (автономності підприємства);
- безперервності;
- грошового виміру;
- періодичності (облікового періоду);
- послідовності (або принцип постійності);
- історичної собівартості;
- фактичної реалізації;
- відповідності;
- повного розкриття;
- двосторонньої тотожності (двосторонності);
- витрат та вигод;
- суттєвості (матеріальності);
- галузевої практики;
- консерватизму (рис. 1.1)

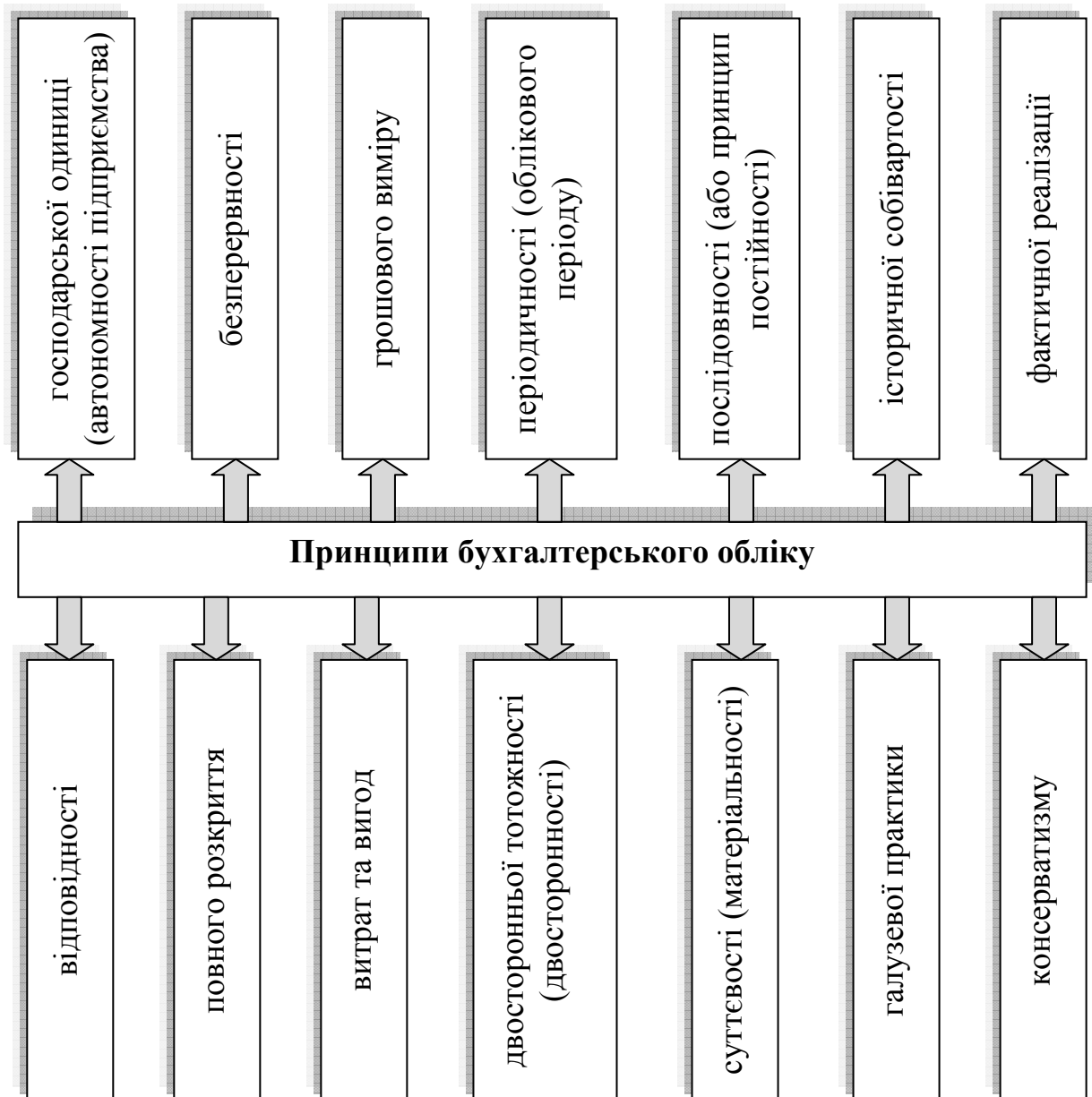


Рис. 1.1. Принципи бухгалтерського обліку



Важливо знати!

Принцип господарської одиниці (автономності підприємства).

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

Принцип безперервності.

Суть даного принципу полягає у тому, що підприємство буде здійснювати свою діяльність протягом певного періоду і його діяльність не буде припинена найближчим часом. Це припущення є основою для відображення статей активів по фактичній собівартості, а не за ринковою вартістю, яка стає визначальною при ліквідації підприємства.

Принцип грошового виміру.

Даний принцип передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, а також забезпечують адекватну оцінку господарської діяльності підприємства.

Принцип періодичності (облікового періоду).

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

Принцип послідовності (або принцип постійності).

При веденні бухгалтерського обліку можуть бути застосовані різні методи обліку. Застосування даного принципу означає, що компанія, обравши певний метод обліку, повинна використовувати його постійно, і тільки в крайніх випадках, коли це неможливо зробити з об'єктивних причин, що склались у реальній практиці, методи ведення обліку можуть бути змінені. Це певною мірою стосується методів нарахування амортизації основних засобів та нематеріальних активів, порядку нарахування зносу малоцінних предметів, створення резервів, методу обліку витрат виробництва, методів оцінки майна тощо.

Принцип історичної собівартості.

Цей принцип визнає пріоритет історичної собівартості над іншими видами оцінки активів, оскільки вона характеризує реальну оцінку засобів, що були витрачені на їхні закупівлю та виробництво. Принцип історичної собівартості, як і принцип безперервності, є одним із фундаментальних принципів бухгалтерського

обліку. Застосування даного принципу передбачає відображення у фінансових документах компанії її активів за ціною придбання (за собівартістю). Таким чином собівартість є основою послідовності в бухгалтерському обліку.

Принцип фактичної реалізації.

Цей принцип застосовується для визначення суми, яка повинна бути визнана як виручка від реалізації продукції. За даним принципом облік доходу здійснюється за допомогою методу нарахування, тобто відразу після відвантаження продукції (надання послуг) та пред'явлення рахунка покупцеві, при цьому моментом реалізації продукції та отримання доходу вважається момент переходу до покупця права власності на товар та ризику, в зв'язку з його доставкою, а не обов'язково момент отримання грошей.

Принцип відповідності.

Згідно з цим принципом, для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно співставити доходи із витратами за даний звітний період. При цьому витрачені кошти не обов'язково розглядаються як витрати звітного періоду в момент сплати грошей, але й можуть відображати момент споживання активів або виникнення зобов'язань з метою отримання доходу.

Процес продажу товарів або надання послуг можна розглядати у двох аспектах: з одного боку – це отримання виручки від реалізації, яка певною мірою відображає зростання нерозподіленого прибутку; з другого боку – це здійснення витрат, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, тому що певна частка активів була використана в процесі діяльності. Для точного визначення чистого ефекту на нерозподілений прибуток від реалізації товарів чи послуг необхідно, щоб витрати та прибуток відповідали однаковому періоду.

Принцип повного розкриття.

Відповідно до цього принципу, фінансові звіти та доповнення до них повинні містити всю релевантну інформацію про фінансовий стан та результати діяльності компанії.

Інформація вважається релевантною, якщо вона може вплинути на оцінку статей звітності або рішення, що приймаються на її основі.

Принцип двосторонньої тотожності (або двосторонності).

Економічні ресурси компанії називаються її активами. Вимоги інших сторін до активів є пасивами компанії, які, у свою чергу, поділяються на:

а) власний капітал, який представляє вимоги власників компанії до підприємства;

б) зобов'язання, які являють собою вимоги зовнішніх кредиторів до підприємства (як короткотермінові, так і довготермінові).

Таким чином, загальні обсяги вимог не повинні перевищувати обсяги активів, тобто: *Активи = Пасиви*. Це рівняння є основним балансовим рівнянням бухгалтерського обліку, воно є суттю принципу двосторонньої тотожності. У розгорнутому вигляді це рівняння має такий вигляд (рис. 1.2):

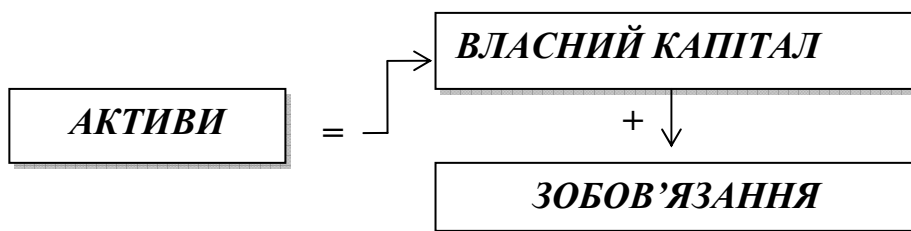


Рис. 1.2. Основне балансове рівняння бухгалтерського обліку

Кожного дня компанії доводиться здійснювати різні господарські операції, які впливають як на її активи, так і на пасиви, тому вони обов'язково знаходять своє відображення у фінансових документах як по активах, так і по пасивах компанії. Тому цей принцип бухгалтерського обліку називається принципом двосторонньої тотожності.

Принцип витрат та вигод.

Даний принцип враховує той факт, що процес збору інформації та складання фінансової звітності пов'язаний із певними витратами. Ці витрати не по-

винні перевищувати вигоду, яку отримують користувачі фінансової звітності. На практиці цей принцип застосовувати досить важко, оскільки не завжди можна реально оцінити вигоду від отриманої інформації.

Принцип суттєвості (або матеріальності).

Цей принцип передбачає, що в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події, господарські операції. Однак, у деяких випадках, коли господарські операції суттєво не впливають на фінансові результати та звітність, дотримання деяких облікових принципів не є обов'язковим.

Принцип галузевої практики.

З урахуванням особливостей певної галузі чи виду діяльності в бухгалтерському обліку можуть здійснюватись певні винятки із загальних правил. Однотипні підприємства мають деякі загальні риси, зокрема, однакову тривалість операційного циклу, потребу щодо готівки чи кредиту, тому за формою їх Звіти про фінансовий стан часто подібні. Проте підприємства різних галузей чи видів діяльності мають різні операційні цикли, потребу в грошах, тому структура Звітів про фінансовий стан підприємств є різною.

Принцип консерватизму.

Цей принцип вимагає уникати недооцінки зобов'язань та витрат, а також оцінки активів і доходів. У зв'язку з цим, потенційні збитки (знецінення активів, можливі зобов'язання) списуються на фінансові результати в момент отримання інформації про їхню можливість, а доходи відображаються в обліку тільки за наявності впевненості в їхньому отриманні. Прикладом практичного застосування цього принципу є правило нижчої оцінки (собівартість або ринкова ціна) запасів та ринкових цінних паперів, створення резерву сумнівних боргів.

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

можливий», в залежності від конкретної ситуації: якщо мова йде про сферу торгівлі, то поняття «потенційно визнаний» означає, що виручка визнається за період, коли були доставлені товари, а поняття «потенційно можливі» означає, що витрати визнаються за період, коли вони можуть виникнути.

4. ОРГАНІЗАЦІЇ, ЩО ЗАЙМАЮТЬСЯ РОЗРОБКОЮ МСБО

Основним органом, який займається питаннями стандартизації обліку, є Рада з МСБО (РМСБО).

Членами РМСБО є професійні бухгалтерські організації, що є членами Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ). Рада з МСБО фінансується професійними бухгалтерськими організаціями, що входять до складу її правління, МФБ, а також за рахунок внесків від багатонаціональних компаній, фінансових установ, бухгалтерських фірм та інших організацій. Структура Ради з МСБО наведена на рисунку 1.3.



Рис. 1.3. Структура Ради з МСБО



Важливо знати!

Основні завдання Ради з МСБО полягають в наступному :

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

5. ПРОЦЕС РОЗРОБКИ МСБО. СТАТУС МСБО ТА ЇХ ЗАСТОСУВАННЯ

У зв'язку з реорганізацією міжнародного обліку і звітності РМСБО перейменувала стандарти з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IAS) на Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS).

Перший Міжнародний стандарт фінансової звітності (МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності») був прийнятий у 2003 р., а введений в дію з 2004 р.

Усі стандарти, які були прийняті до цього часу, зберігають свою колишню назву (МСБО) і будуть поступово змінюватись МСФЗ.

У широкому сенсі Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти та тлумачення, прийняті РМСБО. Вони включають:

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

Склад МСФЗ станом на 1 вересня 2014 р. наведено у таблиці 1.1.



Слід звернути увагу!

Таблиця 1.1

Міжнародні стандарти фінансової звітності

Міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS)	
<u>МСФЗ 1</u>	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності
<u>МСФЗ 2</u>	Платіж на основі акцій
<u>МСФЗ 3</u>	Об'єднання бізнесу
<u>МСФЗ 4</u>	Страхові контракти
<u>МСФЗ 5</u>	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
<u>МСФЗ 6</u>	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин
<u>МСФЗ 7</u>	Фінансові інструменти: розкриття інформації
<u>МСФЗ 8</u>	Операційні сегменти
<u>МСФЗ 9</u>	Фінансові інструменти
<u>МСФЗ 10</u>	Консолідована фінансова звітність
<u>МСФЗ 11</u>	Спільна діяльність
<u>МСФЗ 12</u>	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання
<u>МСФЗ 13</u>	Оцінка справедливої вартості
<u>МСФЗ для МСП</u>	Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств
<u>МСБО 1</u>	Подання фінансової звітності
<u>МСБО 2</u>	Запаси

Продовження табл. 1.1

<u>МСБО 7</u>	Звіт про рух грошових коштів
<u>МСБО 8</u>	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
<u>МСБО 10</u>	Події після звітного періоду
<u>МСБО 11</u>	Будівельні контракти
<u>МСБО 12</u>	Податки на прибуток
<u>МСБО 16</u>	Основні засоби
<u>МСБО 17</u>	Оренда
<u>МСБО 18</u>	Дохід
<u>МСБО 19</u>	Виплати працівникам
<u>МСБО 20</u>	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
<u>МСБО 21</u>	Вплив змін валютних курсів
<u>МСБО 23</u>	Витрати на позики
<u>МСБО 24</u>	Розкриття інформації про зв'язані сторони
<u>МСБО 26</u>	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
<u>МСБО 27</u>	Консолідована та окрема фінансова звітність
<u>МСБО 28</u>	Інвестиції в асоційовані підприємства
<u>МСБО 29</u>	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції
<u>МСБО 31***</u>	Частки у спільних підприємствах
<u>МСБО 32</u>	Фінансові інструменти: подання
<u>МСБО 33</u>	Прибуток на акцію

<u>МСБО 34</u>	Проміжна фінансова звітність
<u>МСБО 36</u>	Зменшення корисності активів
<u>МСБО 37</u>	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
<u>МСБО 38</u>	Нематеріальні активи
<u>МСБО 39 *</u>	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
<u>МСБО 39 **</u>	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
<u>МСБО 40</u>	Інвестиційна нерухомість
<u>МСБО 41</u>	Сільське господарство
Тлумачення Міжнародної фінансової звітності (IFRIC) Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)	
<u>КТМФЗ 1</u>	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях
<u>КТМФЗ 2</u>	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти
<u>КТМФЗ 4</u>	Визначення, чи містить угода оренду
<u>КТМФЗ 5</u>	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію
<u>КТМФЗ 6</u>	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання
<u>КТМФЗ 7</u>	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
<u>КТМФЗ 10</u>	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності
<u>КТМФЗ 12</u>	Послуги за угодами про концесію
<u>КТМФЗ 13</u>	Програми лояльності клієнта

Продовження табл.1. 1

<u>КТМФЗ 14</u>	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія
<u>КТМФЗ 15</u>	Угоди про будівництво об'єктів нерухомості
<u>КТМФЗ 16</u>	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю
<u>КТМФЗ 17</u>	Виплати негрошових активів власникам
<u>КТМФЗ 18</u>	Передачі активів від клієнтів
<u>КТМФЗ 19</u>	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу
<u>ПКТ-7</u>	Введення євро
<u>ПКТ-10</u>	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю
<u>ПКТ-12***</u>	Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення
<u>ПКТ-13***</u>	Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників
<u>ПКТ-15</u>	Операційна оренда: заохочення
<u>ПКТ-25</u>	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів
<u>ПКТ-27</u>	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду
<u>ПКТ-29</u>	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації
<u>ПКТ-31</u>	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами
<u>ПКТ-32</u>	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

* Для підприємств, які застосовують Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності, не раніше 1 січня 2015 року (дострокове застосування дозволяється).

** Для підприємств, які не застосовують Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти» до набрання ним чинності.

*** Втратили чинність для складання фінансової звітності за МСФЗ за звітні періоди, починаючи із 1 січня 2013 року.

Процес розробки МСБО містить шість типових стадій, які представлені на рис. 1.4.



Рис. 1.4. Послідовність розробки МСБО

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

6. ОСОБЛИВОСТІ ЗАСТОСУВАННЯ ТА ПРОЦЕДУРА ПЕРЕХОДУ ДО МСБО



Слід звернути увагу!

Існують вагомі причини, що поступово штовхають до переходу на єдині стандарти обліку. По-перше, для уникнення облікового хаосу, коли одне підприємство формує звітність за деякими національними та міжнародними вимогами, що в свою чергу може збити з пантелику інвесторів, кредиторів та інших користувачів інформації. По-друге, одразу виникають переваги для ринків капіталу, що надасть можливість швидше реагувати на коливання чи зміни в

інформації. І, по-третє, це допомога бухгалтерам у формуванні швидкої, правдивої, достовірної інформації.



Важливо знати!

Основні переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами :

- ❖ чітко визначає майновий стан власників підприємства;
- ❖ облік здійснюється не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, він дозволяє контролювати виконання підприємством зобов'язань, наявність і рух майна, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів;
- ❖ дозволяє здійснювати ефективний фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;
- ❖ дає можливість реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;
- ❖ фінансова звітність, яка підготовлена за МСБО, є доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів;
- ❖ можливість порівнювати себе з конкурентами та компаніями, які випускають подібну продукцію, надає додаткові переваги. Компанії зрозуміють, що з їх власної фінансової звітності можна отримати додаткову інформацію, на основі якої видно, чим ця звітність відрізняється від інших. Можна буде виділити корисну інформацію зі співставлення власних даних з даними обліку конкурентів в інших країнах. Ця інформація буде вагомою допомогою при прийнятті управлінських рішень;
- ❖ простежується стійка тенденція щодо збільшення кількості підприємств, що займаються міжнародним бізнесом;
- ❖ вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а також перехід до західної практики ведення бухгалтерського обліку;

- ❖ потреба в значних іноземних інвестиціях;
- ❖ поступова інтеграція в європейський економічний простір;
- ❖ можливість одержати кредити у іноземному банку;
- ❖ можливість одержання постачальників-іноземців;
- ❖ функціонувати, як транснаціональна компанія;
- ❖ можливість одержання кредитного рейтингу від спеціального агентства;
- ❖ доступність інформації та прозорість суб'єктів ринку;
- ❖ вдосконалюється контроль з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю організацій;
- ❖ можливість порівнювати компанії одна з одною.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами дійсно є і вони незаперечні для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна розцінювати як інструмент глобалізації економіки і світових господарських механізмів.



Важливо знати!

Основні передумови необхідності переходу на МСБО:

- ✓ широкомасштабні економічні реформи, що привели до формування нової економічної системи, основу якої складають ринкові відносини;
- ✓ масова приватизація майна сприяла створенню значного приватного сектору економіки;
- ✓ розширення як вертикальних, так і горизонтальних, господарських зв'язків привело до активізації самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що повно та вірогідно відображає усі економічні процеси;
- ✓ активізація ролі грошей призвела до збільшення потреби на кредитні кошти, для отримання яких банки вимагають від суб'єктів господарювання надання фінансових документів, які дали б змогу провести фінансовий аналіз їх платоспроможності;

- ✓ простежується стійка тенденція щодо збільшення кількості підприємств, які займаються міжнародним бізнесом;
- ✓ вихід українських підприємств на міжнародні фінансові ринки вимагає надання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, а відтак, і адаптації вітчизняної практики ведення бухгалтерського обліку;
- ✓ потреба в значних іноземних капіталах; поступова інтеграція у європейський економічний простір.

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



Слід звернути увагу!

Міжнародні стандарти широко використовуються у всьому світі. Можна виділити декілька рівнів їх використання:

- застосування МСФЗ в якості національних стандартів (наприклад, у таких країнах, як Кіпр, Кувейт, Латвія, Мальта, Пакистан, Таїланд та Хорватія);
- національні організації з розробки стандартів фінансової звітності використовують МСФЗ як орієнтир для розробки власних стандартів (більшість розвинутих країн та постійно зростаюча кількість країн, що розвиваються, і країн з перехідною економікою, наприклад, Бразилія, Індія, Ірландія, Литва, Мавританія, Мексика, Нідерланди, Норвегія, Португалія, Сінгапур, Словенія, Греція, Франція, Швейцарія тощо);
- фондові біржі і регулюючі органи, які зобов'язують або дозволяють компаніям надавати консолідовану звітність відповідно до МСФЗ (серед них практично всі провідні біржі світу: Нью-йоркська фондова біржа, NASDAQ, Лондонська, Токійська і Франкфуртська біржі - всього близько 70 фондових бірж із 50 країн світу);

- наднаціональні організації, наприклад, Європейський Союз, який заявив про введення МСФЗ з 2005 року для компаній, акції яких котируються на міжнародних фондових ринках; деякі організації використовують МСФЗ при складанні власної звітності (Міжнародна організація комісій з цінних паперів, Міжнародний Олімпійський комітет, ОЕСР та багато інших);

- багато фінансових інститутів (Європейський банк реконструкції і розвитку, МФБ, Світовий банк) вже зараз здійснюють кредитування тільки при наданні звітності, складеної відповідно до МСФЗ, вимагаючи: представляти ЄБРР посвідчену аудитором річну фінансову звітність, підготовлену відповідно до МСФЗ; підтримувати певний рівень фінансових коефіцієнтів, розрахованих з використанням даних МСФЗ; забезпечувати адекватну роботу систем обліку витрат, бухгалтерського обліку і управління інформацією, що достовірно і точно відображає фінансовий стан компанії і результати її діяльності.

У більшості країн Євразії реформування систем бухгалтерського обліку починалося повільно і провадилося не завжди прагматично та логічно. Наприклад, у Киргизії нові національні стандарти розроблялися поетапно, включаючи дослідження декількох варіантів їхніх принципів. Цей процес розпочався з прийняття спрощеного варіанту стандартів, що використовувалися в сфері планової економіки, які згодом замінили на національні стандартами на базі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Після прийняття цих стандартів набув чинності Закон про бухгалтерський облік. Але країні не вистачає нових стандартів, що розширяють практику розкриття інформації, доступність та прозорість звітності.

У Вірменії та Грузії Міжнародні стандарти фінансової звітності прийнято повністю і бухгалтерський облік розвивається на основі саморегулювання. Від компаній на законодавчому рівні вимагається надання фінансових звітів відповідно до міжнародних принципів бухгалтерського обліку.

Інші країни Євразії прийняли національні стандарти бухгалтерського обліку на основі Міжнародних стандартів фінансової звітності або модифікували на їх основі свої стандарти бухгалтерського обліку. Регулювання останнього, як правило, здійснює держава в особі міністерства фінансів. На думку експертів, у більшості країн процес сертифікації бухгалтерів значно відрізняється від вимог Міжнародної федерації бухгалтерів, а фінансова звітність за методологією - від податкової звітності.

На практиці деякі підприємства країн Євразії і раніше здійснювали звітність згідно з Міжнародними стандартами фінансової звітності, але в багатьох випадках перехід акціонерних товариств на нові стандарти розпочався лише з 2000 року. За традицією, підприємства звітували винятково перед державою, зокрема перед податковою адміністрацією. У деяких країнах Євразії міністерства фінансів, як і раніше, вимагають від компаній звітність за традиційною формою, що змушує їх вести фактично систему подвійного бухгалтерського обліку.

В даний час більшість країн або безпосередньо застосовують МСБО, або їхні національні стандарти ґрунтуються на МСБО (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Застосування МСБО в різних країнах

№ з/п	Особливості застосування МСБО та їх узгодження з національними стандартами	Країни
1	2	3
1.	МСБО використовуються як національні стандарти з додатковими поясненнями	Хорватія, Латвія, Вірменія, Грузія, Киргизстан
2.	МСБО використовуються як національні стандарти, але останні розробляються для об'єктів, що не охоплені МСБО	Нова Гвінея, Малайзія
3.	МСБО використовуються як національні стандарти, але в деяких випадках можуть бути модифіковані для місцевих умов	Польща, Таїланд

1	2	3
4.	Національні стандарти розробляються окремо, але базуються на відповідних МСБО	Словенія, Китай, Болгарія, Молдова
5.	Національні стандарти розробляються окремо, але базуються на аналогічних МСБО в більшості випадків. Немає посилання на МСБО в національних стандартах, які можуть забезпечувати більший або менший вибір, ніж МСБО	Україна
6.	Національні стандарти розробляються окремо	Австрія, Німеччина, США, Росія

При аналізі МСФЗ слід зазначити, що це гнучка, мобільна система, яка має позитивний вплив на якісні принципи українського обліку і у вдосконаленні національного бухгалтерського обліку та фінансової звітності й інтеграції держави у світове співтовариство.

Міжнародний бухгалтерський облік, на відміну від українського, протягом багатьох років обслуговував іншу господарську систему, а саме ринкову. Відомо, що в ринковій економіці діяльність підприємств спрямована на отримання прибутку та збагачення власників підприємств, тому і ведення бухгалтерського обліку здійснюється, насамперед, в інтересах власників підприємств

Інтеграція України з країнами-членами ЄС неможлива без внутрішньо економічної діяльності, підвищення конкурентоспроможності товарів і послуг підприємств.

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

В 1999 році було прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься наступне положення:

«Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам». У 2007 році Кабінетом міністрів було затверджено стратегію застосування МСФЗ (розпорядження від 24.10.2007р. № 911). Одним з головних напрямків там було визначено «законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема з 2010 року обов'язкове складення фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності згідно з міжнародними стандартами підприємствами-емітентами, цінні папери яких перебувають у лістингу організаторів торгівлі на фондовому ринку, банками і страховиками, за власним рішенням іншими емітентами цінних паперів і фінансовими установами».

У 2010 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі (Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.06.2010р. № 981). В цьому порядку вказано наступне: «Публічні акціонерні товариства додатково розкривають інформацію про свою діяльність на основі Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку». Цей Порядок набув чинності з 01.01.2011 р. (табл. 1.3).

З 01.01.2012р. набрали чинності зміни до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 року №419, відповідно до яких Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність складаються за міжнародними стандартами фінансової звітності публічними акціонерними товариствами, банками, страховиками починаючи з 1 січня 2012 року, а також підприємствами, які провадять господарську діяльність за такими видами:

✓ надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), а також недержавне пенсійне забезпечення (група 65.3 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2013 року;

✓ допоміжна діяльність у сферах фінансових послуг і страхування (група 66 КВЕД ДК 009:2010) - починаючи з 1 січня 2014 року.

Таблиця 1.3

**Використання МСФЗ для підприємств, що перебувають у лістингу
в різних країнах світу**

Рівні застосування МСФЗ	Країни			
1	2			
I. МСФЗ не дозволяється застосовувати місцевими підприємствами	Аргентина Азербайджан Бангладеш Бенін Буркіна Фасо В'єтнам Індія	Індонезія Іран Канада Китай Колумбія Куба Малі	Малайзія Нігерія Сербія Сирія США	Тайвань Таїланд Того Туніс Узбекистан Японія
II. МСФЗ дозволяється для місцевих підприємств	Аруба Бермудські о-ви Болівія Гібралтар Замбія	Зімбабве Кайманові о-ви Лаос Лесото Мальдівські о-ви	Марокко Мексика Мозамбік Парагвай Сальвадор	Туреччина Уганда Швейцарія Швеція Шрі-Ланка
III. МСФЗ вимагають для певної категорії місцевих підприємств	Білорусія Ізраїль Росія			
IV. Відсутні фондові біржі	Албанія Гуам	Ємен Самоа		

1	2			
<p>V. МСФЗ вимагають для всіх місцевих під- приємств</p>	<p>Австралія Австрія Багамські о-ви Барбадос Бахрейн Бельгія Боснія та Герцоговина Болгарія Бразилія з 2010 р. Великобрита- нія Венесуела Вірменія Гаїті Гватемала</p>	<p>Гондурас Гонконг Греція Грузія Домінікан- ська Республіка Еквадор Естонія Єгипет Ірландія Іспанія Італія Йорданія Казахстан Кенія Киргизія Кенія Коста Ріка</p>	<p>Кувейт Латвія Литва Люксем- бург Македонія Намібія Нідерланди Німеччина Непал Нова Зеландія Норвегія ОАЕ Панама Перу Польща Португалія</p>	<p>Пд Африка Румунія Сербія Словаччина Таджикистан Танзанія Тринідад і То- баго Україна Фіджі Фінляндія Франція Чеська Республіка Чілі Ямайка</p>

В Україні 19 липня 2013 року затверджено 2 Національних положення (стандарти) бухгалтерського обліку та 29 Положень (стандартів) бухгалтерського обліку. П(С)БО – нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Міжнародні стандарти не тільки узагальнюють накопичений досвід різних країн, але й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності (табл. 1.4).

Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку

НП(С)БО 1	<u>«Загальні вимоги до фінансової звітності»</u>
НП(С)БО 2	<u>«Консолідована фінансова звітність»</u>
П(С)БО 6	<u>«Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»</u>
П(С)БО 7	<u>«Основні засоби»</u>
П(С)БО 8	<u>«Нематеріальні активи»</u>
П(С)БО 9	<u>«Запаси»</u>
П(С)БО 10	<u>«Дебіторська заборгованість»</u>
П(С)БО 11	<u>«Зобов'язання»</u>
П(С)БО 12	<u>«Фінансові інвестиції»</u>
П(С)БО 13	<u>«Фінансові інструменти»</u>
П(С)БО 14	<u>«Оренда»</u>
П(С)БО 15	<u>«Дохід»</u>
П(С)БО 16	<u>«Витрати»</u>
П(С)БО 17	<u>«Податок на прибуток»</u>
П(С)БО 18	<u>«Будівельні контракти»</u>
П(С)БО 19	<u>«Об'єднання підприємств»</u>
П(С)БО 20	<u>«Вплив змін валютних курсів»</u>
П(С)БО 21	<u>«Вплив інфляції»</u>
П(С)БО 22	<u>«Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»</u>
П(С)БО 23	<u>«Прибуток на акцію»</u>
П(С)БО 24	<u>«Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва»</u>
П(С)БО 25	<u>«Виплати працівникам»</u>
П(С)БО 26	<u>«Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»</u>
П(С)БО 27	<u>«Зменшення корисності активів»</u>
П(С)БО 28	<u>«Фінансова звітність за сегментами»</u>
П(С)БО 29	<u>«Біологічні активи»</u>
П(С)БО 30	<u>«Фінансові витрати»</u>
П(С)БО 31	<u>«Інвестиційна нерухомість»</u>
П(С)БО 32	<u>«Витрати на розвідку запасів корисних копалин»</u>
П(С)БО 33	<u>«Платіж на основі акцій»</u>
П(С)БО 34	<u>«Податкові різниці»</u>
П(С)БО 35	<u>Примітки до річної фінансової звітності</u>

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

7. ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ П(С)БО ТА МСБО

Останнім часом для українських підприємств усе більшої актуальності набуває трансформація фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. Тому однією з найважливіших проблем є трансформація витрат підприємства. Їх відображення в обліку та звітності за національними та міжнародними стандартами є неоднозначним та суперечливим: П(С)БО і МСФЗ – це стандарти одного порядку, але різних рівнів. Звіту без обліку не буває, і завдання Стандартів – спрямовувати і регулювати бухгалтерський облік так, щоб на базі отриманих таким чином даних надати користувачам достовірну, повну та неупереджену інформацію у належно оформлених фінансових звітах .



Важливо знати!

Відмінності міжнародних та національних стандартів бухгалтерського обліку

✓ Відмінність між МСБО і П(С)БО полягає в скороченій формі П(С)БО. Тобто при складанні національних стандартів деякі аспекти були не повністю

розкриті та відсутні пояснення до них, що нерідко призводить до помилкової інтерпретації окремих положень.

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

✓ У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат підприємства. Поняття витрат розкривається в окремих положеннях МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 18 «Дохід», МСБО 23 «Витрати на позики», МСБО 38 «Нематеріальні активи» та ін. В Україні методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про витрати підприємства та розкриття такої інформації у фінансовій звітності регулює П(С)БО 16 «Витрати», НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (в частині визначення терміну) та деякі інші.

✓ Визначення витрат надається в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», згідно з цим стандартом витрати – це зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками). Визначення за П(С)БО та МСБО мають майже однаковий зміст, але поняття витрат, представлене в національних стандартах, є більш деталізованим. Крім того, за МСБО до витрат належать збитки від інших операцій (продажу основних засобів) та подій (стихійного лиха), а також нереалізований збиток (наприклад, збиток від курсових різниць).

✓ За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками за конкретними статтями доходів, що припускає одночасне визнання прибутків та витрат, що виникають безпосередньо і

спільно від одних і тих же операцій або інших подій. Згідно з П(С)БО 16 витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди.

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

✓ Визначається жорсткою регламентацією форм фінансової звітності в Україні й практичної відсутності умов для застосування принципу «істотності».

✓ Відсутності в Україні окремих стандартів, адекватних МСБО (зокрема, МСБО 8, 20, 26, 28, 31, 34).

✓ Відрізняється жорсткою регламентацією дій бухгалтера: в українському бухгалтерському обліку є єдиний план рахунків, який є обов'язковим для застосування всіма суб'єктами господарської діяльності.

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

Окрім того, П(С)БО містять деякі концептуальні відмінності від МСБО, які наведено в табл. 1.4.

Концептуальні відмінності між П(С)БО та МСБО

Принципи та припущення	МСБО	П(С)БО
1	2	3
Безперервність	Припускається, що в підприємства немає ні наміру, ні необхідності припиняти або істотно скорочувати свою діяльність у недалекому майбутньому	Не всі підприємства реально використовують принцип безперервності при підготовці фінансових звітів: частина з них – на межі банкрутства, інші не можуть гарантувати стабільності діяльності підприємства в майбутньому. Крім того, негативна фінансова картина свідомо створюється через «особливості» оподаткування
Метод нарахування	Доходи (витрати) підприємства відносяться на той період, у якому вони були фактично отримані (понесені)	Доходи та витрати підприємства не завжди відносяться на ті періоди, у яких вони реально мали місце. Наприклад, П(С)БО не дозволяє оцінювати витрати, не підтверджені документально, незважаючи на те, що економічні вигоди, пов'язані з такими витратами, було вже отримано
Стабільність облікової політики	Облікова політика підприємства не зазнає будь-яких змін без явної необхідності	Звітність ведеться відповідно до чинних законодавчих положень та норм, які перманентно змінюються
Суттєвість	У звітність включаються тільки ті облікові позиції, які можуть вплинути на прийняття рішень	Перелік статей звітності визначається Міністерством фінансів України. Процедури обліку деяких несуттєвих елементів є складними та обтяжливими для системи бухгалтерського обліку
Перевага сутності над формою	Результати операцій та угод відображаються відповідно до реального стану речей	Відображення операцій та угод підпорядковується нормативним вимогам, таким чином, форма переважає над змістом

Продовження табл. 1.4

1	2	3
Обачність (консервативність)	Вживаються всі необхідні заходи для зняття невизначеності, щоб уникнути завищення активів чи доходів або заниження зобов'язань та витрат	Принцип обачності використовується не завжди. Наприклад, принцип оцінки за найменшою із собівартості або ринкової вартості дуже рідко використовується у вітчизняній практиці
Вимога суворого дотримання стандартів	Дають можливість керівництву підприємства відступати від вимог МСФЗ, якщо застосування окремих позицій МСФЗ є недоречним.	Не дають підприємствам такої можливості.
Концептуальна основа	У Концептуальній основі МСФЗ наведено два основоположні припущення безперервності та нарахування і відповідності доходів і витрат.	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». Наказом МФУ від 7 лютого 2013 року №73 затверджене Національне П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», яке було зареєстровано в Міністерстві юстиції України 28.02.2013р. за №336/22868.
Зміст щодо складу і змісту фінансових звітів	Питанням подання фінансових звітів, розглянуто МСБО 1 «Подання фінансових звітів».	Питанням подання фінансових звітів присвячено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності».
Форми фінансових звітів	МСБО 1 не визначає жорсткого порядку чи формату, у якому треба подавати статті у фінансових звітах.	НП(С)БО 1 встановлюють форми фінансових звітів і Приміток до річного фінансового звіту для українських підприємств. Введення будь-яких «імпровізованих» статей підприємством неможливо, окрім тих, які передбачені відповідним стандартом.

1	2	3
Проміжна фінансова звітність	МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» передбачає надання проміжної фінансової звітності у складі повного комплексу фінансових звітів (як передбачено МСБО 1, або комплект стислих фінансових звітів (за МСБО 34) за період, який є меншим, ніж звітний період. МСФЗ заохочує компанії, чії цінні папери знаходяться у вільному обігу, до надання проміжної фінансової звітності.	У національних П(С)БО відсутній окремий стандарт для проміжної звітності, її склад визначено НП(С)БО 1.
Зміст Приміток до фінансових звітів	Згідно з МСБО 1 у Примітках слід подавати інформацію про основу складання фінансових звітів і про конкретні облікові політики, застосовані підприємством. Крім того, за МСБО 1 у Примітках слід наводити інформацію, яку не наводять у Примітках до річного фінансового звіту (форма №5), зокрема: 1) про непередбачені зобов'язання та невизнані контрактні зобов'язання; 2) про суму дивідендів, запропонованих або оголошених до затвердження фінансових звітів, але не визнаних як виплата акціонерам;	У кожному П(С)БО міститься розділ «Розкриття інформації», у якому наводяться показники та інша інформація, яку слід розкривати у річному фінансовому звіті. Якщо проаналізувати зміст вказаного розділу кожного П(С)БО, то можна зробити висновок про відсутність значних відмінностей між складом інформації для розкриття за МСФЗ та П(С)БО. Але практика свідчить, що основні користувачі фінансової звітності (органи статистики, міністерства, ДКЦПФР) не цікавляться цією інформацією, тому підприємства її не розкривають. У цьому випадку доцільніше говорити не про відмінності у вимогах МСФЗ та П(С)БО, а про відмінності у практиці їх застосування.

1	2	3
	<p>3) про суму кумулятивних дивідендів за привілейованими акціями;</p> <p>4) не фінансову інформацію (про цілі та політику управління фінансовими ризиками).</p> <p>Згідно з МСБО 1 необхідно розкривати порівняльну інформацію щодо числових показників за попередній період. Формою №5 наведення порівняльних даних не передбачено.</p>	

Разом з тим, усі національні стандарти базуються на МСБО та не суперечать їх положенням. Ідентифікація особливостей національних та міжнародних стандартів наведена у наступній порівняльній таблиці (табл. 1.5).

Таблиця 1.5

Порівняльна таблиця П(С)БО та МСБО

П(С)БО	МСБО, МСФЗ
1	2
НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», МСФЗ «Перше застосування МСФЗ»
	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»
	МСБО 7 «Звіти про рух грошових коштів»
	МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ «Перше застосування МСФЗ»
П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»	МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», МСБО 10 «Події після дати Звіту про фінансовий стан»
П(С)БО 7 «Основні засоби»	МСБО 16 «Основні засоби»

1	2
П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»	МСБО 38 «Нематеріальні активи»
П(С)БО 9 «Запаси»	МСБО 2 «Запаси»
П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»	МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
П(С)БО 11 «Зобов'язання»	МСБО 37 «Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи»
П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції»	МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства», МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»
П(С)БО 13 «Фінансові інструменти»	МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації»
П(С)БО 14 «Оренда»	МСБО 17 «Оренда»
П(С)БО 15 «Дохід»	МСБО 18 «Дохід», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»
П(С)БО 16 «Витрати»	-
П(С)БО 17 «Податок на прибуток»	МСБО 12 «Податки на прибуток»
П(С)БО 18 «Будівельні контракти»	МСБО 11 «Будівельні контракти»
П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств»	МСБО 22 «Об'єднання підприємств», МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»
П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність»	МСБО 27 «Консолідовані та окремі фінансові звіти»
П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	МСБО 21 «Вплив валютних курсів»
П(С)БО 22 «Вплив інфляції»	МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»
П(С)БО 23 «Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін»	МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін»
П(С)БО 24 «Прибуток на акцію»	МСБО 33 «Прибуток на акцію»

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

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

ТЕМА 2 ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1. ЗАГАЛЬНІ ВИМОГИ ДО СКЛАДАННЯ ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

1.1. Призначення та склад фінансової звітності

Загальні вимоги до фінансової звітності визначають МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», згідно з якими метою складання фінансових звітів є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності й рух грошових потоків компаній для широкого кола користувачів. Підприємство повинно використовувати МСБО 1 при підготовці та поданні фінансової звітності відповідно до МСФЗ.

Фінансова звітність, складена відповідно до МСБО 1, є звітністю загального призначення, тобто вона задовольняє загальні інформаційні потреби користувачів. Водночас такі фінансові звіти не здатні забезпечити окремих користувачів усією інформацією, потрібною їм для прийняття певних рішень.

В цілому можна виділити наступні групи користувачів фінансовою звітністю:

1) власники – це ті, хто утримують інструменти, класифіковані як, власне, капітал:

а) інвестори, які вкладають свій капітал у підприємство;

б) акціонери, зацікавлені в інформації, яка дозволяє їм оцінити здатність компанії виплачувати дивіденди;

2) працівники, які зацікавлені в інформації щодо стабільності та прибутковості діяльності своїх роботодавців, а також в інформації, яка дозволяє оцінити здатність їх компанії забезпечити належну оплату праці, пенсію і працевлаштування;

3) кредитори цікавляться інформацією, яка дозволяє їм визначити, чи будуть повернені вчасно кредит і відсотки по ньому;

4) постачальники й інші торгові кредитори, яких цікавить інформація, що дасть їм можливість визначити, чи буде погашена у визначений термін заборгованість перед ними;

5) покупці, яких цікавить інформація про стабільність компанії, особливо, коли вони укладають з нею довгострокові контракти чи залежать від неї;

6) державні органи влади зацікавлені в розподілі ресурсів, а значить і в діяльності компаній;

7) громадськість, представників якої цікавить інформація щодо тенденцій і останніх змін в благоустрої компанії та діапазоні її діяльності, насамперед, у рамках проблем: зайнятості, екології, охорони здоров'я; тобто дану категорію користувачів може цікавити не обов'язково фінансова інформація.



Важливо знати!

Відповідно до МСБО 1, основними складовими фінансової звітності підприємства є:

- Звіт про фінансовий стан на кінець періоду, у якому міститься інформація про фінансове становище підприємства за певний період;
- Звіт про сукупні доходи за період, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період;
- Звіт про зміни у власному капіталі, що містить інформацію про зміни у власному капіталі протягом звітного періоду;
- Звіт про рух грошових коштів;
- Звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього періоду (при перекласифікації активів, при ретроспективному застосуванні облікової політики);
- Примітки до звітності.



Слід запам'ятати!

Основними елементами фінансової звітності за МСФЗ є:

1) активи – ресурси, контрольовані установою внаслідок минулих подій, використання яких у майбутньому приведе до одержання економічних вигод;

2) зобов'язання – заборгованість підприємства внаслідок минулих подій, яка, як очікується, призведе до зменшення економічних вигод;

3) власне капітал – залишкова частка в активах компанії після вирахування зобов'язань;

4) доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження або збільшення вартості активів, за винятком внесків до статутного капіталу підприємства;

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

6) грошові потоки.

1.2. Загальні вимоги до подання інформації у фінансових звітах

Відповідно до МСБО 1 та МСФЗ 1 головною вимогою до подання інформації у фінансових звітах є правдиве відображення фінансового становища, фінансових результатів та потоків грошових коштів підприємства.



Важливо знати!

Міжнародні стандарт передбачають поділ принципів складання фінансової звітності на 2 групи:

1) основні припущення;

2) якісні характеристики фінансової звітності (рис.2.1).

Основні припущення складаються із двох базових принципів – обліку за методом нарахування та безперервності діяльності підприємства.

Принцип нарахування свідчить про те, що результати операцій та минулих подій визнаються, коли вони здійснюються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і відображаються в бухгалтерських реєстрах та наводяться у фінансових звітах тих періодів, до яких відносяться. Фінансові звіти, складені згідно з принципом нарахування, інформують користувачів не тільки про минулі операції, які містили виплату або отримання грошових коштів, але і про зобов'язання виплатити грошові кошти в

майбутньому і про ресурси, які представлені грошовими коштами, які буде одержано у майбутньому. Тобто, усі підприємства повинні складати звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування.



Рис. 2.1. Принципи складання фінансової звітності за МСФЗ

Також, згідно з МСБО 1, фінансові звіти складаються, виходячи з припущення, що підприємство є *безперервно діючим* і залишатиметься таким у майбутньому. Таким чином припускається, що підприємство не має ні наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво звужувати масштаби своєї діяльності. При цьому активи підприємства відображаються за первісною вартістю без урахування ліквідаційних витрат. Якщо ж у підприємства виникає потреба у скороченні масштабів діяльності або необхідності ліквідації, фінансові звіти можуть складатися з дотриманням іншого принципу, в такому випадку має розкриватися даний застосований принцип.

Крім вказаних принципів, МСФЗ виділяють чотири основні якісні характеристики: зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність.

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

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

Інформація є доречною, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінці ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, або ж вона допомагає їм підтвердити чи виправити їхні минулі оцінки.

Більш детально доречність інформації розкривається через додаткову характеристику – **суттєвість**. Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Також до додаткових характеристик відноситься **своєчасність** (відповідно до МСБО 1, фінансові звіти підприємство повинно надавати протягом 6 місяців з дати Звіту про фінансовий стан, конкретні терміни подання звітності встановлюються законодавством).

Достовірність інформації є свідченням того, що вона вільна від суттєвих помилок та упередженості, й користувачі зможуть покластися на неї у тій мірі, у якій вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ. У свою чергу, достовірність інформації розкривається за допомогою наступних додаткових характеристик: повноти, нейтральності, обачності, превалювання сутності потребам користувачів під час прийняття рішень.

Принцип повноти – інформація у фінансових звітах має бути повною в межах суттєвості та витрат, пов'язаних із їх отриманням. У результаті упущень інформація може бути хибною, а значить недостовірною.

Нейтральність інформації – відсутність в інформації упередженості.

Обачність – активи або доходи не повинні бути завищені, а зобов'язання або витрати – занижені.

Превалювання сутності над формою – облік і розкриття операцій та інших подій повинен здійснюватись відповідно до їхньої економічної сутності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми.

Зіставність – користувачі повинні мати змогу порівнювати фінансові звіти різних підприємств, а також за різні проміжки часу (періоду). Це необхідно для оцінки їхнього фінансового стану та тенденцій змін у результатах діяльності.



Слід звернути увагу!

Для належного розуміння інформації у фінансовому звіті повинна міститись:

- 1) назва або код звітуючого підприємства;
- 2) період, який охоплює даний фінансовий звіт (для Звіту про фінансовий стан – дату);
- 3) дату кінця звітного періоду;
- 4) валюту подання;
- 5) рівень точності, що має місце у фінансових звітах;
- 6) адреса і правова форма підприємства;
- 7) опис характеру операцій і основні види діяльності;
- 8) рівень округлення, який використовують при поданні сум у фінансовій звітності.

1.3. Порядок подання фінансових звітів

Фінансові звіти можуть подаватися окремо (рис. 2.2):



Рис. 2.2. Структура фінансової звітності корпорації

або разом з іншою інформацією (рис. 2.3):



Рис. 2.3. Структура річного фінансового звіту корпорації



Важливо знати!

Виділяють наступні вимоги до подання фінансових звітів:

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

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

1.4. Поняття первинної звітності за МСФЗ



Слід запам'ятати!

Первинна звітність за МСФЗ – це перша річна звітність, у якій підприємство використовує МСФЗ і чітко та беззаперечно вказує на відповідність звітності МСФЗ.

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

МСФЗ 1 не застосовується у разі, якщо підприємство:

а) припиняє подавати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність згідно з П(С)БО, попередньо подавши її за 2011 рік, а також склавши фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за цей самий період за МСФЗ, яка має містити чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ;

б) подало фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2011 рік згідно з національними вимогами і ця фінансова звітність та консолідована фінансова звітність містила чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ,

в) подавало фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за 2011 рік та попередні роки власникам або іншим користувачам, яка містила чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори висловили умовно-позитивну думку стосовно такої звітності в своєму аудиторському звіті (висновку).

У разі, якщо дата переходу на МСФЗ 1 січня 2012 року:

- ✓ у фінансовій звітності за звітні періоди 2012 року не наводиться порівняльна інформація за 2011 рік (крім Звіту про фінансовий стан);
- ✓ складається Звіт про фінансовий стан станом на 01.01.2012р. за вимогами МСФЗ;
- ✓ для складання попередньої фінансової звітності та попередньої консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2012 рік і першої фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ за 2013 рік застосовуються МСФЗ, що будуть чинні на 31.12.2013р., з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1;
- ✓ перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2013 рік має містити інформацію в Звіті про фінансовий стан станом на 01.01.2012р., 31.12.2012р., 31.12.2013р., та Звіти про фінансові результати, Звіти про рух грошових коштів, Звіти про зміни у власному капіталі за 2012 і 2013 роки, відповідні Примітки, в тому числі порівняльну інформацію.

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

Підприємство розкриває інформацію про вплив переходу на МСФЗ на його фінансовий стан, фінансовий результат (сукупні доходи) і грошові потоки, як того вимагає МСФЗ 1.

1.5. Процедури переходу на МСФЗ



Слід звернути увагу!

Фінансова звітність, підготовлена відповідно до МСФЗ 1, називається першою фінансовою звітністю за певний рік, деяка інформація у ній повинна бути представлена фактично за 2-3 роки. Перша звітність за МСФЗ, як і уся звітність за цими стандартами, повинна містити порівняльні дані, як мінімум, за один рік. Крім того, МСФЗ 1 вимагає подання даних про корегування капіталу і чистого прибутку – для приведення їх у відповідність до вимог МСФЗ, що, у свою чергу, визначає необхідність вивірки капіталу, в тому числі на дату переходу на МСФЗ.

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



Важливо знати!

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

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

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

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

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

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

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

У багатьох аспектах обліку ретроспективне застосування МСФЗ вимагатиме значних витрат, що є недоцільним і непрактичним. Тому згідно з МСФЗ

1, має місце звільнення від вимог МСФЗ при ретроспективному застосуванні. Такі звільнення є добровільними, компанія може змінити свої облікові політики ретроспективно у певних ділянках обліку, якщо вона вважає це доцільним. Зокрема, це стосується:

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

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

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



Важливо знати!

Слід звернути увагу на те, що подання початкового Звіту про фінансовий стан в першій фінансовій звітності не вимагається. Але для того, щоб правильно скласти звітність за звітний рік (включаючи порівняльну інформацію), необхідно його підготувати.



Слід звернути увагу!

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

1. Ведення паралельного обліку (конверсія) та складання звітності на основі його даних.

2. Коригування (трансформація) звітності, складеної за П(С)БО.

Процес конверсії (метод паралельного обліку) вимагає або формування бухгалтерських даних у двох системах фінансової звітності, або конфігурації програмного забезпечення таким чином, щоб воно дозволяло формувати два види звітності: у форматі МСФЗ і П(С)БО.

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

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

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

Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат. Оскільки ведення паралельного обліку

передбачає значні витрати, більшість компаній все ж таки віддають перевагу на користь методу трансформації.

1.6. Визнання та оцінка в першій звітності за МСФЗ



Важливо знати!

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

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

Підготовка початкового Звіту про фінансовий стан за МСФЗ може вимагати обрахунків або збору інформації, які раніше не робилися компанією, коли вона використовувала попередні стандарти бухгалтерського обліку. Тому компанія повинна наперед спланувати свій перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності і визначати відмінності між МСФЗ і попередніми стандартами так, щоб було можливо віднайти усі дані, необхідні для складання звітності за МСФЗ. У табл. 2.1 наведено приклади того, як застосування МСФЗ може впливати на статті Звіту про фінансовий стан на дату переходу на нові стандарти.

Компанія може обрати метод оцінки об'єктів основних засобів за фактичною вартістю за МСФЗ, що, у свою чергу, визначає необхідність визначення такої оцінки. Активи, визнані за умовно первісної вартості, не повинні враховуватися так само, як активи, які оцінюються за переоціненою вартістю. Якщо

відносно такого активу був створений резерв переоцінки, то його слід перекласифікувати на дату визначення умовно первісної вартості активу або як окремий елемент власного капіталу, відмінний від резерву переоцінки, або перевести в нерозподілений прибуток.

Таблиця 2.1

Вплив вимог МСФЗ на статті Звіту про фінансовий стан

Вимоги МСФЗ	Вплив на статті Звіту про фінансовий стан
Визнання активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	<p>При переході на МСФЗ багато компаній повинні будуть визнавати додаткові активи чи зобов'язання, зокрема:</p> <ul style="list-style-type: none"> - пенсійні плани; - відстрочені податки; - активи і зобов'язання по фінансовій оренді; - похідні фінансові інструменти; - куплені нематеріальні активи; - платежі на основі акцій
Невизнання активів та зобов'язань, якщо це не передбачено МСФЗ	<p>Деякі активи та зобов'язання, визнані компанією згідно з принципами бухгалтерського обліку, які використовувались до МСФЗ, тепер не будуть підлягати визнанню:</p> <ul style="list-style-type: none"> - активи, забезпечення по яких не має юридичних чи фактичних зобов'язань; - загальні резерви; - внутрішньо створені матеріальні активи
Класифікація активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	<p>Потребують перекласифікації:</p> <ul style="list-style-type: none"> - інвестицій – згідно МСБО 39; - будь-які, і відповідні їм, зобов'язання, які показані згорнутим сальдо, потрібно показати окремо, якщо цього вимагає МСФЗ; - непоточні активи, які утримуються для продажу (МСФЗ 5)
Оцінка активів та зобов'язань згідно МСФЗ	<p>Активи і зобов'язання, до яких можна використовувати різні методи оцінки, включають:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дебіторську заборгованість (МСБО 18); - виплати працівникам (МСБО 19); - податки на прибуток (МСБО 12); - фінансові інструменти (МСБО 39); - забезпечення (МСБО 37); - зменшення корисності активів (МСБО 36); - активи, які утримуються для продажу (МСФЗ 5); - платежі на основі акцій (МСФЗ 2)

Для активів, оцінених за справедливою вартістю на дату переходу, сума дооцінки визначається як різниця між справедливою вартістю активу (або умо-

вно первісною вартістю, якщо використовується звільнення щодо умовно первісної вартості) і його балансовою вартістю. Якщо деякі активи на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за МСФЗ, їх списують зі Звіту про фінансовий стан (застарілі об'єкти основних засобів і нематеріальних активів). Якщо у підприємства є активи та зобов'язання, які відповідають вимогам МСФЗ, але раніше не були визнані, то вони підлягають відображенню в Звіті про фінансовий стан.



Слід запам'ятати!

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

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

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

Дані активи на початок року можуть бути оцінені при першому застосуванні МСФЗ за справедливою вартістю. Для нематеріальних активів такий підхід можливий лише за умови наявності активного ринку. В цьому випадку справедлива вартість стає доцільною вартістю. Доцільна вартість – це сума, яка використовується замість первісної вартості або вартості, що амортизується на певну дату. Якщо підприємство переоцінювало активи за справедливою вартістю

тю або шляхом індексації до дати вступного Звіту про фінансовий стан, то дана вартість може бути доцільною вартістю.

До **обов'язкових виключень** належать:

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

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

1.7. Розкриття інформації в первинній звітності за МСФЗ



Важливо знати!

Відповідно до МСФЗ 1, підприємство повинно надавати пояснення щодо впливу переходу на МСФЗ на його фінансовий стан. Зокрема, це може бути інформація щодо:

1) узгодження суми власного капіталу, відображеного відповідно до попередніх стандартів, з сумою власного капіталу за МСФЗ на дату:

а) початкового Звіту про фінансовий стан за МСФЗ;

б) кінець останнього річного періоду, відображеного за попередніми стандартами;

2) узгодження прибутку (або збитку) за останній період, відображеного за попередніми стандартами, з прибутком (або збитком) за МСФЗ за цей же період;

3) пояснення суттєвих коригувань статей Звіту про фінансовий стан, Звіту про прибуток і Звіту про рух грошових коштів, що мали місце у процесі першого застосування МСФЗ;

4) окремого розкриття помилок у фінансових звітах, складених згідно з попередніми стандартами, які були виявлені в процесі переходу до МСФЗ;

5) визнання або сторнування господарською одиницею збитків від зменшення корисності в Звіті про фінансовий стан на початок періоду першого застосування МСФЗ;

6) відповідного розкриття, якщо господарська одиниця використовує виключення з правил визнання або оцінки, дозволені МСФЗ 1.

1.8. Приклад трансформації фінансової звітності за МСФЗ

Таблиця 2.2

Баланс (Звіт про фінансовий стан) на 31 грудня 2013 р.

Форма № 1

Код за
ДКУД 1801001

Актив	Код рядка	31 грудня 2011 р.	31 грудня 2012 р.	31 груд- ня 2013 р.
1	2	3	4	
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи	1000	52	191	172
первісна вартість	1001	471	642	624
накопичена амортизація	1002	419	451	452
Незавершені капітальні інвестиції	1005	272	530	1821
Основні засоби	1010	19367	18613	18317
первісна вартість	1011	41525	40974	39881
знос	1012	22158	22361	21564
Інвестиційна нерухомість	1015	-	-	-
-Довгострокові біологічні активи	1020	-	-	-
-Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	200	200	200-
інші фінансові інвестиції	1035	2443	2443	799
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040			
Відстрочені податкові активи	1045	-	172	230
Інші необоротні активи	1090			
Усього за розділом I	1095	22334	22149	21539
II. Оборотні активи				
Запаси	1100	1466	302	252
Виробничі запаси	1101	163	229	252
Незавершене виробництво	1102	1303	73	-
Поточні біологічні активи	1110			
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	10721	9656	6269
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	2716	2833	2713

з бюджетом	1135	11	83	564
у тому числі з податку на прибуток	1136	-	-	529
Дебіторська заборгованість за нарахованими доходами	1140	1071	513	51
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	24055	26339	16415
Поточні фінансові інвестиції	1160			
Гроші та їх еквіваленти	1165	734	3002	2983
Витрати майбутніх періодів	1170			
Інші оборотні активи	1190	20	53	14
Усього за розділом II	1195	40794	42781	29261
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200			
Баланс	1300	63128	64930	50800
	Код рядка	31 грудня 2011 р.	31 грудня 2012 р.	31 грудня 2013 р.
Пасив				
1	2	3	4	
I. Власний капітал				
Зареєстрований капітал	1400	12215	12215	12215
Капітал у дооцінках	1405	11338	10972	10659
Додатковий капітал	1410	20900	20900	20900
Резервний капітал	1415	1522	1832	1832
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	7081	12560	1521
Неоплачений капітал	1425	()	()	
Вилучений капітал	1430	()	()	
Усього за розділом I	1495	53056	58479	47127
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення				
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	1140	798	961
Довгострокові кредити банків	1510			
Інші довгострокові зобов'язання	1515			
Довгострокові забезпечення	1520			
Цільове фінансування	1525			
Усього за розділом II	1595	1140	798	961
III. Поточні зобов'язання і забезпечення				
Короткострокові кредити банків	1600			
Поточна кредиторська заборгованість за:				
довгостроковими зобов'язаннями	1610			
товари, роботи, послуги	1615	5084	2210	255
розрахунками з бюджетом	1620	695	1013	324
у тому числі з податку на прибуток	1621	-	497	-
розрахунками зі страхування	1625	-	-	6
розрахунками з оплати праці	1630	26	8	15
Поточна кредиторська заборгованість за одержаними авансами	1635	1965	1023	1191
Поточна кредиторська заборгованість за розрахунками з учасниками	1640	-	124	120
Поточні забезпечення	1660	5263	571	633
Доходи майбутніх періодів	1665			
Інші поточні зобов'язання	1690	639	704	168
Усього за розділом III	1695	8932	5653	2712
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття	1700			
Баланс	1900	63128	64930	50800

**Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
за 2013 р.**

Форма № 2

Код за ДКУД 1801003

I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попере- днього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	27080	29716
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(16692)	(16293)
Валовий:			
прибуток	2090	10388	13423
збиток	2095	()	()
Інші операційні доходи	2120	3730	1702
Адміністративні витрати	2130	(6390)	(5229)
Витрати на збут	2150	())
Інші операційні витрати	2180	(1433)	(1751)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	6295	8145
збиток	2195	()	()
Дохід від участі в капіталі	2200		
Інші фінансові доходи	2220	1825	486
Інші доходи	2240	94	187
Фінансові витрати	2250	()	()
Втрати від участі в капіталі	2255	()	()
Інші витрати	2270	(17778)	(188)
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	-	8630
збиток	2295	(9564)	(-)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	(1625)	(1556)
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305		
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	-	7074
збиток	2355	(11189)	(-)

II. СУКУПНИЙ ДОХІД

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попере- днього року
1	2	3	4
Дооцінка (уцінка) необоротних активів	2400		
Дооцінка (уцінка) фінансових інструментів	2405		
Накопичені курсові різниці	2410		

Частка іншого сукупного доходу асоційованих та спільних підприємств	2415		
Інший сукупний дохід	2445	-	(4)
Інший сукупний дохід до оподаткування	2450	-	(4)
Податок на прибуток, пов'язаний з іншим сукупним доходом	2455	163	120
Інший сукупний дохід після оподаткування	2460	(163)	(124)
Сукупний дохід (сума рядків 2350, 2355 та 2460)	2465	(11352)	6950

III. ЕЛЕМЕНТИ ОПЕРАЦІЙНИХ ВИТРАТ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Матеріальні затрати	2500	4224	3873
Витрати на оплату праці	2505	6440	5389
Відрахування на соціальні заходи	2510	2209	1879
Амортизація	2515	877	1021
Інші операційні витрати	2520	10688	9582
Разом	2550	24438	22014

IV. РОЗРАХУНОК ПОКАЗНИКІВ ПРИБУТКОВОСТІ АКЦІЙ

Назва статті	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Середньорічна кількість простих акцій	2600	6107456	6107456
Скоригована середньорічна кількість простих акцій	2605	6107456	6107456
Чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2610	(1.83)	1.14
Скоригований чистий прибуток (збиток) на одну просту акцію	2615	(1.83)	1.14
Дивіденди на одну просту акцію	2650		

Таблиця 2.4

Звіт про рух грошових коштів (за прямим методом) за 2013 р.

Форма № 3

Код за
ДКУД

1801004

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
I. Рух коштів у результаті операційної діяльності			
Надходження від:	3000	37637	28974

1	2	3	4
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)			
Повернення податків і зборів	3005		
у тому числі податку на додану вартість	3006		
Цільового фінансування	3010	88	141
Інші надходження	3095	797	195
Витрачання на оплату:			
Товарів (робіт, послуг)	3100	(14615)	(10966)
Праці	3105	(5397)	(4546)
Відрахувань на соціальні заходи	3110	(2360)	(2136)
Зобов'язань з податків і зборів	3115	(10078)	(8023)
Інші витрачання	3190	(10940)	(8290)
Чистий рух коштів від операційної діяльності	3195	5210	3372
II. Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності			
Надходження від реалізації:			
фінансових інвестицій	3200	10694	-
необоротних активів	3205		
Надходження від отриманих:			
відсотків	3215		
дивідендів	3220	447	558
Надходження від деривативів	3225		
Інші надходження	3250	4495	-
Витрачання на придбання:			
фінансових інвестицій	3255	(14963)	(-)
необоротних активів	3260	(670)	(-)
Виплати за деривативами	3270	()	()
Інші платежі	3290	(5230)	(-)
Чистий рух коштів від інвестиційної діяльності	3295	(5227)	558
III. Рух коштів у результаті фінансової діяльності			
Надходження від:			
Власного капіталу	3300		
Отримання позик	3305		
Інші надходження	3340	-	1459
Витрачання на:			
Викуп власних акцій	3345	()	()
Погашення позик	3350		
Сплату дивідендів	3355	(2)	(1262)
Інші платежі	3390	(-)	(1859)
Чистий рух коштів від фінансової діяльності	3395	(2)	(1662)
Чистий рух грошових коштів за звітний період	3400	(19)	2268
Залишок коштів на початок року	3405	3002	734
Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів	3410		
Залишок коштів на кінець року	3415	2983	3002

**Звіт про власний капітал
за 2013 р.**

Форма № 4

Код за
ДКУД

1801005

Стаття	Код рядка	Зареєст- ро-ваний (пайовий) капітал	Капітал у дооці- нках	Додатко- вий капі- тал	Резер- вний капітал	Нерозпо- ділений прибуток (непокри- тий збиток)	Неопла- чений капітал	Вилуче- ний капітал	Всього
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Залишок на початок року	4000	12215	12016	20900	1522	9792	-	-	56450
Коригування: Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилки	4010	-	-	-	-	1913	-	-	1913
Інші зміни	4090	-	(678)	-	-	(4629)	-	-	(5307)
Скоригований залишок на початок року	4095	12215	11338	20900	1522	7081	-	-	53056
Чистий прибу- ток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	7074	-	-	7074
Інший сукуп- ний дохід за звітний період	4110	-	(366)	-	-	242	-	-	(124)
Розподіл при- бутку: Виплати влас- никам (дивіден- ди)	4200	-	-	-	-	(1527)	-	-	(1527)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного ка- піталу	4210	-	-	-	310	(310)	-	-	-
Внески учас- ників: Внески до капі- талу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Видучення капіталу: Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання	4270								

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
викуплених акцій (часток)									
Вилучення частки в капіталі	4275								
Інші зміни в капіталі	4290								
Разом змін у капіталі	4295	-	(366)	-	310	5479	-	-	5423
Залишок на кінець року	4300	12215	10972	20900	1832	12560	-	-	58479
Скоригований залишок на початок року	4095	12215	10972	20900	1832	12560	-	-	58479
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	(11189)	-	-	(11189)
Інший сукупний дохід за звітний період (дооцінка)	4110	-	(313)	-	-	150	-	-	(163)
Залишок змін в капіталі	4295	-	(313)	-	-	(11039)	-	-	(11352)
Залишок на 31.12.2013р.	4300	12215	10659	20900	1832	1521	-	-	47127

Таблиця 2.6

Узгодження власного капіталу станом на 01.01.2012 року

Актив	Примітка	П(с)БО	Коригування	МСФЗ
1	2	3	4	5
I. Необоротні активи				
Нематеріальні активи:				
залишкова вартість		52	-	52
первісна вартість	9	484	(13)	471
накопичена амортизація	9	(432)	13	
Незавершені капітальні інвестиції		272	-	(419)
Основні засоби:				272
залишкова вартість		14 600	-	
первісна вартість	4, 5, 13	39 661	1 864	19 367
накопичена амортизація	4, 5, 13	(25 061)	2 903	41 525
Довгострокові біологічні активи:				(22 158)
справедлива (залишкова) вартість		-	-	
первісна вартість		-	-	-
накопичена амортизація		-	-	-
Довгострокові фінансові інвестиції:				-
які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	2, 3	4 075	(3 875)	
інші фінансові інвестиції	1	5 754	(3 311)	200
Довгострокова дебіторська заборгованість		-	-	2 443
Справедлива (залишкова) вартість інвестиційної нерухомості		-	-	-

первісна вартість інвестиційної нерухомості		-	-	-
знос інвестиційної нерухомості		-	-	-
Відстрочені податкові активи		-	-	-
Гудвіл		-	-	-
Інші необоротні активи		-	-	-
Усього за розділом I		24 753		-
II. Оборотні активи				22 334
Виробничі запаси		163	-	-
Поточні біологічні активи		-	-	163
Незавершене виробництво		1 303	-	-
Готова продукція		-	-	1 303
Товари		-	-	-
Векселі одержані		-	-	-
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги:				-
чиста реалізаційна вартість		11 962	-	
первісна вартість		12 083	-	10 721
резерв сумнівних боргів	6	(121)	(1 241)	12 083
Дебіторська заборгованість за розрахунками з:				(1 362)
з бюджетом		11	-	-
за виданими авансами	8, 12	3 734	(1 018)	11
з нарахованих доходів		-	1 071	2 716
із внутрішніх розрахунків		-	-	1 071
Інша поточна дебіторська заборгованість	7, 10	25 864	(1 809)	-
Поточні фінансові інвестиції		-	-	24 055
Грошові кошти та їх еквіваленти:		-	-	-
в національній валюті		732	-	-
у тому числі в касі			-	732
в іноземній валюті		2	-	-
Інші оборотні активи	11, 14	405	(385)	
Усього за розділом II		44 176		20
III. Витрати майбутніх періодів	14	8	(8)	40 794
IV. Необоротні активи та групи вибуття		-	-	-
Баланс		68 937		-
I. Власний капітал				63 128
Статутний капітал		12 215	-	-
Пайовий капітал		-	-	12 215
Додатковий вкладений капітал		-	-	-
Інший додатковий капітал		32 916	-	-
Резервний капітал		1 522	-	32 916
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1, 2, 3, 6, 7, 8, 10, 13, 15	11 711	(5 308)	1 522
Неоплачений капітал		-	-	6 403
Вилучений капітал		-	-	-
Усього за розділом I		58 364		-

II. Забезпечення таких витрат і платежів				53 056
Забезпечення виплат персоналу		523	-	-
Інші забезпечення		-	-	523
Сума страхових резервів		-	-	-
Сума часток перестраховиків у страхових резервах		-	-	-
Залишок сформованого призового фонду, що підлягає виплаті переможцям лотереї		-	-	-
Залишок сформованого резерву на виплату джек-поту, не забезпеченого сплатою участі у лотереї		-	-	-
Цільове фінансування		-	-	-
Усього за розділом II		523		-
III. Довгострокові зобов'язання				523
Довгострокові кредити банків		-	-	
Інші довгострокові фінансові зобов'язання		-	-	-
Відстрочені податкові зобов'язання	15	626	514	-
Інші довгострокові зобов'язання		-	-	1 140
Усього за розділом III		626		-
IV. Поточні зобов'язання				1 140
Короткострокові кредити банків		-	-	-
Поточна заборгованість за довгостроковими зобов'язаннями		-	-	-
Векселі видані		-	-	-
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги:		5 084	-	-
Поточні зобов'язання за розрахунками:			-	5 084
з одержаних авансів	11	2 358	-	-
з бюджетом		692	-	1 965
з позабюджетних платежів		3	-	692
зі страхування		-	-	3
з оплати праці		26	-	-
з учасниками		-	-	26
із внутрішніх розрахунків		-	-	-
Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами та групами вибуття, утримуваними для продажу		-	-	-
Інші поточні зобов'язання	12	1 261	(622)	639
Усього за розділом IV		9 424		8 409
V. Доходи майбутніх періодів				-
Баланс		68 937		63 128

Таблиця 2.7

Опис коригувань станом на 01.01.2012 року

Примітка	Опис коригування	Дебет	Кредит	Сума, тис. грн.
1	2	3	4	5
1	Визнання збитків від знецінення фінансових інвестицій, доступних для продажу	Нерозподілений прибуток	Довгострокові фінансові інвестиції	3 311
2	Приведення балансової вартості інвестицій в дочірні підприємства до їх собівартості	Нерозподілений прибуток Розрахунки за нарахованими доходами	Довгострокові фінансові інвестиції Довгострокові фінансові інвестиції	2 788 1 071
3	Визнання збитків від знецінення фінансових інвестицій	Нерозподілений прибуток	Довгострокові фінансові інвестиції	16
4	Не визнання бібліотечних фондів необоротними активами	Знос основних засобів	Первісна вартість основних засобів	185
5	Не визнання спецодягу необоротними активами	Знос основних засобів	Первісна вартість основних засобів	12
6	Визнання збитків від знецінення дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги шляхом створення резерву	Нерозподілений прибуток	Резерв сумнівних боргів	1 241
7	Визнання збитків від знецінення іншої поточної дебіторської заборгованості	Нерозподілений прибуток	Інша поточна дебіторська заборгованість	682
8	Визнання збитків від знецінення дебіторської заборгованості за розрахунками за виданими авансами	Нерозподілений прибуток	Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	396
9	Не визнання інтернет-сайту необоротним активом	Знос нематеріальних активів	Первісна вартість нематеріальних активів	13

10	Визнання збитків від надання безпроцентної позики та фінансової допомоги з наступним визнанням фінансових доходів	Нерозподілений прибуток	Інша поточна дебіторська заборгованість	1 127
11	Згортання залишків податкових зобов'язань з ПДВ із залишками авансів отриманих	Поточні зобов'язання за розрахунками з одержаних авансів	Інші оборотні активи	393
12	Згортання залишків податкового кредиту з ПДВ із залишками авансів виданих	Інші поточні зобов'язання	Дебіторська заборгованість за розрахунками за виданими авансами	622
13	Застосування гіперінфляції до балансової вартості нерухомості з одночасним сторнуванням індексації	Первісна вартість основних засобів Нерозподілений прибуток	Нерозподілений прибуток Знос основних засобів	2 061 (2 706)
14	Перекласифікація витрат майбутніх періодів в інші оборотні активи	Інші оборотні активи	Витрати майбутніх періодів	8
15	Перерахунок відстроченого податкового зобов'язання у зв'язку зі зміною фінансової бази активів та зобов'язань	Нерозподілений прибуток	Відстрочені податкові зобов'язання	514

Таблиця 2.8

Примітка до рядків 1000-1002 Балансу «Нематеріальні активи»

Нематеріальні активи товариства представлені в фінансовій звітності наступним чином:

Найменування статті	Патенти та ліцензії	Права користування майном	Права на знаки для товарів і послуг	Програмне забезпечення	Авторські та суміжні з ними права	Інші нематеріальні активи	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8
Балансова вартість на 01 січня 2012 року, у т.ч.	1	-	-	51	-	-	52
первісна вартість	1	-	-	470	-	-	471
накопичена амортизація	-	-	-	(419)	-	-	(419)
Придбано за кошти	-	-	-	-	-	-	-
Придбано за рахунок цільового фінансування (державних грантів)	-	-	-	-	-	-	-

Надходження від внутрішньої розробки	-	-	-	-	-	172	172
Придбання в результаті об'єднання бізнесу	-	-	-	-	-	-	-
Всього надійшло	-	-	-	-	-	172	172
Вибуло у зв'язку з ліквідацією у поточному році	-	-	-	-	-	-	-
Переведення до активів групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-
Всього вибуття, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
вибуття первісної вартості	-	-	-	-	-	-	-
вибуття накопиченої амортизації	-	-	-	-	-	-	-
Амортизаційні відрахування	-	-	-	(32)	-	-	(32)
Втрати від зменшення корисності, відображені у фінансових результатах	-	-	-	-	-	-	-
Відновлення корисності через фінансові результати	-	-	-	-	-	-	-
Переоцінка, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка первісної вартості	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка зносу	-	-	-	-	-	-	-
Інше	-	-	-	-	-	-	-
Балансова вартість на 31 грудня 2012 року, у т.ч.	1	-	-	19	-	171	191
первісна вартість	1	-	-	470	-	171	642
накопичена амортизація	-	-	-	451	-	-	451
Придбано за кошти	-	-	-	-	-	-	-
Придбано за рахунок цільового фінансування (державних грантів)	-	-	-	-	-	-	-
Надходження від внутрішньої розробки	-	-	-	-	-	-	-
Придбання в результаті об'єднання бізнесу	-	-	-	-	-	-	-
Всього надійшло	-	-	-	-	-	-	-
Вибуло у зв'язку з ліквідацією у поточному році	-	-	-	-	-	-	-
Переведення до активів групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-
Всього вибуття, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
вибуття первісної вартості	-	-	-	18	-	-	18
вибуття накопиченої амортизації	-	-	-	18	-	-	18
Амортизаційні відрахування	-	-	-	(19)	-	-	(19)
Втрати від зменшення корисності, відображені у фінансових результатах	-	-	-	-	-	-	-
Відновлення корисності через фінансові результати	-	-	-	-	-	-	-

Переоцінка, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка первісної вартості	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка зносу	-	-	-	-	-	-	-
Інше	-	-	-	-	-	-	-
Балансова вартість на 31 грудня 2013 року, у т.ч.	1	-	-	-	-	171	172
первісна вартість	1	-	-	452	-	171	624
накопичена амортизація	-	-	-	452	-	-	452
Довідково: вартість повністю амортизованих нематеріальних активів, які використовуються товариством	-	-	-	452	-	-	452
Довідково: нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації.	-	-	-	-	-	171	171
Довідково: нематеріальні активи, контрольовані товариством, але не визнані активами згідно МСБО 38	-	-	-	-	-	-	-

Таблиця 2.9

Примітка до рядків 1010-1012 Балансу «Основні засоби»

Основні засоби товариства представлені в фінансовій звітності наступним чином:

Найменування статті	Земельні ділянки	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	Машина та обладнання	Транспортні засоби	Інструменти, прилади, інвентар (меблі)	Інші основні засоби	Інші необоротні матеріальні активи	Усього
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Балансова вартість на 01 січня 2012 року, у т.ч.	-	17345	686	641	615	80	-	19367
первісна (переоцінена) вартість	-	24319	7 998	1 570	5 054	373	2 211	41525
знос	-	6 974	7 312	929	4 439	293	2 211	22 158
Придбано за кошти	-	-	84	-	45	88	3	220
Збудовано	-	-	-	-	-	-	-	-
Придбано за рахунок цільового фінансування (державних грантів)	-	-	-	-	-	-	-	-

Придбання в результаті об'єднання бізнесу	-	-	-	-	-	-	-	-
Поліпшення	-	14	2	15	-	32	-	63
Всього надійшло	-	14	86	15	45	120	3	283
Вибуття у зв'язку зі зміною класифікації, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-	-
вибуття первісної (переоціненої) вартості	-	-	-	-	-	-	-	-
вибуття зносу	-	-	-	-	-	-	-	-
Переведення до активів групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
Вибуття у зв'язку з реалізацією або ліквідацією, у т.ч.	-	-	29	-	13	6	-	48
вибуття первісної (переоціненої) вартості	-	-	731	-	30	24	49	834
вибуття зносу	-	-	702	-	17	18	49	786
Всього вибуття, у т.ч.	-	-	29	-	13	6	-	48
вибуття первісної (переоціненої) вартості	-	-	731	-	30	24	49	834
вибуття зносу	-	-	702	-	17	18	49	786
Амортизаційні відрахування	-	538	173	74	173	28	3	989
Втрати від зменшення корисності, відображені у фінансових результатах	-	-	-	-	-	-	-	-
Відновлення корисності через фінансові результати	-	-	-	-	-	-	-	-
Переоцінка, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка первісної вартості	-	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка зносу	-	-	-	-	-	-	-	-
Інше	-	-	-	-	-	-	-	-
Балансова вартість на 31 грудня 2012 року, у т.ч.	-	16821	570	582	474	166	-	18 613
первісна (переоцінена) вартість	-	24333	7 353	1 585	5 069	469	2 165	40974
знос	-	7 512	6 783	1 003	4 595	303	2 165	22361
Придбано за кошти	-	-	380	-	46	133	-	559
Збудовано	-	-	-	-	-	-	-	-
Придбано за рахунок цільового фінансування (державних грантів)	-	-	-	-	-	-	-	-
Придбання в результаті об'єднання бізнесу	-	-	-	-	-	-	-	-
Поліпшення	-	70	9	-	-	12	-	91

Всього надійшло	-	70	389	-	46	145	-	650
Вибуття у зв'язку зі зміною класифікації, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-	-
вибуття первісної (переоціненої) вартості	-	-	-	-	-	-	-	-
вибуття зносу	-	-	-	-	-	-	-	-
Переведення до активів групи вибуття	-	-	-	-	-	-	-	-
Вибуття у зв'язку з реалізацією або ліквідацією, у т.ч.	-	-	67	-	20	1		88
вибуття первісної (переоціненої) вартості	-	-	1252	-	203	18	270	1743
вибуття зносу	-	-	1185	-	183	17	270	1655
Всього вибуття, у т.ч.	-	-	67	-	20	1		88
вибуття первісної (переоціненої) вартості	-	-	1252	-	203	18	270	1743
вибуття зносу	-	-	1185	-	183	17	270	1655
Амортизаційні відрахування		541	119	74	106	18	0	858
Втрати від зменшення корисності, відображені у фінансових результатах	-	-	-	-	-	-	-	-
Відновлення корисності через фінансові результати	-	-	-	-	-	-	-	-
Переоцінка, у т.ч.	-	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка первісної вартості	-	-	-	-	-	-	-	-
переоцінка зносу	-	-	-	-	-	-	-	-
Інше	-	-	-	-	-	-	-	-
Балансова вартість на 31 грудня 2013 року, у т.ч.	-	16350	773	508	394	292	0	18317
первісна (переоцінена) вартість	-	24 403	6490	1 585	4912	596	1895	39881
знос	-	8053	5717	1077	4518	304	1895	21564

**«Інші довгострокові фінансові інвестиції» та
«Поточні фінансові інвестиції» мають наступну структуру:**

Вид фінансових інвестицій	Станом на 31.12.2013 р.			Станом на 31.12.2012 р.			Станом на 31.12.2011 р.		
	Фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку	Фінансові інвестиції, доступні для продажу	Фінансові інвестиції, утримувані до погашення	Фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку	Фінансові інвестиції, доступні для продажу	Фінансові інвестиції, утримувані до погашення	Фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку	Фінансові інвестиції, доступні для продажу	Фінансові інвестиції, утримувані до погашення
Інші довгострокові фінансові інвестиції:									
акції	-	799	-	-	2443	-	-	2443	-
облігації	-	-	-	-	-	-	-	-	-
частки у статутному капіталі	-	-	-	-	-	-	-	-	-
депозити	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	-	799	-	-	2 443	-	-	2 443	-
Поточні фінансові інвестиції:									
акції	-	-	-	-	-	-	-	-	-
облігації	-	-	-	-	-	-	-	-	-
частки у статутному капіталі	-	-	-	-	-	-	-	-	-
депозити	-	-	-	-	-	-	-	-	-
інші	-	-	-	-	-	-	-	-	-
Всього	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Фінансові інвестиції, доступні до продажу та погашення

Фінансові інструменти	31.12.2013	31.01.2012	31.12.2011
1	2	3	4
Фінансові інвестиції, доступні для продажу:			
справедлива вартість яких визначена за даними оприлюднених котирувань	-	-	-
справедлива вартість яких визначена за розрахунковим методом	-	-	-
за собівартістю (справедливу вартість яких достовірно визначити неможливо)	19 312	5 754	5 754
Знецінення фінансових інвестицій, утримуваних для продажу			
Усього фінансових інвестицій, доступних для продажу:	799	2 443	2 443
Фінансові інвестиції, утримувані до погашення:			
оцінені за амортизованою собівартістю	-	-	-
Знецінення фінансових інвестицій, утримуваних для продажу	-	-	-
Усього фінансових інвестицій, утримуваних до погашення:	-	-	-

Таблиця 2.12

**Примітка до рядків Балансу 1101 «Виробничі запаси»,
1102 «Незавершене виробництво», 1003 «Готова продукція»,
1004 «Товари»**

Найменування показників	Виробничі запаси	Незавершене виробництво	Готова продукція	Інші матеріали	Товари	Всього
Залишок на 01.01.2012 року	163	1 303	-	-	-	1 466
Списання у зв'язку з припиненням визнання згідно МСФЗ	-	-	-	-	-	
Надійшло запасів за 2012 рік	1 094	15 526	-	-	-	16 620
Собівартість використаних запасів	1 006	100	-	-	-	1 106
Собівартість реалізованих запасів	22	16 656	-	-	-	16 678
Списано запасів протягом року	-	-	-	-	-	-
Резерв під знецінення запасів станом на 31.12.2012 року	-	-	-	-	-	-
Залишок на 31.12.2012 року	229	73	-	-	-	302
Списання у зв'язку з припиненням визнання згідно МСФЗ	-	-	-	-	-	
Надійшло запасів за 2013 рік	1 244	16 810	-	-	-	18 054
Собівартість використаних запасів	1 216	191	-	-	-	1 407
Собівартість реалізованих запасів	5	16 692	-	-	-	16 697
Списано запасів протягом року	-	-	-	-	-	-
Резерв під знецінення запасів станом на 31.12.2013 року	-	-	-	-	-	-
Залишок на 31.12.2013 року	252	-	-	-	-	252

в т.ч. відображені за чистою вартістю реалізації мінус		-	-	-	-	
витрати на продаж	-	-	-	-	-	-
Балансова вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань	-	-	-	-	-	-

Таблиця 2.13

Примітка до рядків Балансу 1125 «Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги», 1130-1155 «Інша поточна дебіторська заборгованість»

Найменування показника структури поточної дебіторської заборгованості	Станом на 31.12.2013 р.	Станом на 31.12.2012 р.	Станом на 31.12.2011 р.
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	7 206	12 054	12 083
Резерв під знецінення	(937)	(2 378)	(1 362)
Балансова вартість дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги	6 269	9 656	10 721
в т.ч. заборгованість зв'язаних сторін	4 701	5 171	5 281
Заборгованість за розрахунками з бюджетом	564	83	11
Заборгованість за розрахунками з нарахованих доходів	51	513	1 071
Заборгованість за розрахунками з підзвітними особами	-	2	-
Заборгованість за розрахунками за претензіями	907	912	-
Заборгованість за розрахунками за виданими авансами	2 713	2833	2716
Заборгованість за розрахунками з Фондом соціального страхування з тимчасової втрати працездатності	30	8	22
Заборгованість за розрахунками з іншими дебіторами	17 331	26 489	25 111

Резерв під знецінення	(1 853)	(1 072)	(1 078)
Балансова вартість іншої поточної заборгованості	19 743	29 768	27 853
в т.ч. заборгованість зв'язаних сторін		-	-

Таблиця 2.14

Списання дебіторської заборгованості за рахунок створеного резерву

Дебіторська заборгованість	Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	Інша поточна дебіторська заборгованість	Всього
Залишок резерву на 01.01.2012 р.	1 362	1 078	2 440
Створено резерву протягом 2012 року	1 137	-	1 137
Списано дебіторської заборгованості за рахунок резерву протягом 2012 року	(121)	-	(121)
Сторнування резерву протягом 2012 року	-	(6)	(6)
Залишок на 31.12.2012 р.	2 378	1 072	3 450
Створено резерву протягом 2013 року		844	844
Списано дебіторської заборгованості за рахунок резерву протягом 2013 року	(1 410)	(63)	(1 473)
Сторнування резерву протягом 2013 року	(31)	-	(31)
Залишок на 31.12.2013 р.	937	1 853	2 790

Таблиця 2.15

Примітка до рядків Балансу 1165 «Грошові кошти та їх еквіваленти»

Найменування показника структури грошових коштів	Станом на 31.12.2013 р.	Станом на 31.12.2012р.	Станом на 31.12.2011 р.
Каса	-	-	-
Поточні рахунки в банках	2 983	3 002	734
Інші рахунки в банках	-	-	-
Грошові кошти в дорозі	-	-	-
Еквіваленти грошових коштів	-	-	-
Всього	2 983	3 002	734

Таблиця 2.16

Рух грошових коштів за видами діяльності

Найменування показника	2013 рік	2012 рік
Розділ I «Рух коштів у результаті операційної діяльності»		
Інші надходження:		
надходження від операційної оренди активів	-	-
надходження від реалізації оборотних активів	19	27
надходження від реалізації іноземної валюти	-	-
надходження від діяльності обслуговуючих господарств	-	-
Інші	36	-
Всього	55	27
Інші витрачання:		
вартість реалізованої іноземної валюти	-	-
Інші	212	151
Всього	212	151
Розділ II «Рух коштів у результаті інвестиційної діяльності»		
Інші надходження:		
надходження від повернення позик, наданих іншим сторонам	-	-
надходження від форвардних контрактів	-	-
Інші	-	-
Всього		
Інші платежі:		
позики грошовими коштами, надані іншим сторонам	-	-
виплати грошових коштів за форвардними контрактами	-	-
Інші	-	-
Всього	-	-
Розділ III «Рух коштів у результаті фінансової діяльності»		
Інші надходження:		
Інші	-	1 459
Всього	-	1 459
Інші платежі:		
викуп раніше випущених власних акцій	-	-

погашення заборгованості за фінансовою орендою		
Інші	-	1 859
Всього	-	1 859

Таблиця 2.17

Примітка до рядка Балансу 1495 «Власний капітал»

Власний капітал товариства має наступну структуру:

Найменування показника структури капіталу	Станом на 31.12.2013 р.	Станом на 31.12.2012р.	Станом на 31.12.2011р.	Призначення та умови використання.
Зареєстрований статутний капітал	12 215	12 215	12 215	Зареєстрований статутний капітал, згідно зі Статутом товариства
Капітал у дооцінках	10 659	10 972	11 338	
Додатковий капітал	20 900	20 900	20 900	
Емісійний дохід	-	-	-	
Неоплачений капітал	-	-	-	
Вилучений капітал	-	-	-	
Резервний капітал	1 832	1 832	1 522	Резервний капітал товариства створюється в розмірі 15% статутного капіталу товариства. Резервний капітал формується шляхом щорічних відрахувань від чистого прибутку товариства в розмірі не менше 5%. Резервний капітал створюється для покриття збитків товариства, а також для збільшення статутного капіталу, погашення заборгованості у разі ліквідації товариства.
Інші резерви		-	-	

Нерозподілений прибуток	1521	12 560	7081	Прибуток товариства утворюється з надходжень від господарської діяльності після покриття матеріальних та прирівняних до них витрат і витрат на оплату праці. Чистий прибуток залишається у повному розпорядженні товариства. Порядок розподілу прибутку визначається загальними зборами акціонерів.
Всього	47 127	58 479	53 056	

Таблиця 2.18

Статутний капітал та емісійні різниці (емісійний дохід)

Найменування показника	Станом на 31.12.2013 р.	Станом на 31.12.2012 р.	Станом на 31.12.2011 р.
Кількість акцій дозволених для випуску	6 107 456	6 107 456	6 107 456
Кількість випущених акцій (шт.)	6 107 456	6 107 456	6 107 456
Номінальна вартість акцій (грн.)	2,00	2,00	2,00
Кількість акцій, з якими пов'язані привілеї та обмеження (шт.)	-	-	-
Кількість акцій, що належать самому товариству (шт.)	-	-	-
Кількість акцій, які перебувають у власності членів виконавчого органу товариства (шт.)	28	28	28

Кількість акцій, зарезервованих для випуску, згідно з опціонами та іншими контрактами (шт.)	-	-	-
Кількість випущених і повністю сплачених акцій	6 107 456	6 107 456	6 107 456
Кількість випущених, але не повністю сплачених акцій		-	-

Таблиця 2.19

Примітка до рядка Балансу 1660 «Поточні забезпечення»

Вид забезпечення	Залишок на початок року	Створено забезпечень протягом року	Використано забезпечень протягом року	Сторнування невикористаної частини забезпечень	Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення	Залишок на кінець року
2012 рік						
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	523	534	(486)	-	-	571
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	-	-	-	-	-	-
Забезпечення за судовими позовами	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	-	-	-	-	-	-

Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	-	-	-	-	-	-
Інші забезпечення	-	-	-	-	-	-
Всього	523	534	(486)	-	-	571
2013 рік						
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	571	727	(665)	-	-	633
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на виконання гарантійних зобов'язань	-	-	-	-	-	-
Забезпечення за судовими позовами	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на реструктуризацію	-	-	-	-	-	-
Забезпечення наступних витрат на виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів	-	-	-	-	-	-
Інші забезпечення	-	-	-	-	-	-
Всього	571	727	(665)	-	-	633

Таблиця 2.20

Примітка до рядка Балансу 1690 «Інші поточні зобов'язання»

Найменування показника структури інших поточних зобов'язань	Станом на 31.12.2013р	Станом на 31.12.2012р	Станом на 31.12.2011р
	.	.	.
Податкові зобов'язання з податку на додану вартість, строк сплати яких не настав	165	659	602
Інші	3	45	37
Всього	168	704	639

Таблиця 2.21

**Примітка до рядка Звіту про фінансові результати 2000
«Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)»**

Найменування показника	2013 рік	2012 рік
Реалізація проектно-вишукувальних робіт	4 215	5 230
Реалізація поліграфічних послуг	1 385	1 372
Дохід від оренди	21 480	23 060
Інше	-	54
Всього	27 080	29 716

Таблиця 2.22

**Примітка до рядків Звіту про фінансові результати
2120 «Інші операційні доходи», 2220 «Інші фінансові доходи»,
2240 «Інші доходи»**

Доходи, крім доходів від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2013 рік	2012 рік
Інші операційні доходи:		
Дохід від реалізації оборотних активів	19	27
Операційна курсова різниця	-	6
Штрафи, пені, неустойки	327	66
Дохід від списання кредиторської заборгованості	17	1 575
Дохід від компенсації орендарями комунальних послуг	3 280	-
Інші	87	28
Всього	3 730	1 702
Інші фінансові доходи:		
Дивіденди	-	-
Проценти	-	-
Фінансова оренда активів	-	-
Інші	1 825	486
Всього	1 825	486
Інші доходи:		
Реалізація фінансових інвестицій	94	-
Реалізація необоротних активів	-	-
Неопераційна курсова різниця	-	-
Безоплатно одержані активи	-	175
Інші		12
Всього	94	187

**Примітка до рядків Звіту про фінансові результати
2050 «Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)»,
2130 «Адміністративні витрати», 2140 «Витрати на збут»,
2180 «Інші операційні витрати», 2250 «Фінансові витрати»,
2270 «Інші витрати»**

Витрати	2013 рік	2012 рік
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг):		
Матеріальні витрати	3 720	3 402
Витрати на оплату праці	3 089	3 334
Відрахування на соціальні заходи	1 107	1 195
Амортизація	763	783
Субпідряд	3 959	5 658
Інші	4 054	1 921
Всього	16 692	16 293
Адміністративні витрати:		
Матеріальні витрати	465	369
Витрати на оплату праці	3 274	2 622
Відрахування на соціальні заходи	1 088	909
Операційна оренда активів	-	-
Амортизація	108	116
Інші	1 455	1 213
Всього	6 390	5229
Витрати на збут:		
Витрати на рекламу	-	-
Інші	-	-
Всього	-	-
Інші операційні витрати:		
Собівартість реалізованих оборотних активів	5	22
Створення резерву під знецінення дебіторської заборгованості	844	1 137
Операційна курсова різниця	-	6
Операційні оренда активів	33	13
Штрафи, пені, неустойки	35	2
Інші		
Всього	1 433	1 750
Інші витрати:		
Собівартість реалізованих фінансових інвестицій	825	-
Уцінка фінансових інвестицій	-	-
Неопераційна курсова різниця	-	-
Списання необоротних активів	110	56
Інші	1 046	132
Всього	17 778	188

Таблиця 2.24

**Примітка до рядка Звіту про фінансові результати
2300 «Податок на прибуток від звичайної діяльності»**

Найменування статті	2013 рік	2012 рік
Поточний податок на прибуток	1 683	2 190
Зміна відстроченого податку на прибуток пов'язана з:	-	-
виникненням чи списанням тимчасових різниць	(58)	(634)
збільшенням чи зменшенням ставки оподаткування	-	-
Усього витрати з податку на прибуток	1 625	1 556

Таблиця 2.25

**Примітка до рядків Балансу 1060 «Відстрочений податковий актив»,
1560 «Відстрочені податкові зобов'язання»**

Найменування статті	Залишок на початок року	Об'єднання компаній	Переведення до довгострокових активів, утримуваних для продажу	Визнані в прибутках /збитках	Визнані у власному капіталі	Залишок на кінець року
2012 рік						
Податковий вплив тимчасових різниць, які зменшують (збільшують) суму оподаткування та перенесені податкові збитки на майбутні періоди	-	-	-	-	-	-
Основні засоби	(678)	-	-	-	(120)	(798)
Резерви під знецінення активів	512	-	-	143	-	655
Дебіторська заборгованість бюджету, що виникла до 01.04.2011р.	(605)	-	-	373	-	(232)

Дебіторська заборгованість за розрахунками за авансами, виданими до 01.04.2011 р.	(451)	-	-	43	-	(408)
Незвершене виробництво на 01.04.2011 р.	(274)	-	-	274	-	
Забезпечення виплат персоналу	110	-	-	(1)	-	109
Кредиторська заборгованість за розрахунками за авансами, отриманими до 01.04.2011р.	246	-	-	(198)	-	48
Перенесені податкові збитки на майбутні періоди	-	-	-	-	-	-
Інші	-	-	-	-	-	-
Чистий відстрочений податковий актив (зобов'язання)	(1140)	-	-	634	(120)	(626)
Визнаний відстрочений податковий актив	-	-	-	172	-	172
Визнане відстрочене податкове зобов'язання	(1140)	-	-	462	(120)	(798)
2013 рік						
Податковий вплив тимчасових різниць, які зменшують (збільшують) суму оподаткування та перенесені податкові збитки на майбутні періоди	-	-	-	-	-	-
Основні засоби	(798)	-	-	-	(163)	(961)
Резерви під знецінення активів	655	-	-	(153)	-	502
Дебіторська заборгованість бюджету, що виникла до 01.04.2011р.	(232)	-	-	232	-	-
Дебіторська заборгованість за розрахунками за авансами, виданими до 01.04.2011 р.	(408)	-	-	22	-	(386)
Незвершене виробництво на 01.04.2011 р.		-	-	-	-	

Забезпечення виплат персоналу	109	-	-	5	-	114
Кредиторська заборгованість за розрахунками за авансами, отриманими до 01.04.2011р.	48	-	-	(48)	-	-
Перенесені податкові збитки на майбутні періоди	-	-	-	-	-	-
Інші	-	-	-	-	-	-
Чистий відстрочений податковий актив (зобов'язання)	(626)	-	-	(105)	-	(731)
Визнаний відстрочений податковий актив	172	-	-	58	-	230
Визнане відстрочене податкове зобов'язання	(798)	-	-	-	(163)	(961)

Таблиця 2.26

Операції, зі зв'язаними сторонами

Вид операції	Сума операції, тис. грн.	
	2013 рік	2012 рік
Надання в оренду майна	6 552	8 102
Поліграфічні послуги	511	343
Інші послуги	985	1 304

Таблиця 2.27

**Дебіторська та кредиторська заборгованість
за операціями зв'язаних сторін**

Найменування показника	31.12.2013 р., тис. грн.	31.12.2012 р., тис. грн.	31.12.2011 р., тис. грн.
Дебіторська заборгованість	5 339	7 119	5 747
Резерв сумнівних боргів, пов'язаний з дебіторською заборгованістю	639	1 936	466
Кредиторська заборгованість	-	2 101	3 844

Таблиця 2.28

Виплати, одержані провідним управлінським персоналом товариства

Види виплат	За 2013 рік, тис. грн.	За 2012 рік, тис. грн.
Поточні виплати (заробітна плата)	1 858	1 858
Довгострокові виплати	-	-
Виплати по закінченні трудової діяльності	-	-
Виплати при звільненні	-	-
Платежі на основі акцій	-	-
Позики	-	-
Всього	1 858	1 858

2. ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ТА ПОДІЇ ПІСЛЯ ЗВІТНОЇ ДАТИ

2.1. Елементи Звіту про фінансовий стан, їх визнання та оцінка

Загальні вимоги до подання та складання Звіту про фінансовий стан встановлює МСБО 1 «Подання фінансових звітів», МСФЗ 1 «Перше застосування МСФЗ», МСБО 10 «Події після дати Звіту про фінансовий стан».



Слід запам'ятати!

Звіт про фінансовий стан – фінансовий звітний документ, що відображає вартість активів, зобов'язань і власного капіталу за станом на певний період часу (останній день звітного періоду).

Основними елементами Звіту про фінансовий стан є активи, зобов'язання та власний капітал (капітал власників).

Відповідно до МСБО, об'єкт визнається активом і відображається в Звіті про фінансовий стан, якщо він задовольняє наступні вимоги:

- існує ймовірність того, що підприємство отримає майбутні економічні вигоди, пов'язані з даним об'єктом;
- конкретний вид активу має вартість, яка може бути точно визначена;
- підприємство отримало даний актив внаслідок минулих подій;
- об'єкт контролюється підприємством;
- існує можливість достовірної оцінки.



Важливо знати!

Для визначення балансової вартості активів використовують наступні види оцінки:

- фактична (історична) собівартість;
- поточна (відновлювана) собівартість;
- чиста вартість реалізації;
- ринкова вартість;

- сума очікуваного відшкодування;
- теперішня вартість;
- справедлива вартість (рис. 2.4)

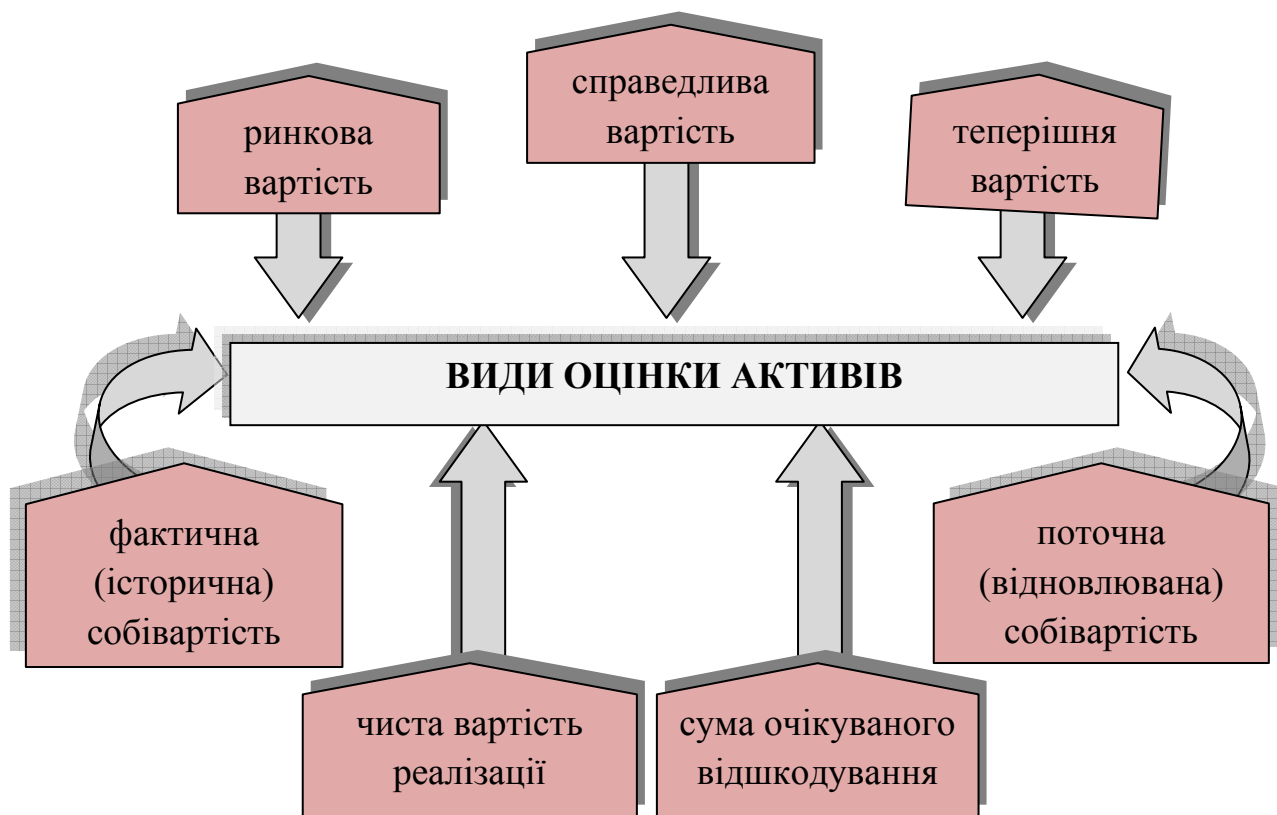


Рис. 2.4. Види оцінки активів

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

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

Поточна (відновлювана) собівартість – сума грошових коштів, їх еквівалентів або інших форм компенсації, яку потрібно було б витратити для

придбання (створення) аналогічного активу на дату Звіту про фінансовий стан.

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

Ринкова вартість активу – чиста вартість його придбання або реалізації на активному ринку. Даний метод може бути здійснений двома шляхами оцінки: як чистої ціни придбання або як чистої ціни реалізації.

Чиста вартість придбання визначається за формулою (рис. 2.5):

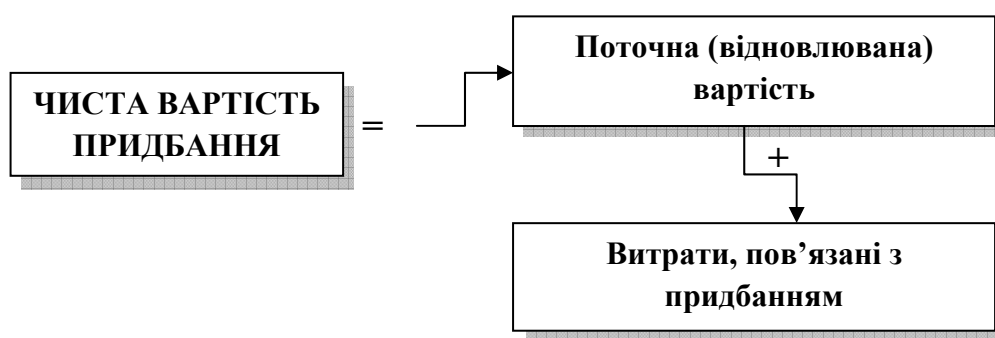


Рис. 2.5. Чиста вартість придбання

Чиста вартість реалізації включає в себе вартість реалізації за мінусом витрат, пов'язаних з реалізацією (рис. 2.6).

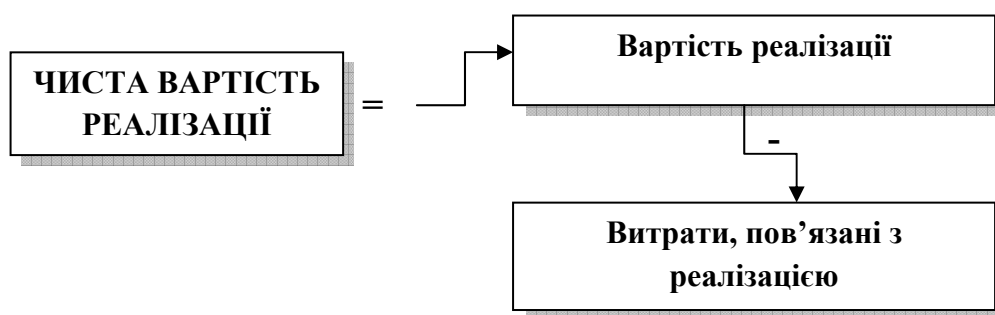


Рис. 2.6. Чиста вартість реалізації

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

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

Справедлива вартість активу – сума, за якою актив може бути обміняний.



Слід запам'ятати!

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

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

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

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовують такі види оцінки:



Слід запам'ятати!

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

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

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

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

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

Капітал – це залишкова частка в активах установи після вирахування зобов'язань.

Для визначення балансової вартості зобов'язань використовують такі види оцінки (рис. 2.7):

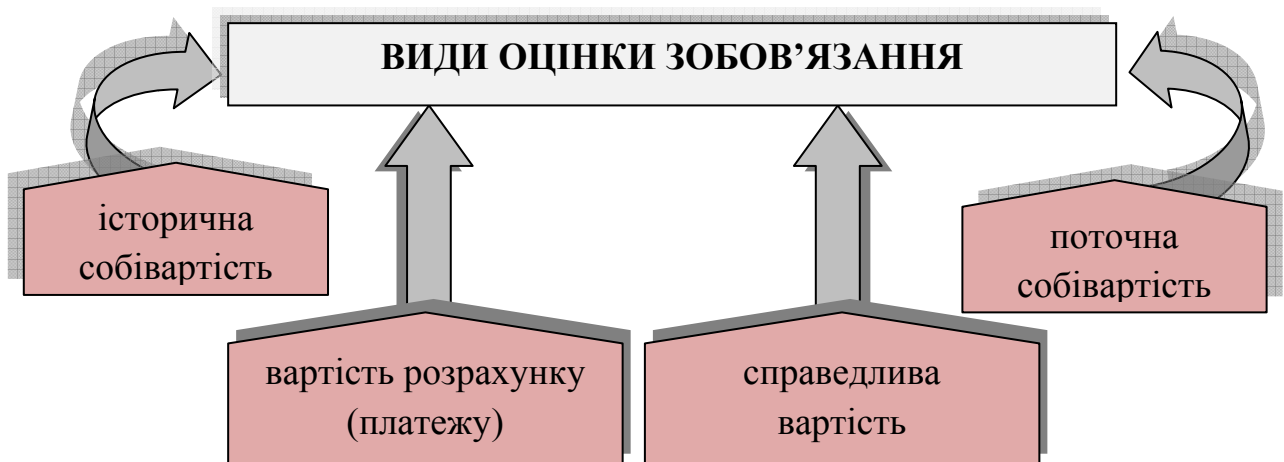


Рис. 2.7. Види оцінки зобов'язання

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

Організація повинна розкривати або у складі бухгалтерського Звіту про фінансовий стан, або в поясненнях до нього розшифровку акціонерного капіталу за видами прав участі акціонерів.

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

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

2.2. Структура і зміст Звіту про фінансовий стан

МСБО 1 не містить жорстко регламентованих форм Звіту про фінансовий стан та інших форм звітності. У ньому визначається загальна форма і порядок розташування статей, а також мінімум інформації, необхідної для розкриття у звітності (таблиця 2.29).



Важливо знати!

У Звіті про фінансовий стан вказується інформація загального характеру:

- назва підприємства;
- країна знаходження;
- дата складання Звіту про фінансовий стан;
- звітний період (вибирається на розсуд, але повинен бути постійним з року в рік);
- короткий опис діяльності підприємства;
- організаційно-правова форма;
- валюта, в якій представлена фінансова звітність.

**Статті Звіту про фінансовий стан згідно з Міжнародними стандартами
фінансової звітності**

Статті	Стандарти
1	2
Активи	
Основні засоби	IAS 16
Кожний клас основних засобів	IAS 16
Інвестиційна нерухомість	IAS 40
Нематеріальні активи	IAS 38
Кожний клас нематеріальних активів	IAS 38
Гудвіл	IFRS 3
Непоточні активи, утримувані для продажу	IFRS 5
Інвестиції в асоційовані компанії	IAS 28
Інвестиції в спільні підприємства	IAS 31
Інші фінансові інвестиції	IAS 39
Біологічні активи	IAS 41
Запаси	IAS 2
Дебіторська заборгованість покупців та інша дебіторська заборгованість	IAS 1
Валова сума заборгованості замовників за будівельними контрактами	IAS 11
Дебіторська заборгованість материнської компанії, споріднених дочірніх підприємств, асоційованих компаній та інших зв'язаних сторін	IAS 1
Грошові кошти та їх еквіваленти	
Податкові активи	IAS 1
Відстрочені податкові активи	IAS 12
Поточні податкові активи	IAS 12
Зобов'язання	IAS 1
Заборгованість постачальникам та інша кредиторська заборгованість	IAS 11
Валова сума кредиторської заборгованості замовникам за будівельними контрактами	IAS 19
Зобов'язання щодо виплат персоналу	
Кредиторська заборгованість материнської компанії, споріднених дочірніх підприємств, асоційованих компаній та інших зв'язаних сторін	IAS 1
Податкові зобов'язання	IAS 12
Відстрочені податкові зобов'язання	IAS 12
Поточні податкові зобов'язання	IAS 1
Непоточні зобов'язання, за якими нараховуються відсотки	IAS 1
Забезпечення	
Кожний клас забезпечень	IAS 37
Відстрочений дохід	IAS 20
Державні гранти	IAS 17
Зворотна оренда	IAS 1
Частка меншості	

Безпосередньо у Звіті про фінансовий стан повинні бути представлені, щонайменше, наступні статті:

- основні засоби;
- інвестиційна нерухомість;
- нематеріальні активи;
- фінансові активи;
- інвестиції, відображені на основі пайового методу;
- біологічні активи (тварини та рослини);
- запаси;
- дебіторська заборгованість покупців та інші види заборгованості;
- грошові кошти та їх еквіваленти;
- кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам, а

також інші види заборгованості;

- резерви;
- фінансові зобов'язання;
- зобов'язання і активи, пов'язані з поточними податками

(відповідно МСБО (IAS) 12 «Податки на прибуток»);

• активи і зобов'язання з відкладеними податками (відповідно до положень МСБО (IAS) 12);

- частка меншості, представлена в капіталі;
- акціонерний капітал, випущений компанією, а також фонди

(резервний капітал), пов'язані з власниками капіталу материнської компанії.



Слід запам'ятати!

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

- перший підхід передбачає подання активів і зобов'язань з їх поділом на поточні та непоточні;
- другий підхід передбачає класифікацію активів і зобов'язань та їх

подання в Звіті про фінансовий стан у порядку їх ліквідності, якщо така класифікація дозволяє надати користувачам звітності таку інформацію, яка є надійною і більш доказовою. МСБО (IAS) 1 передбачено використання такої класифікації статей Звіту про фінансовий стан, зокрема, для тих організацій, які не займаються постачанням товарів або послуг у рамках чітко визначеного операційного циклу (наприклад, для фінансових організацій).

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

МСБО (IAS) 1 передбачає можливість поєднання двох зазначених підходів при формуванні Звіту про фінансовий стан, представляючи одні активи і зобов'язання з диференціацією на поточні та непоточні, а інші – в порядку ліквідності, якщо це дозволяє представити інформацію у надійнішій та наочнішій формі.

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

Перший підхід до класифікації активів і зобов'язань при їх відображенні в Звіті про фінансовий стан показано в табл. 2.30.



Важливо знати!

Таблиця 2.30

Звіт про фінансовий стан (баланс) в тис. грош. одн.

АКТИВИ	2013	2012
Непоточні активи		
Основні засоби		
Гудвіл		
Інші нематеріальні активи		
Інвестиції в асоційовані компанії		
Фінансові активи		
Разом непоточні активи		
Поточні активи		
Запаси		

Заборгованість покупців і замовників		
Інші поточні активи		
Грошові кошти та їх еквіваленти		
Разом поточні активи		
Разом активи		
ВЛАСНИЙ КАПІТАЛ І ЗАБОВ'ЯЗАННЯ		
Власний капітал, що належить акціонерам материнської компанії		
Акціонерний капітал		
Нерозподілений прибуток		
Інші компоненти капіталу		
Частка неконтролюючих акціонерів		
Разом капітал		
Непоточні зобов'язання		
Довгострокові позики		
Відстрочені податки		
Довгострокові резерви		
Разом непоточні зобов'язання		
Поточні зобов'язання		
Кредиторська заборгованість		
Короткострокові позики		
Поточна частина довгострокових позик		
Поточні податки, що підлягають сплаті		
Короткострокові резерви		
Разом поточні зобов'язання		
Разом зобов'язання		
Разом власний капітал та зобов'язання		



Слід звернути увагу!

До поточних активів належать:

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

Усі інші активи вважаються **непоточними**.

Дебіторську заборгованість та запаси, які не є частиною операційного циклу підприємства, відносять до складу поточних активів лише тоді, якщо

вони будуть реалізовані або спожиті протягом 12 місяців з дати Звіту про фінансовий стан.

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

До складу непоточних активів включають:

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



Важливо знати!

У свою чергу, зобов'язання вважається поточним, якщо воно:

- ✓ за очікуваннями, буде погашене у звичайному процесі операційного циклу;
- ✓ має бути погашено протягом 12 місяців, починаючи з дати Звіту про фінансовий стан.

Усі інші зобов'язання відповідно є непоточними.



Слід запам'ятати!

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

- кредиторська заборгованість постачальникам і підрядникам за отримані від них товари, роботи, послуги;
- поточна заборгованість за розрахунками з бюджетом з податків та інших платежів;
- заборгованість з оплати праці;
- заборгованість зі страхування;
- авансові платежі замовників;
- короткострокові кредити банку;
- нараховані доходи (дивіденди, відсотки тощо).

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

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

2.3. Події після звітного періоду

Визначення та відображення подій після дати Звіту про фінансовий стан регламентується МСБО 10 «Події після звітного періоду»



Слід запам'ятати!

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

Підходи до відображення таких подій у фінансовій звітності підприємства визначено МСБО 10 «Події після звітного періоду».

Розрізняють два типи таких подій:

1) події, які підтверджують умови, що існували на звітну дату (коригуючі події після звітної дати – вони впливають на стан активів і зобов'язань на звітну дату);

2) події, що свідчать про умови, які виникли після звітної дати (некоригуючі події після звітної дати – вони не впливають на стан активів і зобов'язань на звітну дату).

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

- ✓ або шляхом коригування сум, визнаних у фінансовій звітності,
- ✓ або шляхом визнання статей, раніше не визнаних у звітності за умов:

- закінчення судового розгляду після звітної дати, яке підтверджує наявність у суб'єкта існуючого зобов'язання на звітну дату;

- визначення після дати вартості активів, придбаних до дати Звіту про фінансовий стан;
- або надходжень від продажу активів, проданих до звітної дати.



Важливо знати!

Події, що не впливають на стан активів і зобов'язань і не вимагають коригування звітності:

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

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

- ✓ зниження справедливої вартості в період між звітною датою і датою затвердження фінансової звітності до випуску;

✓ коли суб'єкт прийняв політику регулярної переоцінки майна до справедливої вартості тощо.

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

- 1) характер події;
- 2) оцінку фінансового результату
- 3) або твердження про те, що таку оцінку зробити неможливо.

3. ЗВІТ ПРО ПРИБУТКИ ТА ЗБИТКИ, ЗВІТ ПРО СУКУПНИЙ ДОХІД

3.1. Призначення та елементи Звіту про сукупний дохід (прибутки та збитки)

Порядок подання та призначення Звіту про прибутки та збитки, Звіт про сукупний дохід регламентується МСБО 1 та МСФЗ 1.

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



Слід запам'ятати!

Дохід – це збільшення економічних вигод у вигляді отримання або приросту активів чи зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, не пов'язане із внесками засновників.

Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді відпливу або зменшення активів чи збільшення зобов'язань, яке призводить до зменшення власного капіталу, не пов'язаного із внесками засновників.

Прибуток або збиток – загальний дохід за вирахуванням витрат (за винятком іншого сукупного прибутку).

Інший сукупний прибуток – це доходи і витрати, які не визнані у прибутку або збитку, як вимагають або дозволяють інші МСФЗ.

3.2. Структура Звіту про прибутки та збитки, Звіту про сукупний дохід



Слід запам'ятати!

Підприємство має представити всі статті доходів і витрат, визнані за період:

- а) в одному Звіті про прибутки і збитки,
- б) або у двох звітах:

✓ звіті, що відображає компоненти прибутку або збитку (окремий

Звіт про прибутки і збитки)

✓ та в другому звіті, що починається з прибутку або збитку та відображає компоненти іншого сукупного прибутку (Звіт про сукупні доходи).



Важливо знати!

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

- 1) дохід (прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю);
- 2) фінансові витрати;
- 3) частка прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі (якщо фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено в МСФЗ 9));
- 4) податкові витрати;
- 5) кожний компонент іншого сукупного прибутку, класифікований за своїм характером;
- 6) частка іншого сукупного прибутку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі;
- 7) загальний сукупний прибуток.



Слід запам'ятати!

Звіт про сукупні доходи включає наступний склад показників:

- 1) прибуток або збиток за період, що відноситься до:
 - а) неконтрольованих часток;
 - б) власників материнської компанії;
- 2) загальний сукупний прибуток за період, що відноситься до:
 - а) неконтрольованих часток ;
 - б) власників материнської компанії



Слід звернути увагу!

Окрім того, підприємство може подавати інформацію про прибутки та збитки в окремому **Звіті про прибутки та збитки**.

Основні показники:

1) дохід (прибутки та збитки, що виникають внаслідок припинення визнання фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю);

2) фінансові витрати;

3) частка прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі (якщо фінансовий актив перекласифікований так, що він оцінюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток, що виникає внаслідок різниці між попередньою балансовою вартістю та його справедливою вартістю на дату перекласифікації (як визначено в МСФЗ 9));

4) податкові витрати;

5) прибуток або збиток за період, що відноситься до:

а) неконтрольованих часток;

б) власників материнської компанії.

Підприємство має право вводити додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки у Звіті про сукупні доходи та в окремому Звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), коли таке подання є доречним для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати суму податку на прибуток, пов'язану з кожною статтею іншого сукупного доходу, включаючи коригування перекласифікації, або у Звіті про прибутки та збитки та інший сукупний дохід, або у Примітках.

3.3. Прибуток на акцію

У бухгалтерському обліку зарубіжних країн ключовим показником є прибуток на акцію. Даний показник регулюється на основі МСБО 33 «Прибуток на акцію», у якому описуються принципи визначення та висвітлення у звітності прибутку на акцію, що дозволяє покращити зіставність показників діяльності різних суб'єктів господарювання у одному звітному періоді або одного суб'єкта господарювання у різних звітних періодах. Об'єкти та суб'єкти застосування означеного стандарту відображені на рис. 2.8.

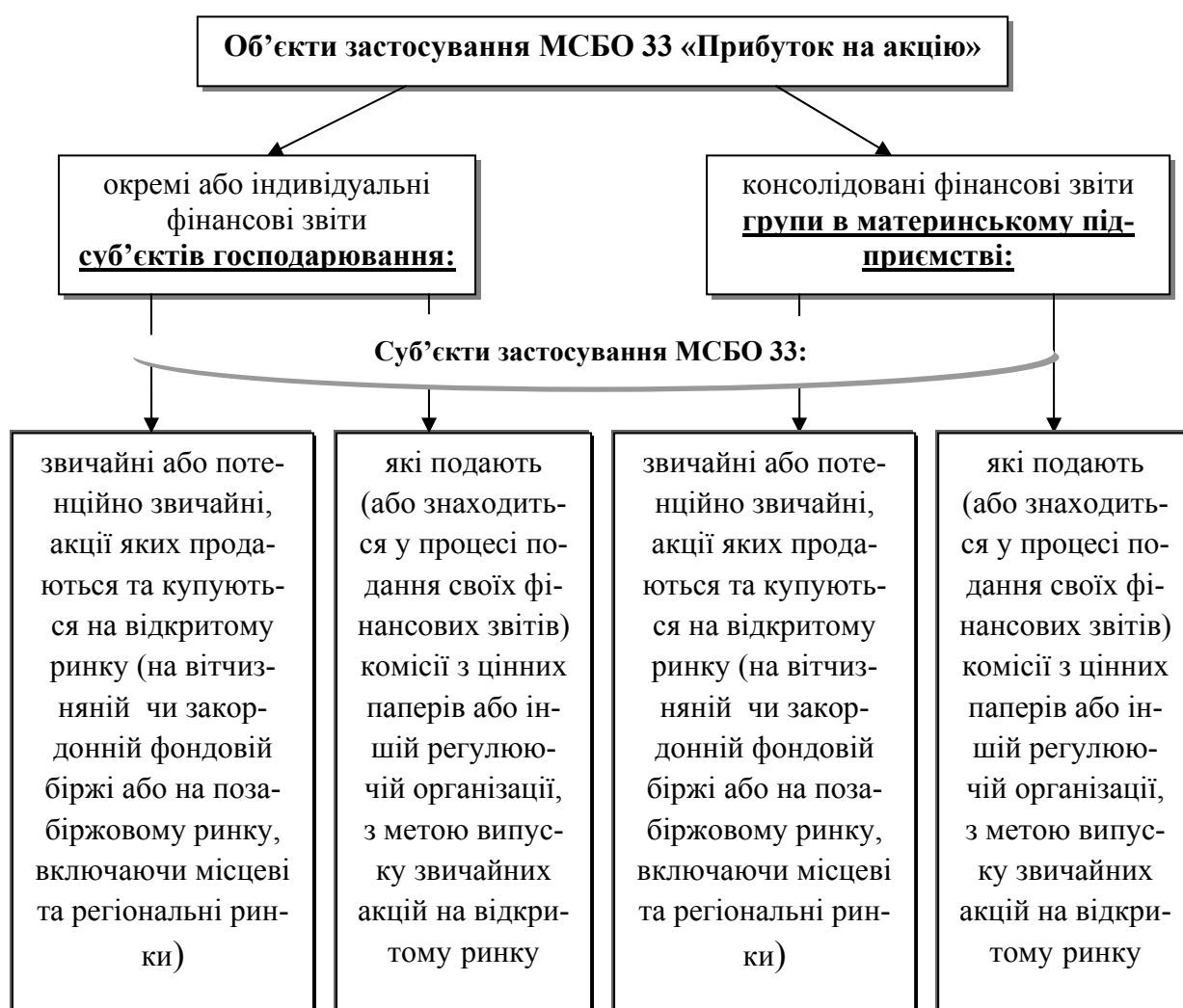


Рис. 2.8. Об'єктно-суб'єктна схема застосування МСБО 33 «Прибуток на акцію»

МСБО 33 передбачає розкриття двох показників прибутку на акцію: базисного та розбавленого.

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

Базисний прибуток на акцію розраховується за наступною формулою:



Важливо знати!

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

$$\text{Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу за звітний період} = \frac{\text{Кількість акцій, випущених та викуплених у акціонерів протягом періоду}}{\text{Часовий зважений коефіцієнт}}$$

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

При випуску похідних цінних паперів, коли їх ціна є нижчою за справедливую вартість пов'язаних з ними звичайних акцій, тобто існує премія, кількість звичайних акцій, які застосовуються для обчислення базисного прибутку, розраховується за формулою:



Важливо знати!

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

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

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



Слід запам'ятати!

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

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

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

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

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



Важливо знати!

Скоригований чистий прибуток, що припадає на звичайні акції

=

Чистий прибуток, що припадає на звичайні акції

+

Дивіденди (після сплати податків) на розбавляючі потенційні звичайні акції, що були вираховані з чистого прибутку

+

Відсотки на розбавляючі потенційні звичайні акції визнані у звітному періоді

±

Доходи або витрати, які існували б у результаті конвертування розбавляючих потенційних звичайних акцій

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

4. ЗВІТ ПРО ЗМІНИ У ВЛАСНОМУ КАПІТАЛІ

МСБО 1 «Подання фінансових звітів» та МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» передбачено порядок складання й подання Звіту про зміни у власному капіталі, а також вибору бази оцінки і концепції збереження капіталу.

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

Концепція збереження капіталу представлена на рис. 2.9.

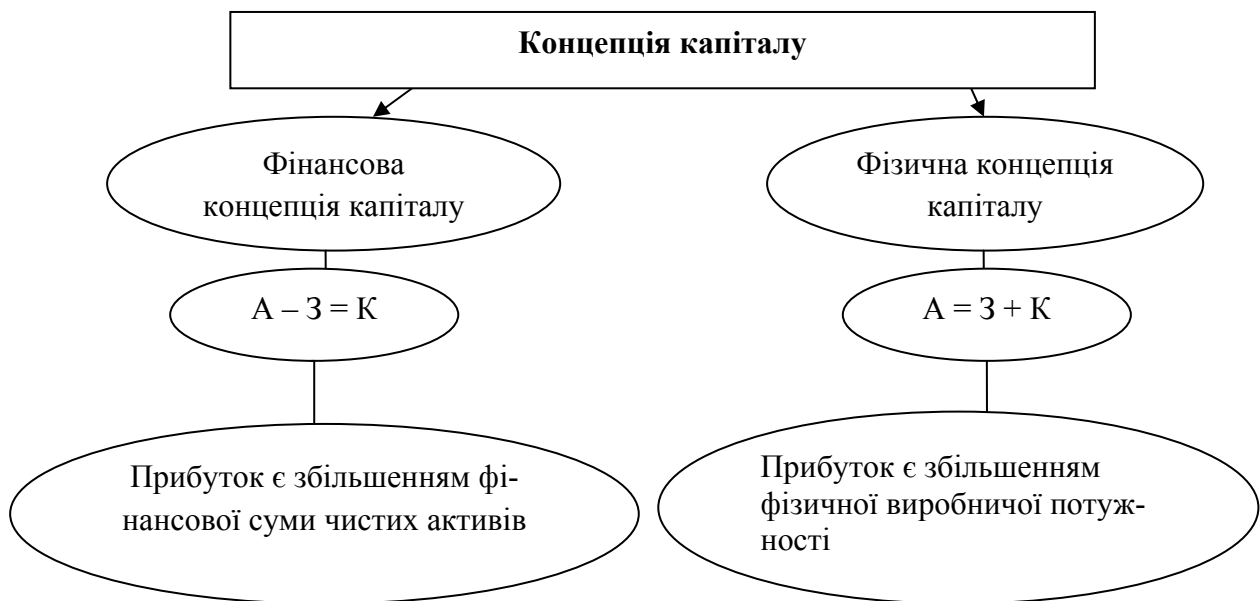


Рис. 2.9. Види концепцій капіталу

Головною відмінністю між фінансовою та фізичною концепціями капіталу є підхід до визначення впливу змін ціни активів і зобов'язань підприємства.

У Звіті про зміни у власному капіталі, згідно Стандарту, передбачається узгодження показників власного капіталу на початок і кінець періоду шляхом подання даних щодо:

- 1) підсумку визнаних доходів і витрат за звітний період;
- 2) впливу змін в облікових політиках і виправлень помилок по капіталу, відображених згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- 3) змін у власному капіталі, що виникли внаслідок операцій із власниками (табл. 2.31).

Таблиця 2.31

Звіт про зміни у власному капіталі (у грош. одн.)

Стаття	Вкладений капітал	Нерозподілений прибуток	Переведення закордонної діяльності	Фінансові активи, доступні для продажу	Хеджування грошового потоку	Дооцінка	Разом власний капітал
1	2	3	4	5	6	7	8
Залишок на початок року							
Коригування: Зміна облікової політики							
Виправлення помилок							
Інші зміни							
Скоригований залишок на початок року							
Сукупний прибуток (збиток) за звітний період							
Інший сукупний прибуток за звітний період							
Розподіл прибутку: Виплати власникам (дивіденди)							
Прибутку до зареєстрованого капіталу							
Відрахування до резервного капіталу							
Внески учасників: Внески до капіталу							
Погашення заборгованості з капіталу							

Вилучення капіталу: Викуп акцій (часток)							
Перепродаж викуплених акцій (часток)							
Анулювання викуплених акцій (часток)							
Вилучення частки в капіталі							
Інші зміни в капіталі							
Разом змін у капіталі							
Залишок на кінець року							

Примітки:

*- Прибуток за рік + Актуарні прибутки / Збитки за пенсійною програмою з виплатою;

** - Прибуток від переоцінки нерухомості + Частка інших визнаних доходу і витрат асоційованого підприємства + Податок на прибуток, пов'язаний із компонентами інших визнаних доходів і витрат (для спрощення допускається, що всі компоненти пов'язані з переоцінкою).

Алгоритм складання Звіту про зміни у власному капіталі приведено на рис 2.10.

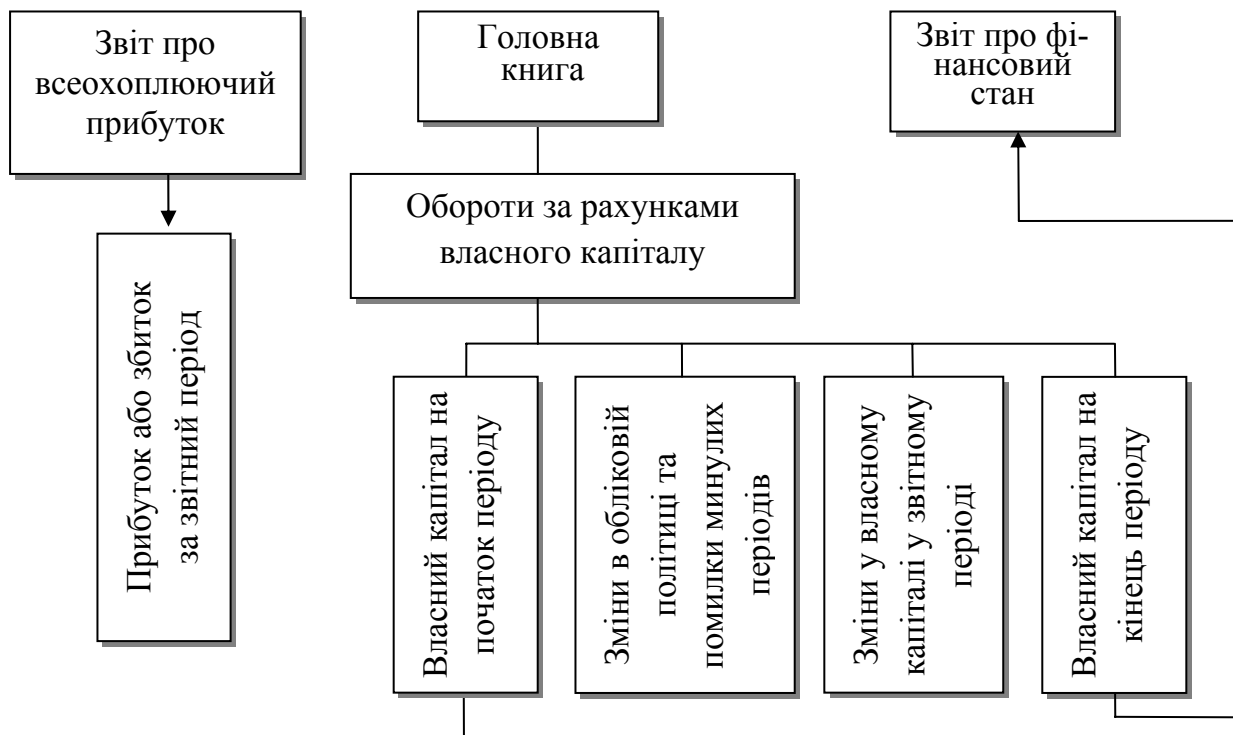


Рис. 2.10. Алгоритм складання Звіту про зміни у власному капіталі

5. ЗВІТ ПРО РУХ ГРОШОВИХ КОШТІВ

5.1. Зміст і структура Звіту про рух грошових коштів

Відповідно до МСФЗ, Звіт про рух грошових коштів вміщує відомості про потоки грошових коштів та їх еквівалентів у звітному періоді.



Слід звернути увагу!

У Звіті про рух грошових коштів не фіксується інформація про:

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

Звіт про рух грошових коштів повинен представляти потоки грошових коштів та їх еквівалентів за звітний період у розрізі: **операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.**

Правила складання Звіту про рух грошових коштів встановлені МСФЗ 7 «Звіти про рух грошових коштів», згідно з яким звіт має містити інформацію про грошові потоки компанії у розрізі операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.



Важливо знати!

Категорія «**грошові кошти**» включає в себе:

- ❖ касову готівку,
- ❖ кошти на рахунках в банку,
- ❖ депозити до запитання.

Еквівалентами грошових коштів вважаються фінансові вкладення, які є:

- короткостроковими (три місяці або менше з дати придбання);
- високоліквідними (швидко конвертуються в грошові кошти);
- непов'язаними зі значним ризиком зміни вартості об'єктів вкладення.

У Звіті про рух грошових коштів не фіксується інформація про:

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



Слід запам'ятати!

Операційна діяльність – це основна діяльність, яка приносить дохід компанії.

Інвестиційна діяльність – включає придбання та реалізацію довгострокових активів та інших інвестицій, що не відносяться до грошових еквівалентів.

Фінансова діяльність – це діяльність, яка призводить до змін у розмірі та складі власного капіталу і позикових коштів компанії.



Важливо знати!

Одна і та ж операція може включати грошові потоки, що класифікуються по-різному. Наприклад, коли грошове погашення кредиту включає в себе як відсотки, так і основну суму боргу, то частина, складова відсотків, може класифікуватися як операційна діяльність, а частина, що складає основну суму, класифікується як фінансова діяльність.

5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів

Рух грошових коштів від операційної діяльності може відобразитися у Звіті за допомогою прямого або непрямого методів. Водночас, слід відмітити, що згідно МСФЗ 7, заохочується використання прямого методу, на основі якого:

- 1) розкриваються основні види валових грошових надходжень та валових грошових виплат;
- 2) здійснюється звірка показників по прибутку до оподаткування із грошовими коштами від операційної діяльності, що фіксується у Примітці до Звіту про рух грошових коштів.



Важливо знати!

Використання прямого методу передбачає узгодження показників зі Звіту про рух грошових коштів, Звіту про фінансовий стан (балансу) та Звіту про прибутки або збитки (рис. 2.11).

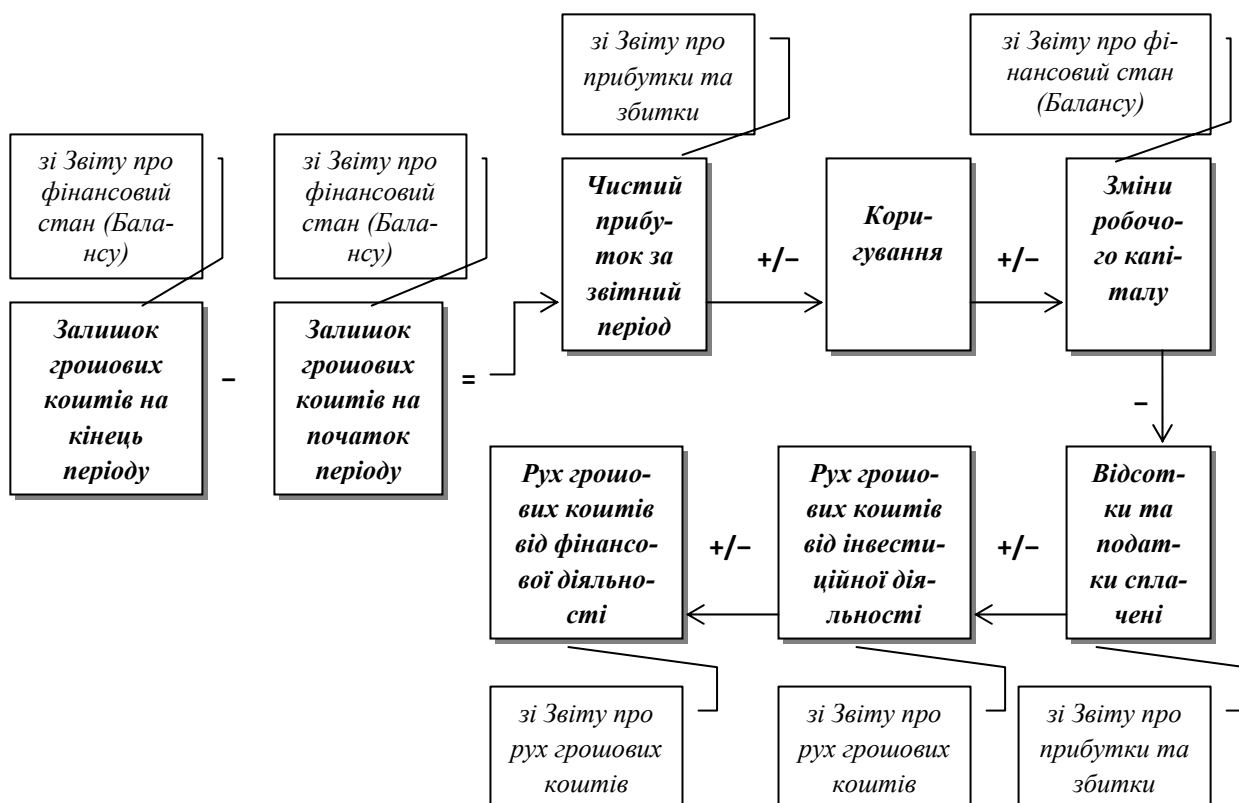


Рис. 2.11. Узгодження показників на основі використання прямого методу відображення руху грошових коштів від операційної діяльності



Важливо знати!

За непрямим методом Звіт про рух грошових коштів пов'язаний зі Звітом про фінансовий стан і Звітом про прибутки та збитки наступним чином (рис. 2.12).

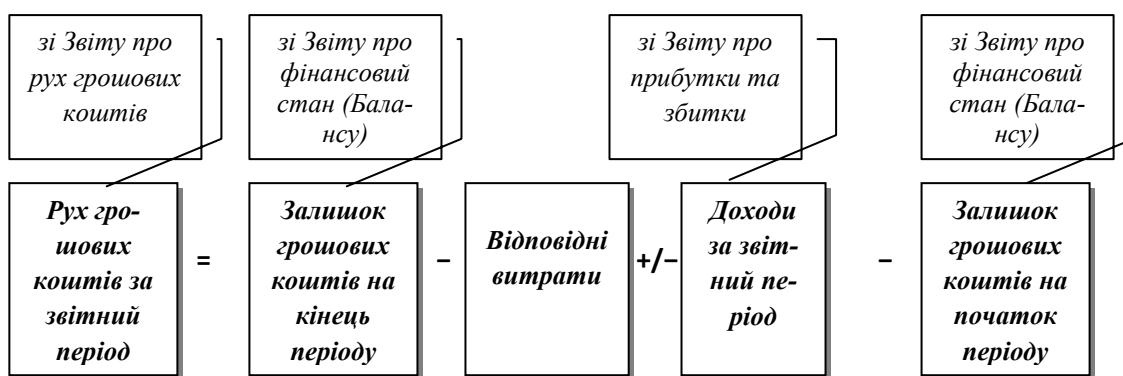


Рис. 2.12. Узгодження показників на основі використання непрямиго методу відображення руху грошових коштів від операційної діяльності

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

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

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

На нетто-основі у Звіті дозволяється представляти наступні потоки грошових засобів:

- ✓ потоки грошових коштів від імені клієнтів;
- ✓ потоки грошових коштів по статтях з швидким оборотом, великими сумами і коротким терміном погашення (зокрема, придбання та продаж інвестицій).

Для фінансових інститутів на нетто-основі у Звіті можуть бути представлені наступні види грошових потоків:

- потоки грошових коштів для прийняття і виплати вкладів з фіксованим строком платежу;
- розміщення вкладів в інших фінансових інститутах, зняття вкладів з інших фінансових інститутів;
- грошові авансові платежі й кредити клієнтам та погашення таких авансів і кредитів.



Слід запам'ятати!

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

- грошові потоки від отриманих та виплачених відсотків і дивідендів розкриваються окремо, при цьому кожен з них повинен бути класифікований з періоду в період як потік або від операційної, або від інвестиційної, або від фінансової діяльності;
- потоки грошових коштів, які пов'язані зі сплатою податку на прибуток, як правило, ідентифікуються як потоки від операційної діяльності;
- грошові потоки, що виникають в результаті проведення валютних операцій, відображаються за обмінним курсом на дату руху грошових коштів;
- грошові потоки, що виникають від операцій з іноземними компаніями, повинні перераховуватися за обмінним курсом на дату їх виникнення;
- рух грошових коштів у результаті надзвичайних обставин має класифікуватися у відповідності з діяльністю, в результаті якої він відбувся;
- у Звіті про рух грошових коштів компаній, облік в яких ведеться на основі методу участі в капіталі або за собівартістю, вказуються тільки фактичні потоки грошових коштів (наприклад, отримані дивіденди);
- рух грошових коштів у відношенні спільних підприємств включається у зведений звіт про рух грошових коштів відповідно до пропорційної частки таких потоків.



Слід звернути увагу!

- У звітності компанії повинні розкриватися масиви інформації щодо:
- грошових коштів та їх еквівалентів – в Звіті про рух грошових коштів, а також їх звірки з аналогічними статтями в бухгалтерському Звіті про фінансовий стан;
 - негрошових інвестиційних та фінансових операцій (зокрема, щодо конвертації облігацій в акції);
 - величини активів або зобов'язань, крім грошових коштів та їх еквівалентів, у придбаній або проданій дочірній компанії;

- грошових коштів та їх еквівалентів компанії, недоступних для використання групою;
- сум кредитів, не отриманих, але доступних для майбутньої операційної діяльності, а також для врегулювання зобов'язань інвестиційного характеру (із зазначенням наявних обмежень щодо таких засобів);
- частки відшкодування при придбанні або продажі, виплаченої у формі грошових засобів чи їх еквівалентів;
- величини грошових коштів та їх еквівалентів у придбаній або проданій дочірній компанії;
- загальної суми грошових потоків від кожного з трьох видів діяльності, що відноситься до частки участі в спільних підприємствах;
- суми грошових потоків від кожного з трьох видів діяльності стосовно кожного галузевого та географічного сегмента;
- грошових потоків, що відображають збільшення операційного потенціалу компанії, і окремого розкриття грошових потоків, які забезпечують його підтримку.

5.3. Методика складання Звіту про рух грошових коштів

Перелік статей розділів Звіту про рух грошових коштів, відповідно до МСФЗ 7, визначається компанією самостійно, а приклади, наведені в тексті Стандарту, носять рекомендаційний характер. Для складання Звіту в частині операційної діяльності МСФЗ 7 допускає використання двох методів: прямого і непрямого. Інформацію про грошові потоки в розрізі фінансової та інвестиційної діяльності можна представляти тільки через прямий метод.



Слід звернути увагу!

Форму складання звіту на основі використання прямого методу наведено у табл. 2.32.

Звіт про рух грошових коштів (прямий метод)

Стаття	Грош. од., тис. грн.
<u>I. Операційна діяльність</u>	
1) Надходження від покупців	
2) Платежі постачальникам	
3) Сплачені ПДВ	
4) Інші операційні платежі	
5) Сплачені відсотки	
6) Сплачені податки на прибуток	
7) Рух коштів внаслідок надзвичайних подій	
8) Витрачання коштів внаслідок надзвичайних подій	
9) Чисті грошові потоки від операційної діяльності	
<u>II. Інвестиційна діяльність</u>	
10) Надходження від реалізації ОЗ	
11) Надходження від реалізації фінансових інвестицій	
12) Отримані дивіденди	
13) Придбання ОЗ	
14) Придбання фінансових інвестицій	
15) Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності	
<u>III. Фінансова діяльність</u>	
16) Надходження від емісії акції	
17) Отриманий кредит банку	
18) Сплачені дивіденди	
19) Чисті грошові потоки від фінансової діяльності	
20) Чисте збільшення грошових коштів	
21) Залишок коштів на 31.12.2012 р.	
22) Залишок коштів на 31.12.2013 р.	

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

Форму складання Звіту на основі використання непрямого методу представлено у табл. 2.33

Звіт про рух грошових коштів (непрямий метод)

Стаття	Грош. од., тис. грн.
1	2
<u>I. Операційна діяльність</u>	
1. Чистий прибуток	
2. Коригування для узгодженості чистого прибутку і чистих грошових коштів:	

1	2
а) знос б) прибуток від продажу інвестицій в) витрати на відсотки г) збільшення витрат майбутніх періодів д) збільшення дебіторської заборгованості покупців ж) збільшення запасів з) збільшення кредиторської заборгованості є) грошові кошти, отримані від операційної діяльності е) сплачені відсотки и) сплачені податки на прибуток м) рух грошових коштів внаслідок надзвичайних подій н) видаток коштів внаслідок надзвичайних подій 3. Чисті грошові потоки від операційної діяльності	
II. <u>Інвестиційна діяльність</u> 4. Надходження від реалізації ОЗ 5. Надходження від реалізації фінансових інвестицій 6. Отримані дивіденди 7. Придбання ОЗ 8. Придбання фінансових інвестицій 9. Чисті грошові потоки від інвестиційної діяльності	
III. <u>Фінансова діяльність</u> 10. Надходження від емісії акції 11. Отриманий кредит банку 12. Сплачені дивіденди 13. Чисті грошові потоки від фінансової діяльності 14. Чисте збільшення грошових коштів 15. Залишок коштів на 31.12.2012 р. 16. Залишок коштів на 31.12.2013 р.	

Основна відмінність у Звітах про рух грошових коштів, складених прямим і непрямим методами, – це інформативність для кінцевого користувача.



Важливо знати!

Щоб підготувати Звіт про рух грошових коштів, необхідно:

- скласти порівняльний бухгалтерський Звіт про фінансовий стан відповідно до МСФЗ на початок і кінець звітного періоду, де розраховуються зміни лінійних статей за звітний період;
- зібрати необхідну інформацію для складання Звіту про рух грошових коштів;

- скласти, на основі зібраної інформації, робочу таблицю по Звіту про рух грошових коштів, в основі якої закладається основне балансове рівняння (рис. 2.13):

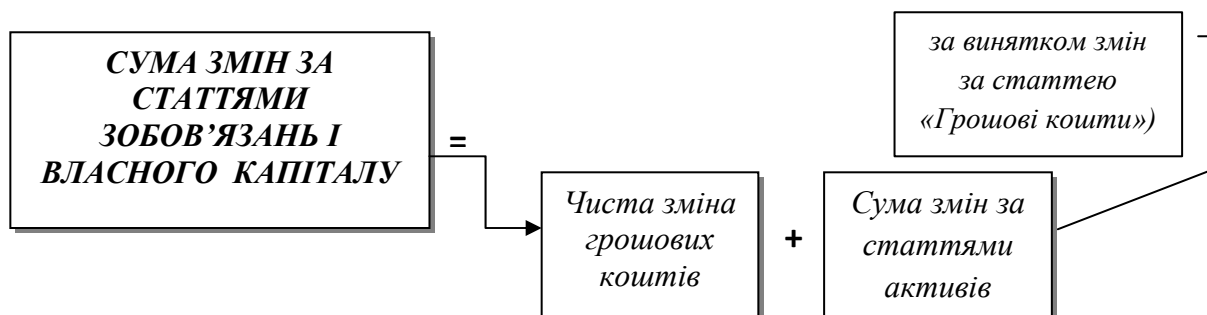


Рис. 2.13. Основне балансове рівняння

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

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

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

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



Слід запам'ятати!

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

- скоригувати чистий прибуток на негрошові статті доходів і витрат, і статті, пов'язані із виникненням потоків грошових коштів за іншими видами діяльності, у тому числі по: амортизації, витратах за відсотками, прибутку/збитку від продажу ОЗ, НМА, інвестицій;
- здійснити коригування чистого прибутку, з урахуванням змін вартості поточних активів і поточних зобов'язань з операційної діяльності, у тому числі: змін дебіторської заборгованості, змін залишків ТМЗ, змін кредиторської заборгованості;
- відобразити величину сплаченого податку на прибуток.

Потоки грошових коштів, які виникають у результаті операцій в іноземній валюті, повинні відображатися у валюті звітності компаній шляхом застосування до суми в іноземній валюті різниці обмінного курсу між звітною та іноземними валютами на дату виникнення даного руху грошових коштів.

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

- курсові різниці, що виникли в результаті переоцінки активів і зобов'язань, за винятком грошових коштів;
- курсові різниці, які виникли в результаті переоцінки грошових коштів в касі, на розрахункових або спеціальних рахунках в банках;
- курсові різниці, що виникли в результаті переоцінки залишків грошових коштів; вони представляються у Звіті про рух грошових коштів окремо від грошових потоків, що виникають в результаті операційної, інвес-

тиційної та фінансової діяльності з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початок і кінець звітного періоду.



Важливо знати!

Відповідно до вимог МСФЗ 7, потоки грошових коштів, що виникають від отриманих дивідендів, отриманих і виплачених відсотків, повинні розкриватися окремо. Стандарти дозволяють ці потоки грошових коштів відносити до операційної, фінансової або інвестиційної діяльності.

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

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

6. ПРИМІТКИ ДО ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ, ВИПРАВЛЕННЯ ПОМИЛОК, ЗМІНИ В ОБЛІКОВИХ ПОЛІТИКАХ ТА ОЦІНКАХ

Порядок складання, подання Приміток до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках регламентуються МСБО 1, МСФЗ 1, МСБО 8



Слід запам'ятати!

Примітки до фінансових звітів – це сукупність показників і пояснень, що забезпечує деталізацію і обґрунтованість статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачене відповідними положеннями (стандартами).

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів», у Примітках до фінансових звітів слід наводити:

- інформацію про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;
- таку інформацію, яка вимагається МСФЗ, але не наведена у фінансових звітах, проте є необхідною для правдивого відображення фінансового стану та результатів діяльності підприємства.

Структура подання інформації у Примітках до фінансових звітів має наступний вигляд:

- 1) вказівки на відповідність звітності вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- 2) виклад застосованих істотних облікових політик;
- 3) пояснювальна інформація до статей, наведених безпосередньо у фінансових звітах;
- 4) інші розкриття.



Важливо знати!

У Примітках до фінансових звітів розкривають облікові політики щодо:

- визнання доходів;

- принципів консолідації;
- об'єднання бізнесу;
- частки у спільних підприємствах;
- визнання та амортизації матеріальних і нематеріальних активів;
- витрат на позики;
- будівельних контрактів;
- інвестиційної нерухомості;
- фінансових інструментів;
- запасів:
- податків, включаючи відстрочені;
- забезпечень;
- виплат працівникам;
- переведення та хеджування іноземної валюти;
- визначення сегментів (за видами діяльності та географічних) і розподілу витрат між сегментами;
- визначення грошових коштів та їх еквівалентів;
- державних грантів тощо.



Слід звернути увагу!

У Примітках до фінансових звітів слід також розкривати:

- суму дивідендів, запропонованих або оголошених до того, як фінансові звіти були затверджені до випуску, але не визнаних як розподіл капіталу між власниками протягом звітного періоду, та пов'язану суму на акцію;
- суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів.

Крім того, якщо це не відображено у фінансових звітах, у Примітках слід подати інформацію щодо:

- ✓ місця розташування та юридичної форми підприємства, країни його реєстрації;

- ✓ юридичної адреси офісу (або основного місця діяльності);
- ✓ опису характеру операцій підприємства та його основної діяльності;
- ✓ назви материнського підприємства та найменших ланок материнського підприємства.

У Примітках до фінансових звітів слід також розкривати інформацію про зміни облікової політики, облікових оцінок та помилки. Подання та розкриття такої інформації здійснюється згідно з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки».



Важливо знати!

Облікова політика – це конкретні принципи, основи, правила та домовленості, які використовуються при складанні та поданні звітності.

Згідно з МСБО 8, підприємство змінює облікову політику, лише в разі:

- 1) законодавчих вимог;
- 2) вимог органу, який встановлює Стандарти бухгалтерського обліку;
- 3) коли зміни приведуть до адекватнішого відображення подій або операцій у фінансових звітах.

Зміни в обліковій оцінці – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань і пов'язаних з ними очікуваних вигод.

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

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

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

При складанні фінансових звітів можуть бути допущені помилки внаслідок:

- ✓ помилок у математичних підрахунках;
- ✓ помилок у застосуванні облікової політики;
- ✓ неправильної інтерпретації фактів господарської діяльності;
- ✓ неуважності;
- ✓ шахрайства.

Такі помилки стосуються визнання, оцінки, подання та розкриття елементів фінансової звітності. Вплив помилок на показники фінансової звітності залежить від їх характеру та суттєвості (табл. 2.34).

Таблиця 2.34

Помилки у фінансових звітах

Навмисні	Ненавмисні
Суттєві	Несуттєві
Поточного звітного періоду	Попередніх звітних періодів

Помилки попереднього періоду – це пропуск або викривлення у фінансових звітах за один чи більше попередніх періодів, що виникли внаслідок неправильного використання або зловживання достовірною інформацією:

– яка була доступною на момент затвердження фінансових звітів до випуску за вказані періоди;

– яка, як очікувалось з достатньою впевненістю, буде отримана та прийнята до уваги при підготовці та поданні цих фінансових звітів.



Слід запам'ятати!

Суттєвою помилкою вважається, якщо пропуск або викривлення статті, індивідуально або колективно, може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Прикладами суттєвих помилок є:

- включення до фінансових звітів попереднього періоду суттєвих сум незавершеного виробництва та дебіторської заборгованості щодо фінансових контрактів;
- втрата значної кількості даних внаслідок збою системи облікової інформації.

Згідно з МСБО 8, суттєві помилки попереднього періоду слід виправляти ретроспективно у першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після виявлення таких помилок. Помилку виправляють шляхом перерахунку зіставної інформації за наведений у звітності попередній період (періоди), в якому виникла помилка.

У випадку, коли помилка виникла раніше, за попередній період, що наведений у звітності, слід перераховувати вступне сальдо активів, зобов'язань або власного капіталу для найбільш раннього попереднього періоду, представленого у фінансових звітах.

Якщо неможливо визначити вплив помилки на конкретний період або отримати інформацію для порівняння за один або кілька попередніх звітних періодів, слід перераховувати вступне сальдо активів, зобов'язань або власного капіталу щодо найбільш раннього періоду, по якому може бути здійснено ретроспективний перерахунок. Таким періодом може бути поточний звітний період.



Слід звернути увагу!

Обмеження ретроспективного застосування:

- неможливо визначити або вплив на конкретний період, або кумулятивний вплив помилки;

- якщо неможливо визначити вплив на конкретний період помилки щодо порівняльної інформації за один або кілька відображених попередніх періодів, суб'єктові господарювання слід перерахувати залишки активів, зобов'язань та власного капіталу на початок найпершого періоду, для якого можливе ретроспективне перерахування;

- якщо неможливо визначити кумулятивний вплив на початок поточного періоду й врахувати помилки на всі попередні періоди, суб'єктові господарювання слід переглянути порівняльну інформацію для виправлення помилки перспективно, з найпершої можливої дати;

- виправлення помилки попереднього періоду виключається з прибутку або збитку за період, в якому виявлено помилку;

- якщо неможливо визначити суму помилки за всі попередні періоди, суб'єкт господарювання переглядає порівняльну інформацію перспективно, з першої можливої дати;

- виправлення помилок відрізняються від зміни в облікових оцінках.

Облікові оцінки за своїм характером є приблизними значеннями, які можуть потребувати перегляду, коли стає відома додаткова інформація. Наприклад, прибуток або збиток, визнаний як кінцевий результат непередбаченої події, не є виправленням помилки.



Важливо знати!

У фінансовій звітності при виправленні помилок розкривається інформація про:

- 1) характер помилки попереднього періоду;

- 2) суму виправлення за кожний відображений попередній період, а, при можливості:

- статті фінансових звітів, на які вона впливає;
- щодо базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта господарювання застосовується МСБО 33;

- 3) суму виправлення на початок найпершого періоду, з відображених попередніх періодів;

4) обставини (при їх наявності), що призвели до неможливості ретроспективного перерахування сум відносно певного попереднього періоду.

Отже, ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду вимагає відрізнити з-поміж інших інформацію, яка:

- ❖ надає свідчення обставин, що існували на ту дату (дати), коли відбувалася операція, інша подія або умова;

- ❖ була б наявною, коли б фінансові звіти за попередній період затверджували до випуску.

Не слід використовувати ретроспективний погляд ні при здійсненні припущень щодо того, якими були наміри управлінського персоналу в попередньому періоді, ні при попередній оцінці сум, визнаних, оцінених чи розкритих у попередньому періоді, під час застосування нової облікової політики до попереднього періоду або виправлення сум в ньому. Наприклад, якщо суб'єкт господарювання виправляє помилку попереднього періоду під час оцінки фінансових активів, раніше класифікованих як утримувані до погашення згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», він не змінює основу їх оцінки за той період, якщо управлінський персонал прийняв пізніше рішення не утримувати їх до погашення.

Крім того, якщо суб'єкт господарювання виправляє помилку попереднього періоду під час обчислення свого зобов'язання щодо накопичених днів тимчасової непрацездатності працівників відповідно до МСБО 19 «Виплати працівникам», він не бере до уваги інформацію про період незвичайно важкого грипу протягом наступного періоду, яка стала наявною після затвердження до випуску фінансових звітів за попередній період.

Той факт, що суттєві попередні оцінки часто потрібні під час зміни порівняльної інформації, відображеної за попередні періоди, не звільняє від достовірного коригування або виправлення порівняльної інформації.

7. ПРОМІЖНА ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ

Склад проміжної фінансової звітності, порядок визнання і оцінка її статей регламентується МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність», МСФЗ 1.



Слід запам'ятати!

Проміжна фінансова звітність – це фінансова звітність, яка включає повний або стислий комплект фінансових звітів за проміжний період.

Проміжним періодом вважається період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік (рис. 2.14).



Важливо знати!



Рис. 2.14. Порядок подання проміжної фінансової звітності (звітні періоди)



Слід запам'ятати!

Згідно з визначенням МСБО 1, повний комплект фінансової звітності має містити такі складові:

- а) Звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) Звіт про сукупні доходи за період;
- в) Звіт про зміни у власному капіталі за період;
- г) Звіт про рух грошових коштів за період;
- г) Примітки, які містять стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію; та
- д) Звіт про фінансовий стан станом на початок найбільш раннього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює ретроспективний перерахунок статей у своїй фінансовій звітності, або коли він перекласифіковує статті у своїй фінансовій звітності.

Стислий проміжний фінансовий звіт має включати, як мінімум, такі компоненти:

- стислий Звіт про фінансовий стан;
- стислий Звіт про сукупні доходи та Звіт про прибутки і збитки або стислий окремий Звіт про прибутки та збитки;
- стислий Звіт про зміни у власному капіталі;
- стислий Звіт про рух грошових коштів;
- деякі пояснювальні Примітки.



Слід звернути увагу!

Оцінка в проміжній звітності здійснюється за період: з початку року до звітної дати, виходячи з наступних критеріїв:

- 1) принципи визнання активів, зобов'язань, доходів і витрат в проміжних звітних періодах аналогічні до тих, які застосовуються в річних фінансових звітах;
- 2) у межах одного фінансового року оцінки, зроблені в попередніх

проміжних періодах, можуть бути змінені в наступних проміжних періодах (або на річну звітну дату).

Таким чином, до активів і зобов'язань треба застосовувати одні і ті ж критерії визнання: на дату річного Звіту про фінансовий стан і на проміжні дати.

У проміжній звітності необхідно надавати інформацію про:

- ✓ опис та характер змін, які відбулися в обліковій політиці за звітний період;
- ✓ випуск, викуп і погашення боргових цінних паперів;
- ✓ дохід сегмента або результат діяльності сегмента;
- ✓ сплачені дивіденди, окремо із звичайних акцій та інших акцій;
- ✓ вплив змін у структурі підприємства за проміжний період;
- ✓ зміни в непередбачених зобов'язаннях або активах з дати останнього річного Звіту про фінансовий стан;
- ✓ характер і суми статей, які є не типовими за своїми характером, обсягом й частотою.

У додатку до МСБО 34 наведені приклади застосування різних підходів до визнання і оцінки в проміжних фінансових звітах. Їх узагальнення наведено в таблиці 2.35.

Таблиця 2.35

**Приклади застосування принципів визнання і оцінки
в проміжних фінансових звітах**

Об'єкти аналізу	Підхід, який застосовується
1	2
1. Нарахування на заробітну плату і страхові внески роботодавця	Якщо нарахування на заробітну плату або внески роботодавця в державні страхові фонди оцінюються на річній основі, відповідні витрати роботодавця визнаються в проміжному періоді, із застосуванням попередньо оціненої середньорічної фактичної ставки нарахування на заробітну плату або ставки внеску, навіть, якщо більшу частину виплат можна здійснити на початку фінансового року

1	2
2.Значне планове періодичне технічне обслуговування або капітальний ремонт	Витрати на значне планове періодичне технічне обслуговування або на капітальний ремонт й інші сезонні витрати, які, як очікується, будуть понесені в кінці року, не є передбачуваними для проміжних звітностей, якщо подія не викликала юридичне або конструктивне зобов'язання. Самі наміри або необхідність понести витрати в майбутньому не є достатніми для виникнення зобов'язання
3. Забезпечення	Для визнання і оцінки забезпечення на проміжну дату підприємству потрібно застосовувати ті ж критерії, які воно застосовувало б в кінці фінансового року
4. Премії в кінці року	У проміжній фінансовій звітності зобов'язання по такій премії визнається у випадку, коли: а) премія є юридичним зобов'язанням або попередня практика робить премію конструктивним зобов'язанням, по якому підприємство не має реальної альтернативи, окрім виплати; б) можна достовірно визначити зобов'язання
5. Умовні орендні платежі	Якщо умовні орендні платежі ґрунтуються на досягненні орендаром певного рівня річного продажу, зобов'язання може виникнути в проміжних періодах фінансового року до досягнення необхідного річного рівня продажу, коли можна очікувати, що необхідний рівень продаж буде досягнутий. Таким чином, підприємство не має іншої реальної альтернативи, окрім здійснення майбутніх орендних платежів
6. Нематеріальні активи	У проміжному періоді підприємство застосовує критерії визначення та визнання нематеріальних активів так само, як і в річному періоді. Витрати, понесені до досягнення, у відповідності з встановленими критеріями, визнання нематеріальних активів, визнаються витратами. Витрати, понесені після того, як досягнуто відповідність цим критеріям, визнаються як частина собівартості нематеріального активу. Невиправданою є «відстрочка» витрати активів у проміжному Звіті про фінансовий стан в надії, що відповідність критеріям визнання буде досягнуто пізніше в цьому фінансовому році.
7. Пенсії	Витрати на пенсії для проміжного періоду розраховуються на основі даних за період з початку року на звітну дату, з застосуванням актуарно певної ставки витрат на пенсії на кінець попереднього фінансового року, скоректованої у зв'язку з ринковими коливаннями, які мали місце з тих пір, і на великі скорочення, виплати і інші істотні одночасні події
8. Оплачувані дні відсутності на роботі (відпускні, святкові і т. д.)	Короткострокові оплачувані дні відсутності, які попередньо перенесені і які можна використовувати в майбутніх періодах, оцінюються в тій сумі, яку підприємство очікує виплатити у результаті невикористаного права, акумульованого на дату Звіту про фінансовий стан. І навпаки, підприємство не визнає витрати або зобов'язання по неакумульованих оплачуваних днях відпустки на дату проміжної звітності так само, як воно не признає їх на дату річної звітності

1	2
9. Інші планові, але нерегулярні витрати	Витрати, нерегулярно очікувані впродовж фінансового року (благодійні пожертвування, витрати на навчання працівників і т.д.), зазвичай, обговорюються, навіть якщо вони планові і мають тенденцію повторюватися із року в рік. Визнання зобов'язання на дату проміжної фінансової звітності по ще не понесеним витратам в цілому не відповідає визначенню зобов'язань
10. Витрати на податок на прибуток	Витрати на податок на прибуток проміжного періоду розраховують із застосуванням до прибутку до оподаткування проміжного періоду ставки податку, яку застосовували б до суми очікуваного загальнорічного прибутку, тобто попередньо оціненої середньорічної фактичної ставки податку на прибуток. Якщо існує розбіжність між фінансовим звітним роком і роком податків на прибуток, витрати по податку на прибуток за проміжні періоди такого фінансового звітного року оцінюють з використанням окремих середньозважених, попередньо оцінених, фактичних ставок податку для кожного із років податку на прибуток і застосовують до частки прибутку до оподаткування, заробленого в кожному із цих років
11. Зміни в цінах придбання товарів (послуг)	Знижки з обсягу та інші договірні зміни в цінах на сировину, працю або інші придбані товари і послуги відображаються в проміжних періодах і покупцем, і продавцем, якщо вони вже відбулися або існує імовірність того, що вони відбудуться
12. Амортизація	Амортизація за проміжний період нараховується, виходячи із активів, контрольованих підприємством впродовж цього проміжного періоду. Придбання або вибуття активів, заплановане в наступних періодах цього фінансового року, не враховується
13. Запаси	У проміжних фінансових звітах запаси оцінюють за тими принципами, що і в кінці фінансового року. Чисту вартість реалізації запасів визначають, виходячи із ціни продажу й відповідних витрат на завершення і збут на проміжні дати. Підприємство буде сторнувати часткове списання в чисту вартість реалізації у наступному проміжному періоді, якщо це було б доцільним в кінці фінансового року
14. Відхилення від норм виробничих витрат	Відхилення витрат за рахунок цін, ефективності об'єму виробництва підприємства-виробника визнаються в прибутку на проміжні звітні дати в тій мірі, в якій ці відхилення визнаються в прибутку на кінець фінансового року.

В Примітках до річної фінансової звітності слід розкривати характер і суму зміни попередньої оцінки, якщо така оцінка суми, відображеної в звітності за проміжний період, суттєво змінюється протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт за останній проміжний період не був оприлюднений.

8. ЗВІТНІСТЬ ЗА СЕГМЕНТАМИ

Порядок визначення операційних сегментів і відображення їх у фінансовій звітності регламентується МСФЗ 8 «Операційні сегменти».

З метою складання зовнішньої фінансової звітності підприємству слід виділяти: операційні сегменти; господарські та географічні сегменти; звітні сегменти; первинні та вторинні сегменти (рис. 2.15).

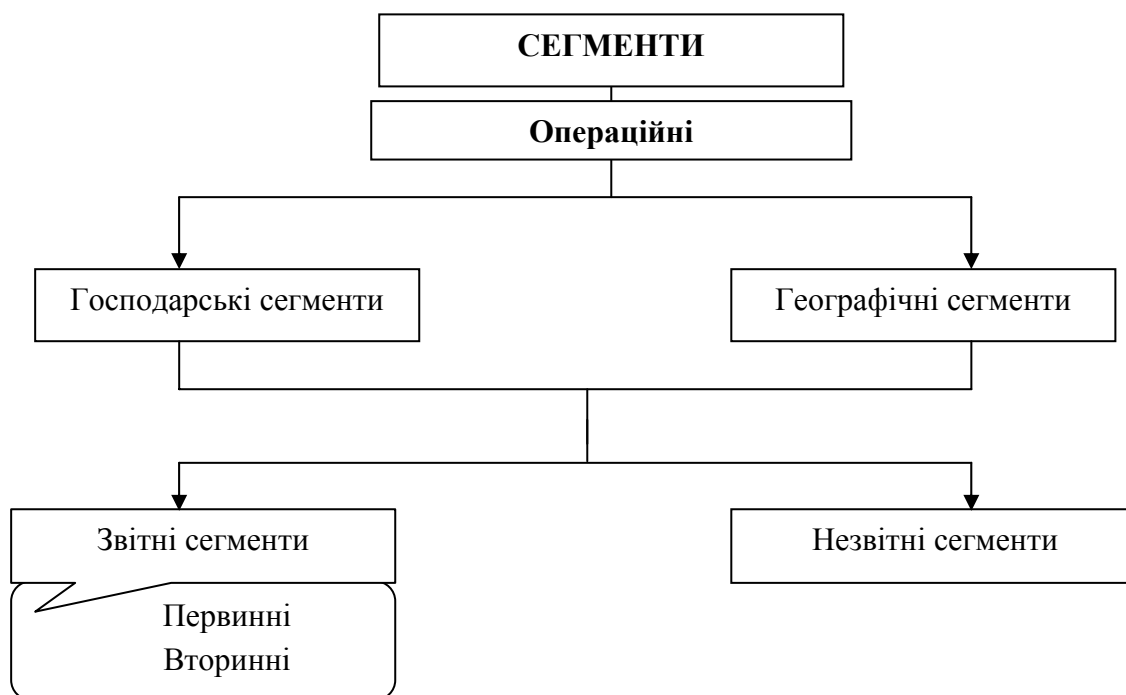


Рис. 2.15. Класифікація сегментів підприємства



Слід запам'ятати!

Операційні сегменти – це структурні ланки (компоненти) підприємства, які здійснюють господарську діяльність, від якої одержують дохід в результаті операцій з іншими компонентами цього ж підприємства.

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

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

Звітний сегмент – це господарський або географічний сегмент, щодо якого вимагається розкриття сегментної інформації згідно з МСФЗ 8. Сегмент вважається звітним, якщо більша частина його доходу отримана від продажу зовнішнім покупцям, і він задовольняє один із порогів суттєвості таких показників: дохід від продажу, фінансового результату або активів.

ТЕМА 3 ОБЛІК АКТИВІВ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ІНСТРУМЕНТІВ КАПІТАЛУ

1. ОБЛІК ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ

1.1. Визначення й оцінка основних засобів

Порядок визнання, оцінки основних засобів, нарахування їх амортизації, списання зі Звіту про фінансовий стан та розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначається МСБО 16 «Основні засоби».



Слід запам'ятати!

Основні засоби – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, а їх очікуваний термін корисного використання (експлуатації) складає більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

МСБО 16 не містить вимоги щодо класифікації основних засобів, але передбачає їх розподіл на класи. Окремі класи основних засобів можна представити наступним чином (рис. 3.1).

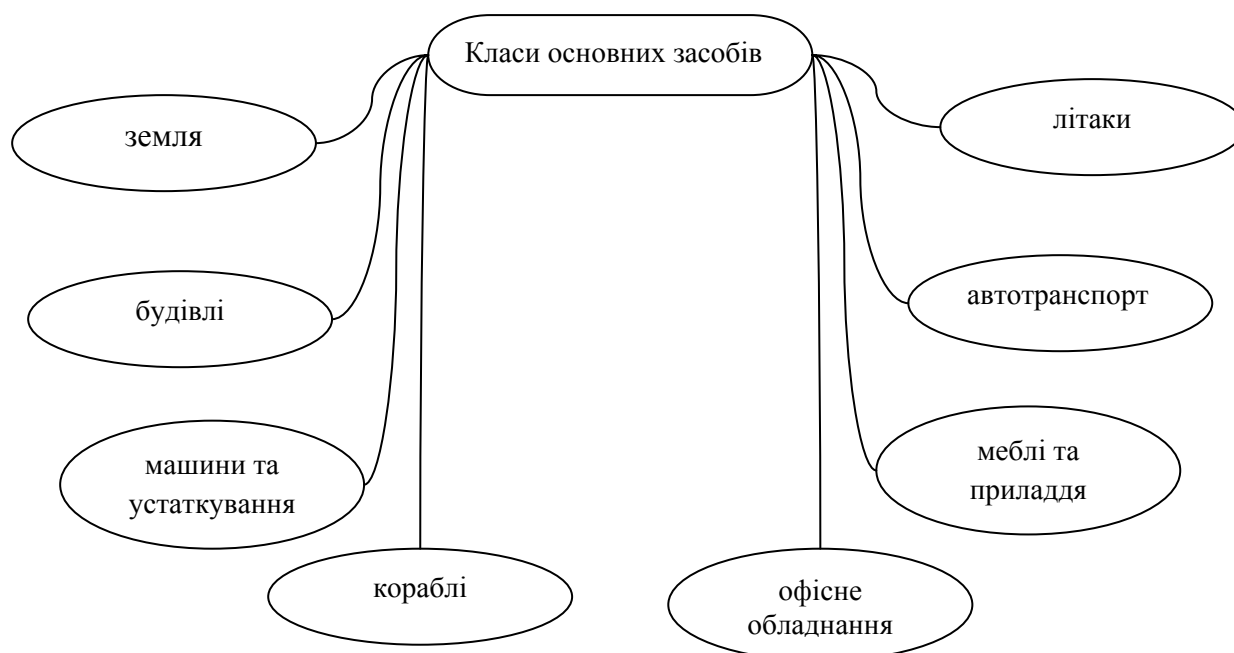


Рис. 3.1. Класи основних засобів згідно з МСБО 16



Слід запам'ятати!

Первісною оцінкою основних засобів є собівартість їх придбання або створення, яку часто називають первісною вартістю.

Собівартість основних засобів – це сплачена сума грошових коштів або їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації (інших активів або зобов'язань), наданої для отримання активу на момент його придбання або створення.

Собівартість об'єкта основних засобів включає: купівельну ціну (у тому числі ввізне мито та безповоротні податки на придбання) та витрати, що безпосередньо пов'язані з приведенням цього об'єкта у робочий стан (стан, який дає можливість використовувати його за прямим призначенням).

До безпосередньо пов'язаних витрат відносять:

- підготовку будівельного майданчика;
- доставку та розвантаження;
- установку й налагодження;
- гонорари, сплачені фахівцям (архітекторам, юристам та ін.);
- інші витрати.

При визначенні собівартості основних засобів з ціни їх придбання вираховують будь-які торговельні знижки.



Важливо знати!

Собівартість придбання основних засобів не включає:

- адміністративні витрати та інші загальні накладні витрати (якщо вони безпосередньо не пов'язані з придбанням активу та приведенням його в робочий стан);
- підготовчі та інші витрати, здійснені перед початком виробництва (якщо вони є необхідними для приведення активу в робочий стан);
- початкові операційні збитки, понесені перед досягнення активом планової продуктивності.

Придбання основних засобів у постачальника відображається наступним бухгалтерським записом:

Д-т рахунка «Основні засоби»

К-т рахунка «Грошові кошти» або «Розрахунки з кредиторами»

Оцінка основних засобів, створених власними силами, здійснюється з дотриманням тих самих загальних принципів, що й оцінка придбаних основних засобів.

Якщо об'єкт основних засобів виготовлено власними силами, а підприємство також виготовляє подібні активи (продукцію) для реалізації, собівартість такого об'єкта визначається відповідно до положень МСБО 2 «Запаси». Тому надзвичайно високі суми відходів матеріалів, праці чи інших ресурсів, понесені при виробництві створюваного власними силами активу, не включаються до його собівартості.

Надходження основних засобів, виготовлених/збудованих власними силами, відображаються в обліку за допомогою запису:

Д-т рахунка «Основні засоби»

К-т рахунка «Виробництво», «Незавершене будівництво» або «Готова продукція».

Собівартість об'єктів, виготовлених/збудованих власними силами, зазвичай, включає:

- ✓ вартість робіт, виконаних субпідрядниками;
- ✓ прямі матеріальні витрати;
- ✓ прямі витрати на оплату праці;
- ✓ накладні витрати, безпосередньо пов'язані з будівництвом активу;
- ✓ вартість ліцензії (або дозволу) на будівництво;
- ✓ оплату послуг фахівців (архітекторів, юристів тощо).

У деяких випадках окремі Стандарти передбачають інші підходи до оцінки основних засобів, а саме:

- ❖ оцінка орендованих основних засобів здійснюється згідно з МСБО

17 «Оренда»;

- ❖ оцінка основних засобів, отриманих на умовах державних грантів, дозволяється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу»;
- ❖ порядок оцінки основних засобів, отриманих у результаті об'єднання підприємств, визначає МСФЗ 3 «Об'єднання підприємств»;
- ❖ перерахунок вартості основних засобів в умовах гіперінфляції розглядається в МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»;
- ❖ коригування оцінки основних засобів унаслідок зниження їхньої корисності докладно розглядається в МСБО 36 «Зменшення корисності активів».

МСБО 16 передбачає два підходи до оцінки основних засобів у Звіті про фінансове становище – модель собівартості або модель переоцінки (рис 3.2).

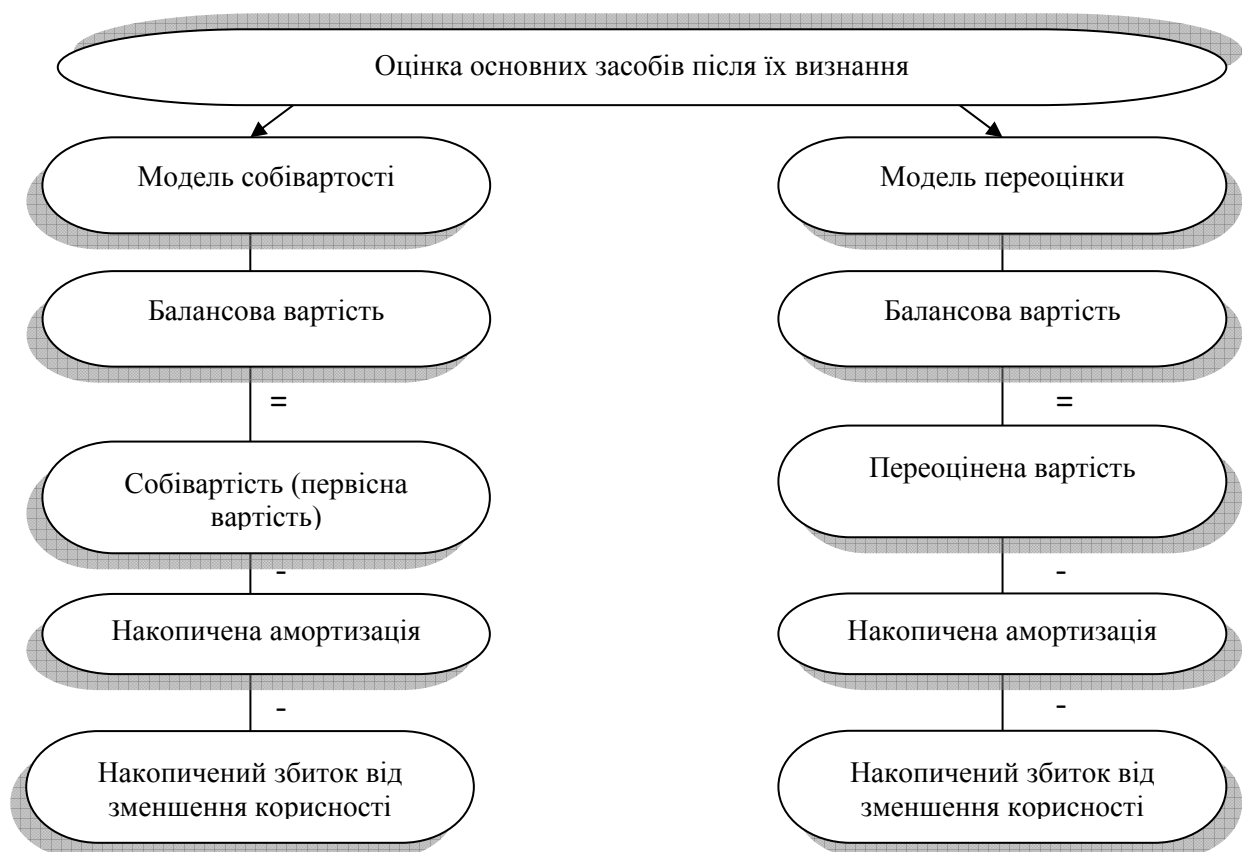


Рис. 3.2. Методи оцінки основних засобів після їх визнання

1.2. Облік амортизації основних засобів



Слід запам'ятати!

Балансовою вартістю основних засобів є сума, в якій актив визнано після вирахування накопиченої амортизації та накопиченого збитку від зменшення корисності.

Відповідно до МСБО 16, **Амортизація** – це систематичний розподіл вартості об'єкта основних засобів, яка підлягає амортизації, протягом терміну його корисного використання (експлуатації).

Об'єктом амортизації є основні засоби, що мають обмежений термін корисної експлуатації. Так, зокрема, земля, термін корисного використання якої необмежений, не підлягає амортизації.

Вартість основних засобів, яка підлягає амортизації, розраховують як різницю між вартістю об'єкта (або іншою сумою, яка замінює його вартість у Звіті про фінансовий стан) та його ліквідаційною вартістю.

У свою чергу, **ліквідаційною вартістю** є сума, яку підприємство на даний момент очікує отримати від реалізації або ліквідації об'єкту по закінченню терміну його корисної експлуатації й після вирахування очікуваних витрат, пов'язаних з реалізацією або ліквідацією.

Терміном корисної експлуатації основних засобів є період, впродовж якого підприємство прагне використовувати відповідний об'єкт, або кількість одиниць продукції (послуг), яку підприємство очікує отримати від його використання.

Термін корисної експлуатації визначає саме підприємство з урахуванням наступних чинників:

- очікуваної потужності або фізичної продуктивності об'єкта;
- очікуваного фізичного зносу;

- морального зносу (внаслідок технічного прогресу або зміни попиту на продукцію);
- нормативно-правових обмежень щодо використання об'єкта (наприклад, термін оренди, передбачений угодою, або законодавство, що визначає граничний термін безпечної експлуатації певних об'єктів, тощо).

Оскільки термін корисної експлуатації визначають, виходячи із корисності об'єкта основних засобів для конкретного підприємства, тому він може бути коротший за нормативний (технічний, економічний) термін експлуатації.



Важливо знати!

МСБО 16 не містить вичерпного переліку методів, які слід використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Єдиною вимогою є те, що метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі та відобразити спосіб, у який економічна вигода від цього активу споживається підприємством. Це означає, що амортизацію основних засобів доречно нараховувати з урахуванням особливостей функціонування кожного об'єкта основних засобів зокрема.

Норма амортизації – це частина вартості, виражена у відсотках до амортизаційної вартості, яку необхідно перенести на новостворений продукт у звітному періоді.

Для постійного розподілу амортизованої вартості активу протягом строку його корисної служби можуть використовуватися різні методи, зокрема:

- ✓ метод рівномірного нарахування,
- ✓ методи прискореного нарахування амортизації,
- ✓ метод суми одиниць продукції.

Класифікацію методів амортизації основних засобів наведено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Методи амортизації основних засобів

Метод прямолінійного списання. При використанні даного методу вартість об'єкта основних засобів списують однаковими частками протягом усього періоду його корисної експлуатації. Сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована як відношення вартості об'єкта, що підлягає амортизації, до терміну його корисної експлуатації (3.1) або шляхом множення встановленої чи розрахованої річної норми амортизації на первісну вартість об'єкта за мінусом його ліквідаційної вартості (3.2).



Важливо знати!

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Вартість об'єкта, що підлягає амортизації}}{\text{Термін корисної експлуатації об'єкта}} \quad (3.1)$$

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Річна норма амортизації} * (\text{первісна вартість об'єкта} - \text{ліквідаційна вартість об'єкта}) \quad (3.2)$$

Метод зниження залишку (зменшення залишкової вартості). При використанні даного методу сума амортизаційних відрахувань визначається шляхом множення балансової вартості об'єкта основних засобів на початок звітного періоду на постійну норму амортизації (3.3).



Важливо знати!

Амортизаційні відрахування = Залишкова вартість * H_a ,
де H_a - норма амортизації, що розраховується за формулою:

$$H_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{ліквідацій на вартість}}{\text{вартість об'єкта}}},$$

де n – кількість років корисної експлуатації об'єкта (3.3)

Річна норма амортизації розраховується як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість.

Метод подвійного зниження залишку (прискореного зменшення залишкової вартості). При застосуванні даного методу річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації. При цьому в якості норми амортизації використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, розраховану методом прямолінійного списання. Тобто річна сума амортизації розраховується як добуток первісної вартості та річної норми амортизації. Остання обчислюється, виходячи з терміну корисної експлуатації об'єкта і подвоюється (3.4).



Важливо знати!

Амортизаційні відрахування = (річна норма амортизації * первісна вартість) * 2 (3.4)

Кумулятивний метод (сума числа років). За даним методом річна сума амортизації визначається як добуток вартості об'єкта, який амортизується, та кумулятивного коефіцієнта (3.5). У свою чергу, кумулятивний коефіцієнт розраховується як відношення кількості років, що залишилися до кінця

очікуваного строку використання об'єкту до суми числа років його корисного використання (3.6).



Важливо знати!

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{вартість об'єкта, що амортизується} * \text{кумулятивний коефіцієнт}; \quad (3.5)$$

$$\text{Кумулятивний коефіцієнт} = \frac{\text{кількість років, що залишилось до закінчення терміну експлуатації}}{\text{сума чисел років корисного використання об'єкту}} \quad (3.6)$$

Метод амортизаційного фонду. При використанні цього методу у процесі періодичного нарахування амортизації сума, що дорівнює величині амортизаційних відрахувань, вкладається в надійні цінні папери або депонується на окремому рахунку. Отримані відсотки за інвестиціями або вкладками також зараховують до амортизаційного фонду.

Таким чином, амортизаційний фонд формується за рахунок двох джерел:

- 1) амортизаційних відрахувань;
- 2) отриманого доходу у вигляді відсотків на інвестиції або вклади.

Величину амортизаційних відрахувань розраховують у такий спосіб, щоб до кінця терміну служби основних засобів амортизаційний фонд дорівнював їхній первісній вартості (за вирахуванням ліквідаційної вартості). Річну суму відрахувань до амортизаційного фонду розраховують за формулою (3.7):



Важливо знати!

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \frac{\text{Собівартість об'єкта} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Майбутня вартість одиниці ануїтету}} \quad (3.7)$$

Метод ануїтету. При застосуванні даного методу суму річних амортизаційних відрахувань розраховують за формулою (3.8):



Важливо знати!

$$\text{Амортизаційні відрахування} = (\text{Собівартість об'єкта} - \text{Теперішня оцінка очікуваної ліквідаційної вартості}) : \text{Теперішня вартість одиниці ануїтету} \quad (3.8)$$

Виробничий метод (суми одиниць продукції). У відповідності з даним методом сума амортизації розраховується як добуток фактичного обсягу випущеної продукції та виробничої ставки амортизації (3.9, 3.10):



Важливо знати!

$$\text{Амортизаційні відрахування} = \text{Фактичний обсяг випущеної продукції} * \text{Виробнича ставка амортизації} \quad (3.9)$$

$$\text{Виробнича ставка амортизації} = \frac{\text{Собівартість об'єкта} - \text{Ліквідаційна вартість}}{\text{Розрахунковий обсяг діяльності (виробництва)}} \quad (3.10)$$

Для відображення нарахованої амортизації використовують окремий регулюючий рахунок, який має назву «Накопичена амортизація основних засобів».



Слід запам'ятати!

Підприємства, які ведуть фінансовий облік витрат за їхніми елементами, відображають нараховану амортизацію через запис:

Д-т рахунка «Витрати на амортизацію»

К-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів».

Якщо фінансовий облік витрат здійснюється за їхньою функціональною ознакою, нарахована амортизація буде відображена записом:

Д-т рахунка «Виробничі накладні витрати»

Д-т рахунка «Витрати на збут»

Д-т рахунка «Адміністративні витрати»

К-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів» (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Модель нарахування амортизації виробничим методом

При застосуванні методу ануїтету нарахування амортизації відображають за допомогою запису (рис.3.5):

Д-т рахунка «Витрати на амортизацію»

К-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

К-т рахунка «Дохід від відсотків».



Рис. 3.5. Модель нарахування амортизації при застосуванні методу ануїтету

У деяких країнах Європи нараховану амортизацію обліковують безпосередньо на рахунку «Основні засоби» (субрахунок «Накопичена амортизація основних засобів»). За такого підходу залишок за рахунком «Основні засоби» відображає їх балансову (залишкову) вартість.

1.3. Облік подальших витрат, пов'язаних з основними засобами

У процесі експлуатації основних засобів підприємство може понести витрати, пов'язані із їх:

- добудовою та дообладнанням;
- модернізацією й заміною;
- переміщенням та переустановленням;
- ремонтом і технічним обслуговуванням.

Відображення цих витрат у бухгалтерському обліку залежить від очікувань щодо майбутніх економічних вигод від використання об'єктів.



Слід звернути увагу!

Існує два підходи щодо відображення в обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів (рис.3.6):

– при першому підході сума витрат на поліпшення основних засобів списується на рахунки:

Д-т рахунка «Основні засоби» *К-т* рахунка «Грошові кошти» або інших рахунків;

– при другому підході сума витрат на поліпшення основних засобів списується на зменшення суми накопиченої амортизації:

Д-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

К-т рахунка «Грошові кошти» або інших рахунків.

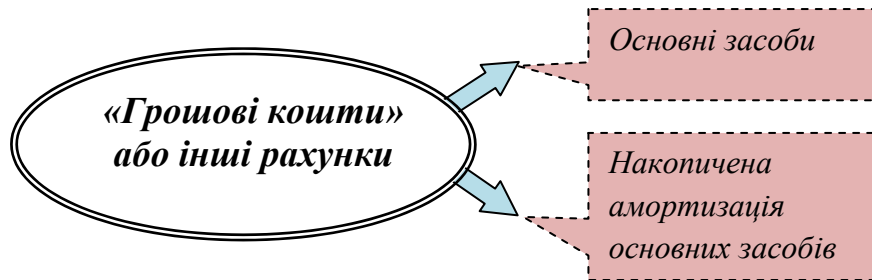


Рис. 3.6. Модель обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів

1.4. Облік переоцінки основних засобів

Відповідно до МСБО 16, об'єкт основних засобів, після визнання його активом, справедливу вартість якого можна достовірно оцінити, слід обліковувати за переоціненою сумою.



Важливо знати!

Переоцінена сума є справедливою вартістю основних засобів на дату переоцінки, за мінусом подальшої накопиченої амортизації та подальших накопичених збитків від зменшення корисності.

Якщо переоцінюється певний об'єкт основних засобів, тоді необхідно здійснити переоцінку всього класу основних засобів, до якого належить цей об'єкт.

При переоцінці об'єкта основних засобів переоцінюються не лише його балансову, а й ліквідаційну вартість та суму накопиченої амортизації.

Відповідно до МСБО 16, суму накопиченої амортизації на дату переоцінки визначають з використанням наступних методів:

❖ суму накопиченої амортизації перераховують пропорційно до зміни первісної вартості об'єкта так, щоб балансова вартість цього об'єкта після переоцінки дорівнювала його переоціненій вартості. Цей метод часто застосовують, коли актив переоцінюють за допомогою застосування індексу до його амортизованої відновлювальної вартості;

❖ суму накопиченої амортизації виключають з первісної вартості об'єкта та переоціненої чистої балансової вартості. Цей метод використовується для будівель, які переоцінюють згідно їхньої ринкової вартості.



Важливо знати!

Переоцінку в обліку відображають наступним чином (рис. 3.7):

1. Суму збільшення первісної вартості основних засобів записують на:

Д-т рахунка «Основні засоби»

К-т рахунка «Дооцінка»

і, одночасно, на суму дооцінки накопиченої амортизації:

Д-т рахунка «Дооцінка»

К-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

2. Суму уцінки основних засобів відображають у Звіті про прибутки та збитки у складі витрат звітного періоду. На суму проведеної уцінки основних засобів складається бухгалтерський запис:

Д-т рахунка «Витрати від уцінки основних засобів»

Д-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»

К-т рахунка «Основні засоби»

3. Суму уцінок у межах залишку попередніх дооцінок списують у дебет рахунка «Дооцінка» з кредиту рахунка «Основні засоби».

4. У разі дооцінки об'єкта, який раніше було уцінено, дооцінку в межах суми попередніх уцінок, списаних на витрати, включають до складу доходу звітного періоду.

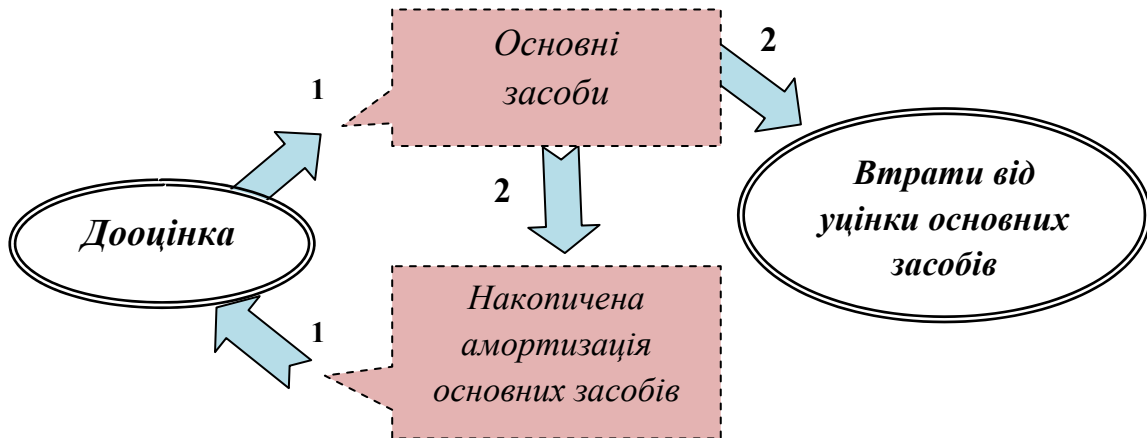


Рис. 3.7. Модель відображення переоцінки в обліку

У разі, якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході та накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка».

Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку.

Якщо балансова вартість активу зменшилася в результаті переоцінки, зменшення має визнаватися в прибутку чи збитку. Проте зменшення слід відображати в іншому сукупному доході, якщо існує кредитове сальдо дооцінки щодо цього активу.

Зменшення, визнане в іншому сукупному доході, зменшує суму, акумульовану у власному капіталі на рахунку власного капіталу під назвою «Дооцінка».

1.5. Облік вибуття основних засобів

Фінансовий результат від списання основних засобів розраховують за наступною формулою (рис. 3.8):

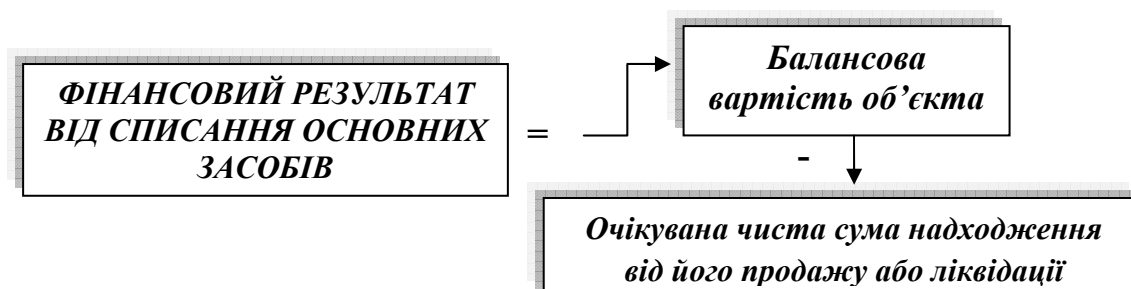


Рис. 3.8. Розрахунок фінансового результату від списання основних засобів.



Важливо знати!

Вибуття основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином:

1. Списується валова балансова вартість основних засобів:
Д-т рахунка «Реалізація» *К-т* рахунка «Основні засоби».
2. Списується сума накопиченої амортизації та вартості реалізації:
Д-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»
Д-т рахунка «Грошові кошти»
К-т рахунка «Реалізація»
3. Одержаний прибуток від реалізації основних засобів:
Д-т рахунка «Реалізація»
К-т рахунка «Прибуток від реалізації основних засобів»
4. Сума списаної дооцінки машини:
Д-т рахунка «Дооцінка»
К-т рахунка «Нерозподілений прибуток»
5. Списується вартість основних засобів, які знищені внаслідок стихійного лиха:
Д-т рахунка «Збиток від надзвичайних подій»
Д-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів»
К-т рахунка «Основні засоби»

6. *На суму отриманої компенсації:*

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Дохід від страхової компенсації».

1.6. Розкриття інформації про основні засоби

Згідно з МСБО 16, підприємство має розкривати у фінансовій звітності інформацію щодо кожного класу основних засобів про:

- базу, використану для визначення валової балансової вартості;
- методи амортизації, що використовуються;
- період корисного використання (експлуатації) або норми амортизації, що застосовуються;

- валову балансову вартість;
- суму накопиченої амортизації на початок і кінець звітного періоду;
- узгодження балансової вартості на початок і кінець звітного періоду.

Окрім вищеперерахованої інформації, в Примітках до фінансової звітності відображається:

- ✓ придбання основних засобів в результаті об'єднання підприємств;
- ✓ збільшення або зменшення основних засобів внаслідок переоцінки;
- ✓ зниження вартості внаслідок зменшення корисності та його сторнування;
- ✓ методи амортизації;
- ✓ наявність обмежень щодо прав власності;
- ✓ основні засоби, які передані для забезпечення зобов'язання;
- ✓ сума угод, пов'язаних з придбанням основних засобів;
- ✓ сума незавершеного будівництва;
- ✓ сума ліквідаційної вартості;

- ✓ облікова політика щодо витрат, пов'язаних з відновленням основних засобів;
- ✓ вартість основних засобів, які виведені з експлуатації та зберігаються для продажу.

2. ОБЛІК НЕМАТЕРІАЛЬНИХ АКТИВІВ

2.1. Поняття, оцінка та переоцінка нематеріальних активів

Облік нематеріальних активів та розкриття їх у фінансових звітах визначаються МСБО 38 «Нематеріальні активи».



Слід запам'ятати!

Відповідно до МСБО 38, **нематеріальним активом** є актив, який:

- не має фізичної субстанції;
- може бути ідентифікований;
- утримується підприємством для виробництва або постачання товарів (послуг), для передавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей.

Придбані (створені) нематеріальні активи зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю. Водночас, за первісною вартістю визначається собівартість нематеріального активу.



Слід запам'ятати!

Собівартість нематеріального активу – це сума сплачених коштів чи їх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на момент його придбання чи створення, або, якщо доцільно, сума, віднесена до активу, первісно визнаного згідно з вимогами інших стандартів, зокрема МСФЗ 2 «Платіж на основі акції».

Відповідно з МСБО 38, підприємство може здійснювати оцінку нематеріальних активів, використовуючи модель собівартості або модель переоцінки (рис. 3.9).



Важливо знати!

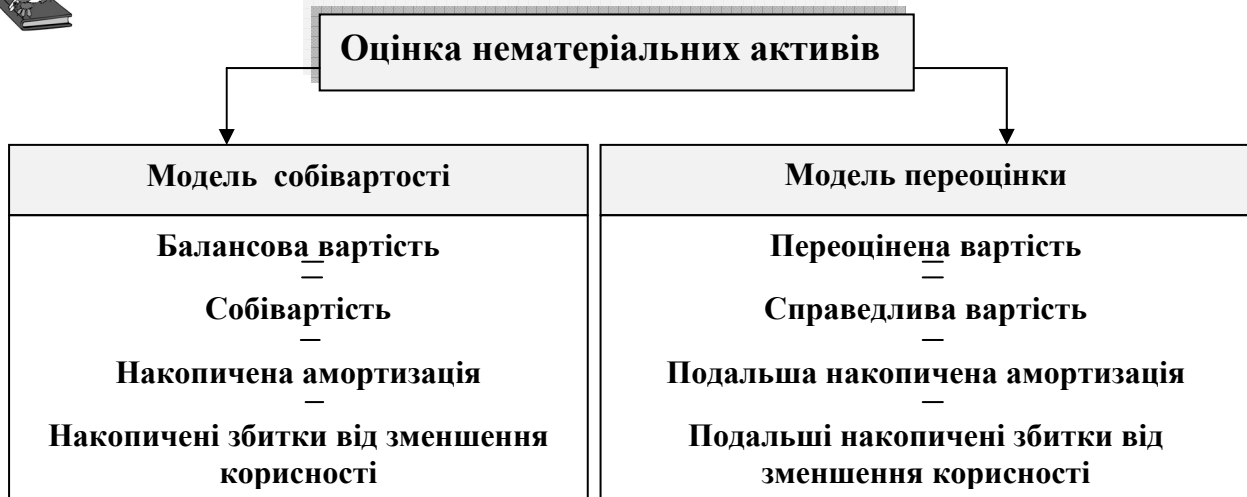


Рис. 3.9. Моделі оцінки нематеріальних активів

Розрізняють наступні класи нематеріальних активів:

- торговельні марки (товарні знаки, фірмові марки);
- комп'ютерне програмне забезпечення (програми для ЕОМ, бази даних);
- ліцензії та привілеї (права на здійснення діяльності, використання економічних та інших привілеїв);
- авторські права, патенти та інші права щодо промислової власності (права на літературні та музичні твори, промислові зразки, корисні моделі, права на винаходи);
- ноу-хау (таємниця фірми);
- нематеріальні активи в процесі розробки (проектування, виготовлення і випробування прототипів і моделей об'єктів виробництва);
- ринкові дослідження (маркетингові права);
- право на іпотечне обслуговування;
- переліки клієнтів (рис. 3.10).

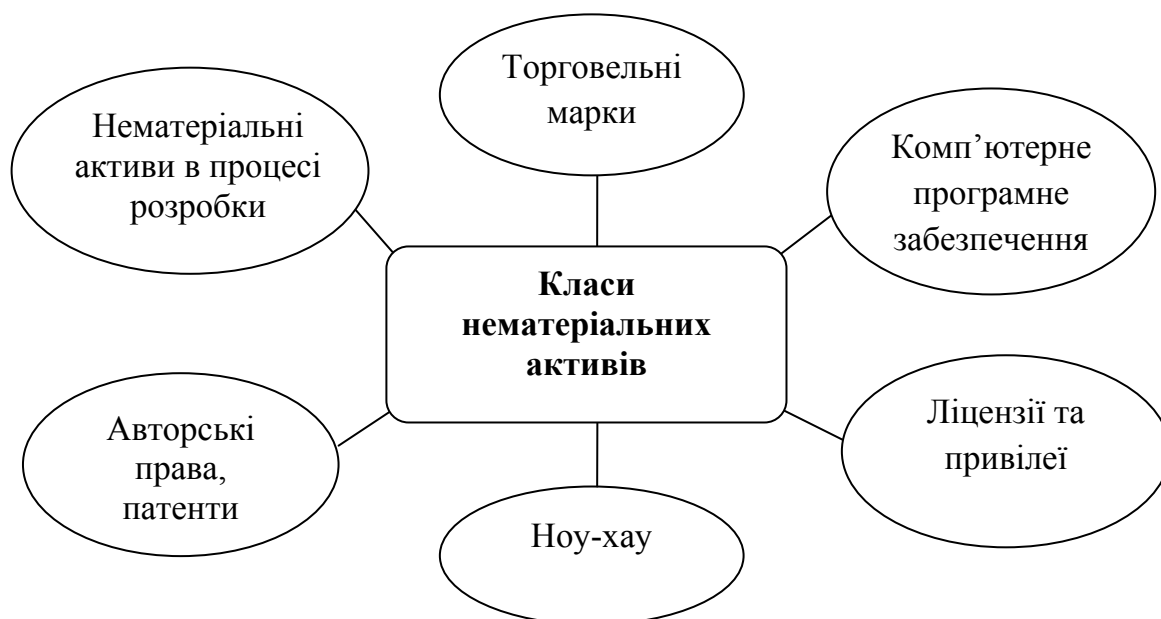


Рис 3.10. Класи нематеріальних активів

Якщо окремих об'єкт у класі переоцінених нематеріальних активів не може бути переоцінений через відсутність активного ринку, його слід оцінювати за собівартістю, за вирахуванням накопичених амортизації і збитків від зменшення корисності.

2.2. Облік надходження (створення) нематеріальних активів

Придбані нематеріальні активи, як вище зазначено, зараховуються на баланс підприємства за собівартістю їх придбання. Виходячи з цього, розрізняють наступні джерела придбання нематеріальних активів:

- 1) придбання у інших підприємств;
- 2) безкоштовне отримання;
- 3) придбання у комплекті з іншими нематеріальними активами;
- 4) придбання в результаті об'єднання бізнесу;
- 5) створення підприємством;
- 6) придбання у результаті обміну (рис. 3.11).

При отриманні нематеріального активу безкоштовно або у вигляді державних грантів (ліцензії на імпорту, ліцензії на певні види діяльності тощо), а

також при придбанні нематеріального активу у комплексі з іншими нематеріальними активами, його собівартістю є справедлива або номінальна вартість, яка включає всі витрати, пов'язані з приведенням активу в робочий стан.



Важливо знати!

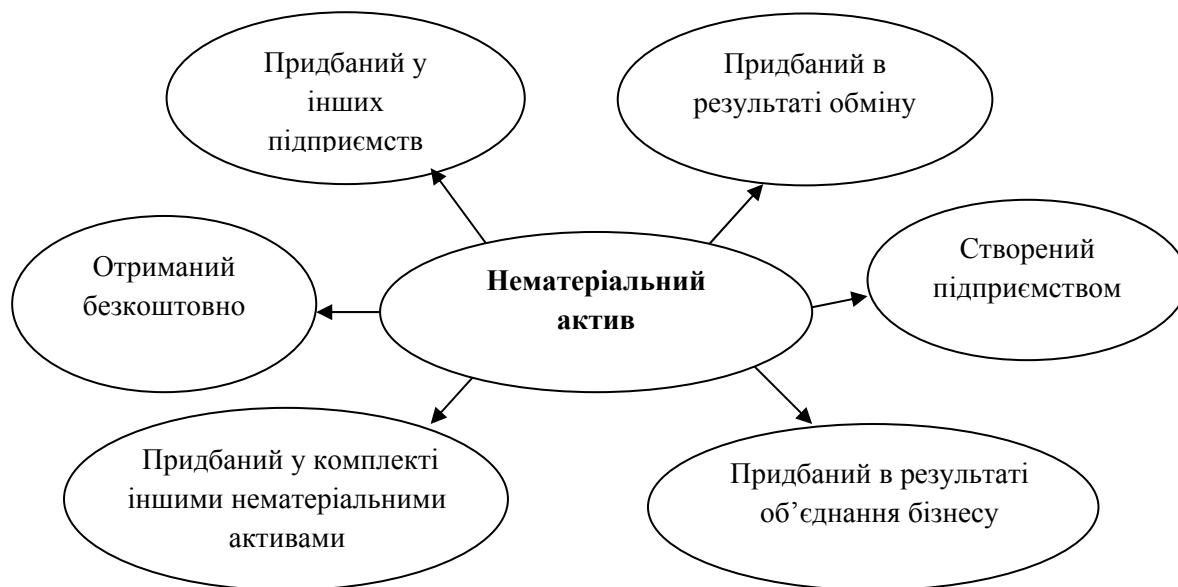


Рис. 3.11. Джерела придбання нематеріальних активів

Собівартість нематеріального активу, окремо придбаного підприємством в обмін на платежі або зобов'язання сплатити грошові кошти, включає:

- ✓ ціну придбання,
- ✓ ввізне мито,
- ✓ безповоротні податки,
- ✓ всі витрати, прямо пов'язані з приведенням активу в стан використання, за мінусом торговельних знижок.

Якщо нематеріальний актив було придбано у результаті об'єднання бізнесу, собівартістю такого нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання.

При неможливості достовірно визначити справедливую вартість нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, справедливою вартістю вважаються ціни активного ринку.

Нематеріальні активи можуть створюватися самим підприємством.

Процес створення нематеріальних активів поділяється на дві фази:

- дослідження,
- розробка.



Слід запам'ятати!

Фаза дослідження – це оригінальні заплановані дослідження, які здійснюються підприємством уперше, для отримання нових наукових та технічних знань.

Витрати на дослідження відображаються в обліку записом, тис. грн.:

Д-т рахунка «Витрати на дослідження та розробки»

К-т рахунка «Матеріали»

К-т рахунка «Нарахована зарплата»

К-т різних рахунків (рис.3.12) .

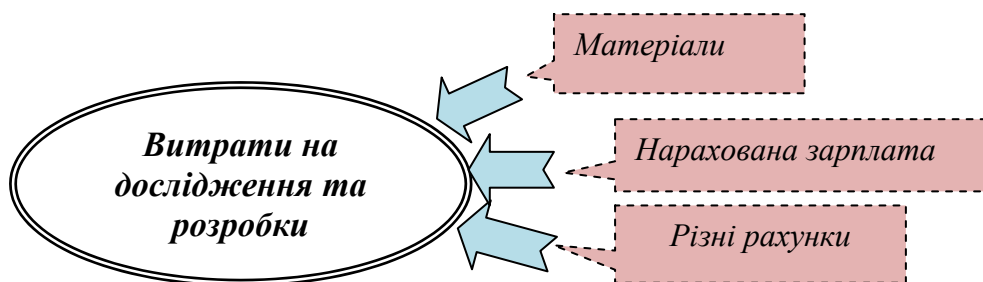


Рис. 3.12. Модель обліку витрат, пов'язаних з отриманням нематеріального активу в процесі дослідження



Слід запам'ятати!

Фаза розробки – передбачає застосування результатів досліджень та інших знань для планування і проектування нових або вдосконалених матеріалів, приладів, продуктів, процесів, систем чи послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

Витрати, пов'язані з розробкою нематеріального активу, слід відобразити записом:

Д-т рахунка «Нематеріальні активи в процесі розробки»

К-т рахунка «Матеріали»

К-т рахунка «Нарахована зарплата»

К-т різних рахунків (рис. 3.13).

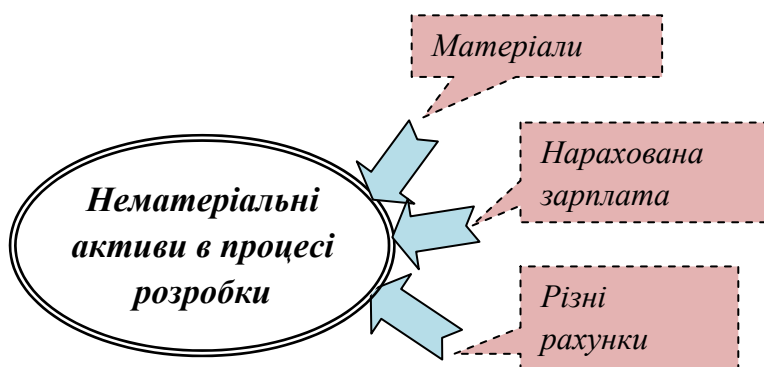


Рис. 3.13. Модель обліку витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу

До собівартості нематеріальних активів, створених підприємством, включають:

- витрати на матеріали та послуги, використані у процесі створення нематеріального активу;
- виплати працівникам, прямо пов'язані зі створенням нематеріального активу;
- будь-які інші прямі витрати на створення нематеріального активу (мити, сплачене за реєстрацію юридичного права, амортизація патентів і ліцензій, які були використані для створення нематеріального активу тощо).



Слід звернути увагу!

Не включаються до собівартості нематеріальних активів, які створені підприємством:

- 1) витрати на збут, адміністративні та інші загальногосподарські витрати,

що прямо не пов'язані з приведенням активу у стан, у якому він придатний для використання за призначенням;

2) чітко визначені непродуктивні витрати та первісні операційні збитки, які виникають до моменту досягнення активом запланованої потужності;

3) витрати на навчання персоналу щодо управління активом.

Придбанні (створені) на підприємстві нематеріальні активи відображаються наступним бухгалтерським записом:

Д-т рахунка «Нематеріальні активи»

К-т рахунка «Грошові кошти».

Нематеріальні активи, придбані в обмін на випущені інструменти власного капіталу (акції, опціони тощо), оцінюються за справедливою вартістю зазначених інструментів. При цьому складається наступний бухгалтерський запис:

Д-т рахунка «Нематеріальні активи»

К-т рахунка «Статутний капітал»

К-т рахунка «Додатковий капітал» .

Нематеріальні активи, придбані шляхом обміну (повного або часткового) на негрошові активи, оцінюються так само, як основні засоби.

Собівартість нематеріального активу, отриманого в обмін на неподібний актив, дорівнює справедливій вартості відданого активу, скоригованій на будь-яку суму грошових коштів або їх еквівалентів, передану у процесі цієї операції.

У разі придбання нематеріального активу шляхом обміну на подібний (за призначенням та справедливою вартістю) нематеріальний актив, собівартість придбаного активу дорівнює балансовій вартості відданого активу.

2.3. Облік амортизації нематеріальних активів

Нарахування амортизації нематеріальних активів слід розпочинати, коли актив придатний для використання.



Слід запам'ятати!

Вартістю нематеріального активу, яка підлягає амортизації є його собівартість, за вирахуванням ліквідаційної вартості.

Ліквідаційною вартістю нематеріального активу є попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якби вік і стан активу були такими, які очікуються по закінченні строку його корисної експлуатації.

Підприємство самостійно оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу. Якщо він є визначеним, то його оцінюють за тривалістю або кількістю одиниць продукції, які складають цей строк корисної експлуатації.

Нематеріальний актив, що має невизначений строк корисної експлуатації, – це нематеріальний актив, який немає передбачуваного обмеження періоду експлуатації.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не повинен перевищувати період чинності договірних або інших юридичних прав, але може бути коротшим від терміну їх чинності залежно від періоду, протягом якого суб'єкт господарювання очікує використовувати цей актив.

Якщо договірні або інші юридичні права надаються на обмежений строк, який може бути подовженим, строк корисної експлуатації нематеріального активу має включати такі періоди (період) поновлення, тільки якщо є свідчення, які підтверджують можливість поновлення його суб'єктом господарювання без суттєвих витрат.

Строк корисної експлуатації викупленого права, визнаного як нематеріальний актив при об'єднанні бізнесу, є залишковим договірним періодом контракту, в якому право було надано, та не повинен охоплювати періоди поновлення.



Важливо знати!

Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, розподіляється на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Нараховувати амортизацію варто починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації.

Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше:

- на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5,
- або на дату, з якої припиняється визнання цього активу.

Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахування за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку або включати їх до балансової вартості іншого активу.



Слід звернути увагу!

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

Коли очікуваний строк корисної експлуатації активу відрізняється від попередніх оцінок, період амортизації слід відповідно змінити. Але якщо відбулася зміна в очікуваній формі споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої

форми. Такі зміни слід обліковувати як зміни в облікових оцінках згідно з МСБО 8.

Амортизаційні відрахування дорівнюють нулю, якщо ліквідаційна вартість дорівнює або перевищує балансову вартість активу до того часу, поки ліквідаційна вартість не стане меншою за балансову вартість активу.

Ліквідаційна вартість нематеріального активу дорівнює нулю, якщо не існує зобов'язання третьої сторони придбати нематеріальний актив наприкінці строку його корисної експлуатації або не існує активного ринку для активу такого типу і не є ймовірним, що такий ринок існуватиме й наприкінці строку корисної експлуатації активу.

2.4. Облік зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів

Визнання нематеріального активу слід припиняти у разі його вибуття або якщо, у разі його подальшого використання, не очікується отримання економічних вигод.

Вибуття нематеріального активу може здійснюватися шляхом: продажу, передавання у фінансову оренду, безоплатного передавання тощо. При визначенні дати вибуття такого активу підприємство має застосовувати положення:

- МСБО 18 – щодо визнання доходу від продажу товарів;
- МСБО 17 – щодо продажу з наступною орендою.

Фінансовий результат від припинення визнання нематеріального активу визначають як різницю між сумою чистого надходження від вибуття (продажу) активу та його балансовою вартістю.

При вибутті (продажі) нематеріальних активів складається бухгалтерський запис

Д-т рахунка «Грошові кошти»

Д-т рахунка «Накопичена амортизація»

К-т рахунка «Нематеріальні активи»

На суму перевищення відшкодування над балансовою вартістю нематеріального активу, тобто на суму збитку від зменшення корисності нематеріального активу, складається бухгалтерський запис:

Д-т рахунка «Збиток від зменшення корисності нематеріальних активів»

К-т рахунка «Накопичений збиток від зменшення корисності нематеріальних активів».

2.5. Розкриття інформації про нематеріальні активи

Вся інформація, яка наводиться у Примітках до річних фінансових звітів, поділяється на обов'язкову та додаткову (рис. 3.14).



Рис. 3.14. Інформація щодо нематеріальних активів, яка наводиться у Примітках до річних фінансових звітів

До загальної інформації відносяться наступні її види:

- ❖ інформація про методи нарахування амортизації;
- ❖ інформація щодо строку корисного використання нематеріального активу;
- ❖ інформація про валову балансову вартість та накопичену амортизацію (разом із накопиченою сумою збитків від зменшення корисності) на початок і на кінець звітного періоду;
- ❖ статті Звіту про прибутки та збитки, до яких включено суму нарахованої амортизації нематеріальних активів;
- ❖ узгодження балансової вартості нематеріальних активів на початок і на кінець звітного періоду (рис. 3.15).



Важливо знати!

Балансова вартість на кінець звітного періоду
=
Балансова вартість на початок звітного періоду
+
Надходження нематеріальних активів
+
Дооцінка нематеріальних активів як у Звіті про прибутки та збитки, так і у складі власного капіталу
-
Амортизаційні відрахування
-
Продані та ліквідовані нематеріальні активи
-
Уцінка активів та збитки від зменшення корисності, як у Звіті про прибутки та збитки, так і у складі власного капіталу
-
Активи, утримувані для продажу, згідно з МСФЗ 5
±
Чисті курсові різниці від переведення звітів в іноземній валюті
±
Інші зміни балансової вартості даного періоду

Рис. 3.15. Узгодження балансової вартості нематеріальних активів

До додаткової відноситься наступна інформація:

– опис повністю амортизованих нематеріальних активів, які продовжують використовуватися;

– стислий опис контрольованих, але не визнаних підприємством нематеріальних активів.

У загальному вигляді аналіз витрат на нематеріальні активи та розкриття їх у фінансових звітах здійснюється за наступним алгоритмом (рис. 3.16).



Рис. 3.16. Алгоритм аналізу витрат на нематеріальні активи та розкриття їх у фінансових звітах

3. ОБЛІК ЗАПАСІВ

3.1. Поняття запасів та порядок формування собівартості їх придбання

Загальний підхід до обліку запасів і вимоги щодо розкриття інформації про них у фінансовій звітності наведено у МСБО 2 «Запаси».



Слід запам'ятати!

Згідно з МСБО 2, *запаси* – це активи, які:

- утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу;
- утримуються у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі (процесі надання послуг).

Запаси оцінюються за найменшою з двох оцінок: первісною вартістю або чистою вартістю реалізації. За даною оцінкою вони відображаються у Звіті про фінансовий стан.

Первісною оцінкою придбаних або вироблених запасів є їх собівартість, яка включає:

- витрати на придбання;
- витрати на переробку;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із запасами (рис 3.17).



Рис. 3.17. Складові формування первісної вартості

До собівартості запасів не включаються і відображаються як витрати періоду:

– наднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат;

– витрати на зберігання запасів (крім тих витрат, здійснення яких обумовлене виробничим процесом і є необхідним для реалізації наступної стадії виробництва);

– адміністративні накладні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх нинішнього місцезнаходження та приведенням у теперішній стан;

– витрати на збут.

3.2. Облік руху запасів

Облік руху запасів залежить від системи обліку, що застосовується підприємством, а саме:

- 1) періодичного обліку;
- 2) постійного обліку.

Відповідно до методу періодичного обліку детальний облік надходження та витрачання запасів протягом року на рахунках запасів не відображається. Для обліку придбаних матеріалів або товарів застосовують рахунок «Закупки».

Придбання запасів відображають наступним бухгалтерським записом:



Важливо знати!

Д-т рахунка «Закупки»

К- т рахунка «Постачальники» або інших рахунків.

Наприкінці звітної періоду сальдо рахунків запасів на початок періоду та сальдо рахунка «Закупки» списують на рахунок фінансових результатів.

Д - т рахунка «Закупки», «Запаси».

К - т рахуна «Постачальники»

Д - т рахунка «Фінансові результати»

К - т рахунка «Собівартість придбаних запасів»

К - т рахунка «Зміна залишків запасів протягом звітного періоду»

К - т рахунка «Списання елементів інших витрат».

В кінці звітного періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають та оцінюють залишки запасів на кінець звітного періоду, які списують на рахунки відповідних запасів із кредиту рахунка фінансових результатів.

При використанні системи періодичного обліку запасів собівартість продажу визначають балансовим методом (3.11):



Важливо знати!

$$СПЗ = C_n + З - C_k \quad (3.11)$$

де СПЗ – собівартість продажу запасів;

C_n – собівартість залишку запасів на початок звітного періоду;

$З$ – собівартість запасів, придбаних протягом звітного періоду;

C_k – собівартість залишку запасів на кінець звітного періоду.

При використанні системи постійного обліку запасів їх надходження та витрачання відображають протягом звітного періоду на відповідних рахунках запасів («Товари», «Матеріали», «Незавершене виробництво», «Готова продукція»). Собівартість продажу (СПЗ) в цьому випадку визначають як добуток кількості реалізованих запасів і собівартості одиниці цих запасів (3.12):



Важливо знати!

$$СПЗ = C_o \times K, \quad (3.12)$$

де C_o – собівартість одиниці запасів;

K – кількість реалізованих запасів.

При цьому складається наступний бухгалтерський запис:

Д -т рахунка «Товари», «Запаси»;

К- т рахунка «Постачальники».

Д- т рахунка «Собівартість продажу»

Д -т рахунка «Собівартість реалізованої продукції»

К -т рахунка «Товари», «Запаси»

Д-т рахунка «Фінансові результати»

К-т рахунка «Собівартість продажу»

К-т рахунка «Собівартість реалізованих запасів».

Надходження і рух матеріальних запасів чітко документуються в кількісно-сумарному вираженні.

Надходження матеріалів на підприємство оформляється рапортом, який складається у трьох примірниках. Основою для його складання є рахунок-фактура постачальника. Один примірник рапорту надсилають у відділ постачання – для звірки з умовами розміщення замовлення, другий – передають на склад із матеріалами, а третій – залишають у групі приймання. Один примірник рапорту, який спочатку був направлений у відділ постачання, потім передають у фінансову бухгалтерію для розрахунків із постачальниками.

Відпуск матеріалів у виробництво здійснюється за вимогами.

Повернення невикористаних у виробництві матеріалів на склад відображають у вимозі, в колонці «Видано», способом «червоного сторно».

Незалежно від системи обліку запасів на практиці виникають проблеми щодо оцінки запасів при їх вибутті, оскільки собівартість їх надходження в різних періодах є різною.

При відпуску у виробництво, продажі та іншому вибутті оцінка запасів здійснюється за одним із наступних методів:

- метод конкретної ідентифікації;
- метод FIFO («Перше надходження – перше витрачення»);
- метод середньозваженої собівартості запасів;
- метод стандартів (нормативних) витрат;
- метод роздрібних цін (рис. 3.18).



Рис. 3.18. Методи визначення собівартості запасів

Метод конкретної ідентифікації запасів може застосовуватися на підприємствах, де запаси не змінюють один одного або відпускаються для виконання спеціальних замовлень (виробництво літаків, кораблів, в умовах торгівлі автомобілями, дорогоцінними металами та дорогоцінним камінням).

Метод середньозваженої собівартості застосовується окремо для кожної сукупності відображуваних в обліку запасів, однакових за призначенням і споживчими характеристиками. Середньозважена собівартість одиниці (C_c), що вибуває, визначається за формулою (3.13):



Важливо знати!

$$C_c = \frac{B_{3n} + B_{3n}}{K_{3n} + K_{3n}} \times 100\%, \quad (3.13)$$

де B_{3n} і B_{3n} - відповідно вартість запасів на початок місяця і отриманих за місяць;

K_{3n} і K_{3n} - відповідно кількість отриманих видів запасів на початок місяця і отриманих за місяць.

Метод FIFO (першими відпускаються запаси, що надійшли раніше) – базується на припущенні, що одиниці запасів, які були придбані першими, використовуються на виробництво чи продаються першими, що, відповідно, запобігає їх псуванню. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень запасів.

Згідно **методу стандартних (нормативних) витрат** такими витратами вважаються заплановані витрати на виробництво одиниці продукції,

які базуються на нормативах використання матеріалів, праці, економічних та виробничих потужностей.

Метод роздрібних цін використовують підприємства роздрібною торгівлі, з використанням середнього відсотка торгової націнки на товари. За даним методом собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на ці товари.

Середній відсоток торгової націнки визначається шляхом діленням суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, одержаних у звітному місяці, на суму продажної (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажної (роздрібною) вартості проданих у звітному місяці товарів.

3.3. Облік запасів за чистою вартістю реалізації

Згідно з МСБО 2, запаси слід наводити в Звіті про фінансовий стан за найменшою з двох оцінок: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Чиста вартість реалізації може стати меншою за їх балансову вартість за наступних умов:

- 1) зниження цін;
- 2) пошкодження запасів;
- 3) застаріння строку споживання запасів;
- 4) збільшення очікуваних витрат на завершення виробництва та збут.

Чиста вартість реалізації дорівнює розрахунковій ціні продажу запасів за умов звичайної діяльності за мінусом витрат на завершення їх виробництва та збут (3.14).



Важливо знати!

$$Ч В Р = Ц - В, \quad (3.14)$$

де Ч В Р – чиста вартість реалізації;
Ц – очікувана ціна продажу запасів;
В – очікувані витрати на виробництво і збут запасів.

Списання балансової вартості запасів до чистої вартості їх реалізації відображається в обліку з використання наступних методів:

➤ прямого списання (суму уцінки запасів списують як витрати звітного періоду безпосередньо з кредиту відповідного рахунка запасів):

Д - т рахунка «Операційні витрати»
К - т рахунка «Резерв знецінення запасів»

➤ створення резерву (забезпечення) знецінення запасів (кредитують рахунок «Резерв знецінення запасів», сальдо якого потім вираховують із вартості запасів у Звіті про фінансовий стан).

Якщо запаси, які раніше були уцінені, залишаються на балансі, а причини, що призвели до їх уцінки, більше не існують або є чіткі свідчення зростання чистої вартості реалізації, то такі запаси оцінюють за нижчою з двох оцінок: собівартістю або переглянutoю чистою вартістю реалізації. При цьому на суму збільшення вартості запасів відповідно зменшують витрати звітного періоду.

3.4. Розкриття інформації про запаси у фінансових звітах



Слід запам'ятати!

У Примітках до фінансових звітів підприємствам необхідно розкривати інформацію про:

- 1) загальну балансову вартість запасів;
- 2) балансову вартість окремих груп запасів, згідно з їх класифікацією підприємством;
- 3) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю, за вирахуванням витрат на збут;
- 4) суму запасів, визнаних витратами упродовж звітного періоду;
- 5) суму будь-якого сторнування раніше списаної вартості запасів у результаті збільшення їх чистої вартості реалізації;

- б) суму списання запасів до чистої вартості реалізації;
- 7) обставини або події, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів;
- 8) балансову вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань;
- 9) методи визначення собівартості запасів, включаючи застосовані формули собівартості.

4. ОБЛІК ІНВЕСТИЦІЙНОЇ НЕРУХОМОСТІ

4.1. Визначення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості



Слід запам'ятати!

Порядок визнання, оцінки та розкриття інформації про інвестиційну нерухомість визначає МСБО 40, згідно з яким *інвестиційна нерухомість* – це нерухомість, яка утримується власником або орендарем згідно з угодою про фінансову оренду, з метою отримання орендних платежів та збільшення капіталу.



Важливо знати!

До інвестиційної нерухомості відносяться:

- земля, яка утримується для довгострокового збільшення капіталу;
- земля, яка утримується для майбутнього, але ще конкретно не визначеного використання;
- будівля, яка є власністю підприємства (або утримується підприємством згідно з угодою про фінансову оренду) та надана у оренду згідно з одною 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.

До інвестиційної нерухомості не належить нерухомість, яка:

- 1) призначена для продажу у ході звичайної діяльності або яка знаходиться в процесі будівництва чи забудови у контексті такого продажу;

- 2) будується або забудовується за дорученням третіх сторін;
- 3) утримується для використання у виробництві, у ході постачання товарів, надання послуг;
- 4) утримується для використання у рамках адміністративних цілей;
- 5) утримується для продажу у ході звичайної діяльності.
- 6) утримується для майбутнього використання як нерухомості, зайнятої власником;
- 7) утримується для майбутньої забудови та наступного використання як нерухомості, зайнятої власником;
- 8) зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують вони орендну плату за ринковими ставками);
- 9) нерухомість, що знаходиться у процесі будівництва або поліпшення для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості;
- 10) нерухомість, передана іншому підприємству на умовах фінансової оренди.

Первісною вартістю інвестиційної нерухомості є її собівартість.



Слід звернути увагу!

Після первісного визнання інвестиційна нерухомість може бути оцінена за однією із двох моделей:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за собівартістю (первісною вартістю).



Слід запам'ятати!

Справедливу вартість інвестиційної нерухомості становить ціна, за якою можна обміняти цю нерухомість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

При застосуванні моделі оцінки за собівартістю інвестиційна нерухомість оцінюється відповідно до положень МСБО 16 «Основні засоби».

4.2. Облік руху інвестиційної нерухомості

Включення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості або виключення її зі складу інвестиційної нерухомості здійснюються лише у випадку, коли змінюється спосіб використання нерухомості, що засвідчується певною подією (табл. 3.1).



Слід звернути увагу!

Таблиця 3.1

Зміна способу використання нерухомості

Подія	Переведення		МСБО
	зі складу	до складу	
Початок зайняття нерухомості власником	інвестиційної нерухомості	нерухомості, зайнятої власником	МСБО 16
Початок будови нерухомості з метою продажу	інвестиційної нерухомості	запасів	МСБО 2
Закінчення зайняття нерухомості власником	нерухомості, зайнятої власником	інвестиційної нерухомості	МСБО 16
Початок операційної оренди нерухомості іншою стороною	запасів	інвестиційної нерухомості	МСБО 40
Завершення будівництва або будови нерухомості	незавершеного будівництва	інвестиційної нерухомості	МСБО 40

Визнання інвестиційної нерухомості активом припиняється в таких випадках:

- ❖ у разі її продажу;
- ❖ коли інвестиційна нерухомість постійно виключається з

використання, і при цьому не очікується жодних економічних вигод від її продажу.

Продаж (списання) інвестиційної нерухомості та зменшення її корисності відображають в обліку аналогічно до продажу (списання) та зменшення корисності основних засобів.

При переведення нерухомості зі складу інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, її собівартістю є справедлива вартість на дату зміни використання.

При переведенні нерухомості, зайнятої власником, до складу інвестиційної нерухомості, що відобразатиметься за справедливою вартістю,

до дати зміни використання даної нерухомості, слід використовувати положення МСБО 16: на дату зміни використання нерухомості різниця між її балансовою та справедливою вартістю відображається відповідно як дооцінка або уцінка.

При переведенні нерухомості зі складу запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю визнається як прибуток або збиток звітного періоду.

При завершенні будівництва або забудови інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що обліковується за справедливою вартістю, різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю визнається також як прибуток або збиток звітного періоду.

4.3. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість



Важливо знати!

У фінансових звітах підприємству слід розкривати наступну інформацію щодо інвестиційної нерухомості:

- 1) вибір моделей оцінки, які застосовуються на підприємстві;
- 2) критерії, що відрізняють інвестиційну нерухомість від нерухомості, яка зайнята підприємством для власних потреб або призначена для продажу у процесі звичайної діяльності;
- 3) методи, що застосовувалися при визначенні справедливої вартості інвестиційної нерухомості;
- 4) доходи від здавання в оренду інвестиційної нерухомості;
- 5) прямі операційні витрати, пов'язані здаванням в оренду інвестиційної нерухомості;
- 6) прямі операційні витрати, пов'язані із інвестиційною нерухомістю, що не генерує дохід у вигляді орендних платежів;
- 7) суми обмежень щодо можливості реалізації інвестиційної нерухомості або переведення доходів та надходжень від продажу;

8) суттєві контрактні зобов'язання щодо придбання, будівництва або розробки інвестиційної нерухомості чи ремонтів, її утримання та поліпшення.

5. ОБЛІК НЕПОТОЧНИХ АКТИВІВ, ЯКІ ПРИЗНАЧЕНІ ДЛЯ ПРОДАЖУ І ДІЯЛЬНІСТЬ, ЯКА ПРИПИНЯЄТЬСЯ

5.1. Класифікація і оцінка непоточних активів, які призначені для продажу

Порядок обліку активів, призначених для продажу, а також подання та розкриття інформації про діяльність, яка припиняється, визначає МСФЗ 5. Положення даного стандарту стосуються усіх непоточних активів та усіх ліквідаційних груп, окрім положень щодо оцінки, які не поширюються на:

- відстрочені податкові активи (МСБО 12 «Податки на прибуток»);
- активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 «Виплати працівникам»);
- фінансові активи в межах сфери застосування МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- непоточні активи, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;
- непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю, мінус очікувані витрати на місці продажу, згідно з МСБО 41 «Сільське господарство»;
- договірні права за страховими контрактами згідно з визначенням їх в МСФЗ 4 «Страхові контракти».

Відповідно до МСФЗ 5, суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде, в основному, відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання. Для цього актив повинен бути придатний для негайного продажу в тому стані, в якому він знаходиться на момент продажу, на умовах, яких,

зазвичай, дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути високоймовірним.



Важливо знати!

Вважається, що ймовірність продажу є високою, якщо задовольняються такі критерії:

- ✓ попередньо затверджено план продажу;
- ✓ започатковано активну програму визначення покупця та

виконання плану;

- ✓ встановлено чіткі строки завершення продажу активів;
- ✓ проведено активну ринкову пропозицію активу за прийнятною

ціною, з огляду на його справедливу вартість;

- ✓ впроваджено заходи, необхідні для завершення продажу активів.

Актив, який підприємство придбало виключно для продажу, слід класифікувати як актив, утримуваний для продажу, якщо продаж очікується протягом дванадцяти місяців.

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 підприємство їх позбулося і на цю дату вони відповідають визначенню припиненої діяльності, такі активи або ліквідаційна група можуть бути класифіковані як припинена діяльність.



Слід запам'ятати!

Припинена діяльність – це компонент підприємства, якого воно позбулося або який класифікований для продажу та є:

- окремим значним напрямом або географічним регіоном діяльності;
- частиною єдиного скоординованого плану відмови від окремого значного напрямку або географічного регіону діяльності;
- дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.



Важливо знати!

Оцінка непоточних активів, утримуваних для продажу, здійснюється за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж).

Активи або ліквідаційна група, класифіковані як утримувані для продажу, які є частиною об'єднання підприємств, необхідно оцінювати за справедливою вартістю (за вирахуванням витрат на продаж). Якщо продаж активу очікується більше, ніж через один рік, підприємство повинно оцінювати витрати на продаж за дисконтованою вартістю. Зростання дисконтованої вартості витрат відображається у Звіті про прибутки і збитки як фінансові витрати.

Актив (або ліквідаційна група), які більше не відповідають критеріям класифікації як утримувані для продажу, оцінюються за нижчою з двох оцінок: балансовою вартістю активу; сумою очікуваного відшкодування – у разі прийняття рішення про припинення продажу активу.

При припиненні класифікації непоточного активу як утримуваного для продажу суму коригування балансової вартості слід відображати у складі прибутку від діяльності.

5.2. Представлення і розкриття інформації про діяльність, яка припиняється і непоточних активів, призначених для продажу

Згідно з МСФЗ 5, підприємству слід розкривати наступну інформацію про припинену діяльність:

- прибуток або збиток від припиненої діяльності після його оподаткування;
- прибуток або збиток, отриманий при оцінці за справедливою вартістю;

- доходи, витрати і прибуток (збиток) до оподаткування щодо припиненої діяльності;
- витрати з податку на прибуток, пов'язані з припиненою діяльністю;
- прибуток (або збиток), визнаний внаслідок оцінки справедливої вартості, за вирахуванням витрат на продаж (або ліквідацію) активів;
- витрати з податку на прибуток, пов'язані з одержанням прибутку від оцінки справедливої вартості;
- чисті операційні, інвестиційні та фінансові грошові потоки, пов'язані з припиненою діяльністю, які можуть бути представлені у фінансових звітах або у Примітках до них.



Слід звернути увагу!

Окрім вищеперерахованої інформації, у Примітках до фінансових звітів слід розкривати:

- опис фактів і обставин продажу, що призвели до очікуваного вибуття непоточних активів;
- опис фактів і обставин, що призвели до змін щодо плану продажу, та вплив цього рішення на результати діяльності підприємства;
- опис непоточних активів;
- спосіб і час вибуття непоточних активів;
- сегмент, у складі якого подано непоточні активи згідно з МСБО 14;
- прибуток або збиток, визнаний у зв'язку зі зменшенням корисності – у тому випадку, якщо його не було окремо подано у Звіті про прибутки та збитки.

6. ОБЛІК ЗМЕНШЕННЯ КОРИСНОСТІ (ЗНЕЦІНЕННЯ) АКТИВІВ

6.1. Виявлення і оцінка зменшення корисності активів

Порядок обліку та розкриття інформації про зменшення корисності активів визначає МСБО 36 «Зменшення корисності активів», який слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за певними ознаками, які, у свою чергу, поділяються на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх ознак відносяться:

- ✓ стрімке зменшення ринкової вартості активу, в порівнянні з очікуваним, унаслідок плину часу або звичайного використання;
- ✓ наявність значних змін з негативним впливом на підприємство у технологічному, ринковому, економічному або правовому середовищі, в якому функціонує підприємство;
- ✓ збільшення ринкових ставок доходу від інвестицій протягом періоду.



Важливо знати!

Внутрішніми ознаками корисності активів є:

- 1) факти застаріння або фізичного пошкодження активу;
- 2) наявність суттєвих змін, які негативно впливають на підприємство;
- 3) показники внутрішньої звітності вказують, що економічна ефективність є або буде гіршою, ніж очікувана;
- 4) суттєве зменшення запланованих грошових потоків або операційного прибутку чи суттєве зростання запланованого збитку, які надходять від активу;
- 5) операційні збитки або чисті грошові видатки для активу, коли до суми поточного періоду приєднано бюджетні суми майбутніх періодів.

Сумою очікуваного відшкодування активу є найбільша з двох оцінок:

- ❖ справедлива вартість за мінусом витрат на продаж;
- ❖ вартість при використанні.



Слід запам'ятати!

Справедлива вартість, за вирахуванням витрат на продаж, – це сума, яка може бути отримана від продажу активу в рамках операції між незалежними, обізнаними та зацікавленими сторонами, за вирахуванням витрат на продаж.

Вартістью при використанні є теперішня (дисконтована) вартість майбутніх грошових потоків, які очікують отримати від активу.

6.2. Визнання збитків від зменшення корисності та їх облік



Слід запам'ятати!

Збиток від зменшення корисності – це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Збиток від зменшення корисності (Ззк) визначається за наступною формулою (3.15):



Важливо знати!

$$Ззк = B(v) + EOв, \quad (3.15)$$

де $B(v)$ – балансова вартість об'єкта

$EOв$ – сума очікуваного відшкодування.

Якщо сума збитку від зменшення корисності активу перевищує його балансову вартість, зобов'язання на суму такого перевищення слід визнавати лише тоді, коли цього вимагає інший Міжнародний стандарт фінансової звітності.

Відображення збитку від зменшення корисності активу в обліку залежить від підходу до його оцінки.

Якщо справедлива вартість об'єкта основних засобів є його ринковою вартістю, єдиною різницею між справедливою вартістю цього об'єкта та

чистою ціною його реалізації є прямі витрати на продаж цього активу. При цьому незначні витрати на продаж до уваги не беруться.

Якщо витрати на продаж значні, їх беруть до уваги, тоді чиста ціна реалізації переоціненого об'єкта буде меншою за його справедливу вартість. Тому корисність переоціненого об'єкта зменшуватиметься, якщо його вартість при використанні є меншою, ніж його переоцінена сума (справедлива вартість).

Збиток від зменшення корисності переоцінених активів слід відображати як їх уцінку, згідно з відповідними стандартами, зокрема МСБО 16. При цьому складається бухгалтерський запис:

Д - т рахунка «Збиток від оцінки основних засобів»

К - т рахунка «Основні засоби»

6.3. Розкриття інформації про зменшення корисності активів

Інформацію про зменшення корисності активів згідно з МСБО 36 у фінансовій звітності слід розкривати за наступними елементами (показниками):

1) основні класи активів, на які вплинув збиток від зменшення корисності та сторнування цього збитку;

2) основні події та обставини, що призвели до визнання цих збитків та їх сторнування;

3) визнана або сторнована сума збитків від зменшення корисності;

4) сегмент, за яким подають звітність, і до якого належить актив;

5) сума збитків від зменшення корисності, визнаних у Звіті про прибутки;

6) сума сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у Звіті про прибутки та збитки протягом періоду;

7) сума збитків від зменшення корисності, визнаних саме в капіталі протягом періоду;

8) сума сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у капіталі протягом періоду;

7. ОБЛІК ЗАБЕЗПЕЧЕНЬ, УМОВНИХ ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА УМОВНИХ АКТИВІВ

7.1. Визнання і класифікація забезпечення

Порядок визнання, оцінки та розкриття забезпечень, а також відображення умовних зобов'язань і активів визначає МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».



Слід запам'ятати!

Забезпечення – це зобов'язання з незазначеним строком або сумою.



Важливо знати!

Забезпечення визнаються в тому разі, якщо:

- підприємство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події;
- для погашення заборгованості буде потрібне вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди;
- можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Якщо підприємство не має теперішньої заборгованості, воно не має і не визнає зобов'язання.

До забезпечень відносять складові, які виникають внаслідок:

- виплати відпусток працівникам;
- додаткового пенсійного забезпечення;
- сплати податків на прибуток;
- визнання доходу;
- гарантійного ремонту товарів, які були продані і вироблені;
- реструктуризації, яка була оголошена і щодо якої існує офіційний план;
- обтяжливих контрактів;

– виведення об'єкта із експлуатації;

– захисту довкілля (зобов'язання сплатити штрафи або понести витрати на очищення протиправно забрудненого довкілля, тобто підприємство, маючи причину забруднення довкілля, не може уникнути штрафів і витрат на очищення).

До забезпечень не відносять: торгівельну кредиторську заборгованість (зобов'язання оплатити товари або послуги, отримані чи поставлені, і на які виставлено рахунки, узгоджені з постачальником) й нарахування (зобов'язання оплатити отримані товари або послуги, на які не було виставлено рахунків і вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам).



Слід звернути увагу!

Забезпечення можуть бути юридичними і конструктивними.

Юридичне зобов'язання виникає на основі:

- ❖ контракту (наприклад підприємство реалізувало товари з дефектами);
- ❖ законодавства;
- ❖ дії нормативно-правових актів.

Прикладами конструктивних зобов'язань є:

➤ політика повернення вартості сплаченої та поверненої продукції;

Д-т рахунка «Витрати на відшкодування покупок»

К-т рахунка «Забезпечення на відшкодування покупок незадоволених клієнтів»

➤ політика охорони довкілля;

Д-т рахунка «Витрати на охорону довкілля»

К-т рахунка «Забезпечення охорони довкілля»

➤ публічне оголошення реструктуризації підприємства.

Д-т рахунка «Витрати на реструктуризацію»

К-т рахунка «Забезпечення реструктуризації».

Згідно з МСБО 37, сума, у якій визнається забезпечення, повинна бути найкращою попередньою оцінкою витрат, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату складання Звіту про фінансовий стан.



Слід запам'ятати!

Найкраща оцінка – це сума, яку підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання або передало б його третій стороні.

Така оцінка визначається на основі суджень керівництва підприємства, з урахуванням:

- попереднього досвіду подібних операцій;
- висновків незалежних експертів (юристів, екологів тощо);
- додаткових свідчень, які є наслідком подій після дати звітного періоду.

Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід:

- ✓ враховувати усі ризики та невизначеності;
- ✓ дисконтувати очікувані витрати, якщо вплив вартості грошей у часі є суттєвим;
- ✓ враховувати очікувані майбутні події;
- ✓ не враховувати прибуток від очікуваного вибуття активів;
- ✓ враховувати суму компенсації від третіх сторін.

Забезпечення, яке охоплює значну кількість зобов'язань, оцінюється з використанням очікуваної вартості.



Слід запам'ятати!

Очікувана вартість – це сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою їх ймовірності.

Очікувану вартість обчислюють за формулою (3.16):



Важливо знати!

$$A = \sum_{i=1}^n A_i \cdot P_i, \quad (3.16)$$

де A – очікувана вартість;

A_i – значення змінної величини для певної події i ;

P_i – ймовірність певної події i .

В МСБО 37, окрім визнання і оцінки забезпечень, мають місце окремі положення про зобов'язання за обтяжливими контрактами.



Слід запам'ятати!

Обтяжливий контракт – це контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту. Якщо контракт стає обтяжливим, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнати та оцінити як забезпечення.

Неминучі витрати за контрактом обліковуються за меншою з двох оцінок:

- 1) собівартості його виконання або будь-якої компенсації;
- 2) стягнень унаслідок неможливості його виконання.

7.2. Облік умовних зобов'язань



Слід запам'ятати!

Під **умовними зобов'язаннями** розуміють:

- можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться, тільки у тому випадку, якщо відбудеться (або не відбудеться) одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством;

- теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки:

- а) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання;
- б) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Підхід МСБО 37 до подання та розкриття умовних зобов'язань узагальнено в таблиці 3.2.

Таблиця 3.2

Правила щодо визнання та розкриття умовних зобов'язань

Теперішнє зобов'язання	Класифікація зобов'язання	Відображення у звітності
Ймовірне	Забезпечення	Визнається та розкривається
Можливе	Умовне зобов'язання	Не визнається, але розкривається
Віддалене	Умовне зобов'язання	Не визнається та не розкривається

7.3. Облік умовних активів



Слід запам'ятати!

Умовний актив – це можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

Умовний актив не є активом і не визнається як актив у Звіті про фінансовий стан та інших фінансових звітах, оскільки це може спричинити визнання доходу, який ніколи не може бути реалізованим.

Загальний підхід до відображення та розкриття інформації про умовні активи наведений у таблиці 3.3.

Таблиця 3.3

Підхід до відображення умовних активів

Притік ресурсів	Класифікація	Відображення у фінансовій звітності
Фактично визнаний	Актив	Визнається
Ймовірний	Умовний актив	Не визнається, але розкривається
Можливий (або віддалений)	Умовний актив	Не визнається та не розкривається

7.4. Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи



Важливо знати!

Згідно з МСБО 37, щодо кожного класу забезпечень слід розкривати інформацію про:

- балансову вартість на початок і кінець періоду; додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень; невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- стислий опис характеру заборгованості і визначення очікуваного часу будь-якого вибуття економічних вигод;
- суми, використані (витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яке виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту;
- суму очікуваної компенсації, із зазначенням суми активу, визнану для цієї очікуваної компенсації;
- ознаку невизначеності суми або часу такого вибуття, а також, у разі потреби в інформації про основні припущення щодо майбутніх подій.

Інформацію про умовні зобов'язання слід розкривати, якщо можливість вибуття економічних вигод для погашення таких зобов'язань не є віддаленою. При визначенні класів забезпечень та умовних зобов'язань слід враховувати їхню подібність: якщо забезпечення і умовні зобов'язання є наслідком однієї сукупності обставин, підприємству слід розкривати інформацію, передбачену МСБО 37, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.

Коли надходження економічних вигід є ймовірним, підприємству слід розкривати стислу інформацію щодо умовних активів. Якщо інформацію про умовні зобов'язання та умовні активи розкрити неможливо, про цей факт слід повідомити.

8. ОБЛІК ВИПЛАТ ПРАЦІВНИКАМ

8.1. Облік короткострокових виплат працівникам



Слід запам'ятати!

Порядок обліку виплат працівникам та розкриття інформації про такі виплати у фінансовій звітності підприємства визначає МСБО 19 «Виплати працівникам», згідно з яким **виплати працівникам** – це всі форми компенсації, які працедавець надає своїм працівникам у обмін на їхні послуги підприємству.

Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам поділяються на чотири категорії:

- 1) короткострокові виплати;
- 2) виплати по закінченні трудової діяльності;
- 3) інші довгострокові виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні.



Слід запам'ятати!

Короткострокові виплати працівникам – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні) у грошовому або негрошовому вигляді, які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

Короткострокові виплати працівникам включають: заробітну плату, внески на соціальне забезпечення та інші короткострокові виплати.



Важливо знати!

При цих операціях слід зробити наступні бухгалтерські записи:

- 1) при нарахуванні заробітної плати працівникам:

Д-т рахунка «Витрати на персонал»

К-т рахунка «Зобов'язання з оплати праці»

- 2) при виплаті авансу працівникам:

Д-т рахунка «Витрати на персонал»

К-т рахунка «Грошові кошти» (рис. 3.19).



Рис. 3.19. Модель нарахування і виплати заробітної плати

Основні бухгалтерські проводки, пов'язані з нарахуванням заробітної плати у відповідності до категорії працюючих:



Важливо знати!

1) нарахована заробітна плата робітникам за виробництво продукції:

Д-т рахунка «Виробництво»

К-т рахунка «Зобов'язання з оплати праці»

2) нарахована заробітна плата робітникам цехового персоналу:

Д-т рахунка «Виробничі накладні витрати»

К-т рахунка «Зобов'язання з оплати праці»

3) нарахована заробітна плата адміністративним працівникам:

Д-т рахунка «Адміністративні витрати»

К-т рахунка «Зобов'язання з оплати праці»

4) нарахована заробітна плата працівникам збуту:

Д-т рахунка «Витрати на збут»

К-т рахунка «Зобов'язання з оплати праці»

5) нараховані працедавцям внески на соціальне забезпечення працівників:

Д-т рахунка «Виробництво»

Д-т рахунка «Виробничі накладні витрати»

Д-т рахунка «Адміністративні витрати»

Д-т рахунка «Витрати на збут»

К-т рахунка «Зобов'язання щодо соціального захисту»

6) утримано із заробітної плати обов'язкові внески:

Д-т рахунка «Зобов'язання з оплати праці»

К-т рахунка «Зобов'язання щодо спеціального забезпечення»

К-т рахунка «Податок на дохід фізичних осіб»

Крім вищеперерахованих виплат, підприємство здійснює компенсацію за відсутність працівника на роботі.



Слід запам'ятати!

Компенсована відсутність – відсутність працівника на роботі, яка підлягає оплаті.

До даної категорії належать:

- ✓ відпустки;
- ✓ хвороба та нетривала непрацездатність;
- ✓ декретні відпустки для батька або матері;
- ✓ військові збори та ін.

Компенсації за відсутність поділяються на накопичені та ненакопичені (рис. 3.20).

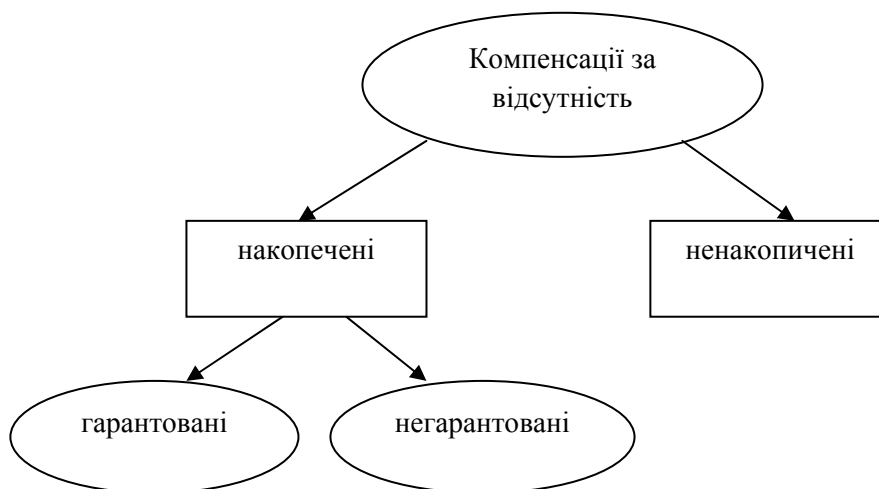


Рис. 3.20. Види компенсацій у разі відсутності працівника на роботі



Слід запам'ятати!

Накопичені компенсації за відсутність – це компенсації, що переносяться та можуть використовуватися в майбутніх періодах, якщо права на них упродовж поточного періоду не використані працівниками повністю. Накопичені компенсації за відсутність можуть бути або гарантованими, або негарантованими.

Гарантовані накопичені компенсації – це надання працівникам права отримати грошові виплати за невикористані компенсації при звільненні з підприємства.

Негарантовані накопичені компенсації – працівникам не надається право на отримання грошових виплат за невикористане право при звільненні з підприємства.

Основні бухгалтерські проводки:

Д-т рахунка «Витрати на персонал»

К-т рахунка «Забезпечення оплати відпусток»

і, одночасно: *Д-т* рахунка «Забезпечення оплати відпусток»

К-т рахунка «Грошові кошти»

Для зацікавленості працівників у кінцевих результатах, підприємства розробляють програми участі у прибутку, за якими певні категорії або всі працівники додатково отримують бонуси (або премії) до заробітної плати. Такі виплати не є розподілом капіталу, а тому відображаються у складі операційних витрат підприємства:

Д-т рахунка «Витрати на сплату бонусів»

К-т рахунка «Бонуси, що підлягають сплаті»

і одночасно *Д-т* рахунка «Бонуси, що підлягають сплаті»

К-т рахунка «Грошові кошти»

8.2. Облік виплат по закінченні трудової діяльності



Слід запам'ятати!

Виплати по закінченні трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності, до них включаються: пенсії; страхування життя; медичне обслуговування; інші виплати по закінченні трудової діяльності.

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат по закінченні трудової діяльності (рис. 3.21).

Програми виплат по закінченні трудової діяльності поділяються на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою.

Облік програм з визначеним внеском на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином:

На суму внеску за програмою:

Д-т рахунка «Витрати на виплати по закінченні трудової діяльності»

К-т рахунка «Грошові кошти» – на сплачену суму

К-т рахунка «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском» – на суму, що підлягає сплаті.

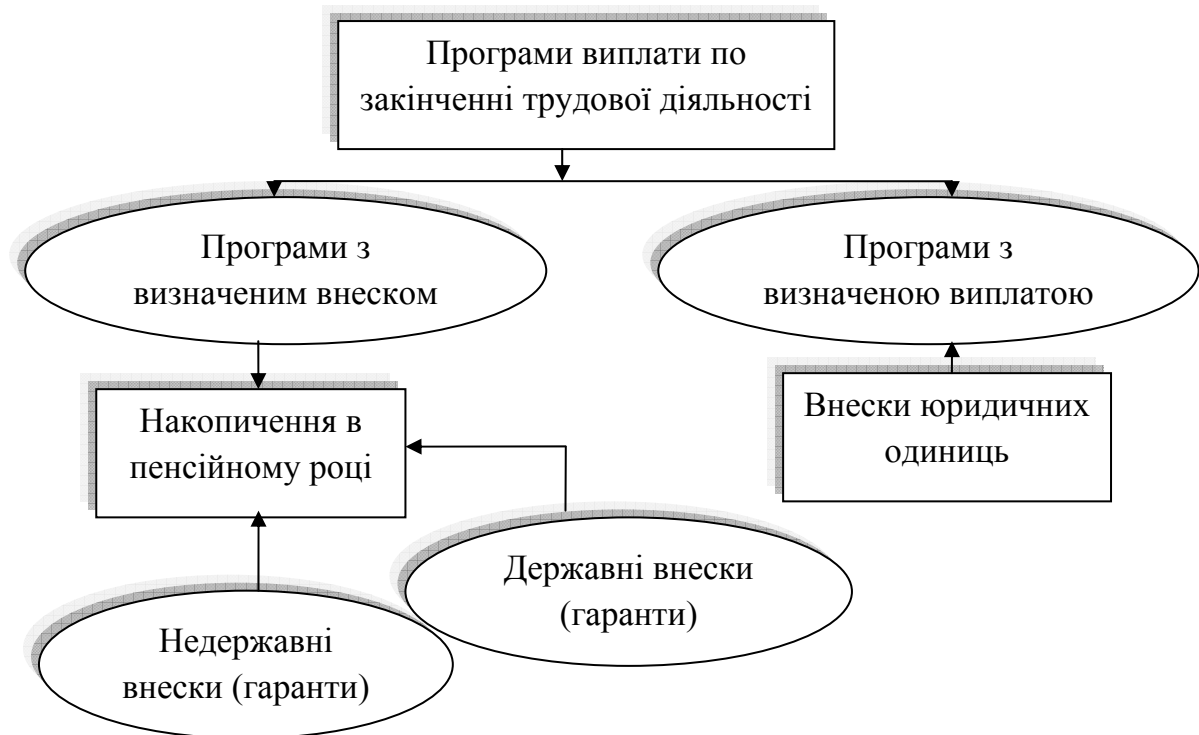


Рис. 3.21. Умови програм виплат по закінченні трудової діяльності

Облік програм із визначеною виплатою здійснюється в такій послідовності:

1) визначається сума виплат, зароблених працівниками в обмін на надані ними послуги у поточному та попередньому періодах;

- 2) дисконтуються визначені суми виплат;
- 3) визначається справедлива вартість активів програми;
- 4) знаходиться загальна сума актуарних прибутків і збитків та суми тих актуарних прибутків і збитків, які слід визнавати;
- 5) визначається кінцева вартість раніше наданих послуг, якщо програму впроваджують або змінюють;
- 6) формується кінцевий прибуток або збиток – в разі скорочення або остаточного розрахунку за програмою.

Ці процедури застосовують до кожної суттєвої програми зокрема.

Сума визнаного зобов'язання за визначеними виплатами відображається у Звіті про фінансовий стан як чистий підсумок і розраховується за наступною формулою (3.16):



Важливо знати!

Зобов'язання за визначеними виплатами = Теперішня вартість зобов'язання на дату балансу – Невизнані актуарні прибутки – Невизнані актуарні збитки – Справедлива вартість активів програми на дату Звіту про фінансовий стан – Невизнана раніше вартість наданих послуг. (3.16)

Облік програми з визначеною виплатою залежить від того, чи є ці програми фінансованими чи нефінансованими (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Облік програм з визначеною виплатою

Операція	Тип програми		
	Фінансована	Частково фінансована	Нефінансована
1	2	3	4
1. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Грошові кошти»	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Грошові кошти» К-т «Зобов'язання щодо непенсійних виплат»	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском»

1	2	3	4
2. Здійснення виплат працівникам: пенсії інші виплати	— —	— Д-т «Зобов'язання щодо непенсійних виплат» К-т «Грошові кошти»	Д-т «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском» К-т «Грошові кошти»

У Звіті про прибутки і збитки визначається чистий підсумок витрат і доходів, пов'язаних з програмою визначених виплат, який розраховується за наступною формулою (3.17):



Важливо знати!

$$\begin{aligned}
 & \text{Чисті витрати (дохід) за програмою з визначеною виплатою} = \\
 & \text{вартість поточних послуг} \\
 & \quad + \\
 & \text{Витрати на відсотки} \\
 & \quad - \\
 & \text{Очікуваний дохід від активів програми} \\
 & \quad + \\
 & \text{Визнані актуарні збитки} \\
 & \quad - \\
 & \text{Визнані актуарні прибутки} \\
 & \quad + \\
 & \text{Вартість визнаних раніше наданих послуг} \qquad (3.17)
 \end{aligned}$$

У Примітках до фінансової звітності розглядаються доходи від активів програми, які розраховуються за наступною формулою (3.18):



Важливо знати!

$$\begin{aligned}
 & \text{Дохід від активів програми} = \text{відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від} \\
 & \text{активів програми} + \text{прибутки та збитки реалізовані} - \text{нереалізовані інші прибутки та} \\
 & \text{збитки від активів програми} - \text{витрати на управління програмою} - \text{податок,} \\
 & \text{сплачуваний безпосередньо програмою} \qquad (3.18)
 \end{aligned}$$

Актуарні прибутки (збитки) – прибутки (збитки), які є різницею між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося, з урахуванням зміни актуарних припущень.

Актуарні припущення – демографічні та фінансові припущення, що використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.



Слід звернути увагу!

АктUARні прибутки і збитки складаються:

- коригування на основі набутого досвіду;
- вплив змін актуарних припущень.

АктUARні прибутки та збитки виникають у результаті зміни (збільшення або зменшення) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами або справедливої вартості відповідних активів програми.

Згідно з МСБО 19, підприємству слід визнавати частку чистих кумулятивних актуарних прибутків та збитків, які перевищують більшу з таких двох величин:

- 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами (до вирахування активів програми);
- 10% справедливої вартості активів програми.

Частка актуарних прибутків та збитків, яка визнається для кожної програми з визначеною виплатою, є сумою перевищення вказаного 10-відсоткового «коридору» на попередню звітну дату, поділеною на очікувані середні терміни трудової діяльності, що залишилися до виходу на пенсію працівників, які беруть участь у цій програмі.

8.3. Облік інших довгострокових виплат працівникам



Слід запам'ятати!

Інші довгострокові виплати працівникам – це виплати (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

До таких виплат відносять:

- 1) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- 2) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;

3) виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

4) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців з дати закінчення періоду, в якому вони зароблені;

5) компенсації за періоди відсутності.

Для оцінки інших довгострокових виплат застосовується спрощений метод, згідно з яким актуарні прибутки та збитки визнаються негайно без жодних обмежень, тобто вся вартість раніше наданих послуг визнається негайно. Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат відображається в Звіті про фінансовий стан загальною чистою сумою і розраховується за наступною формулою (3.19):



Важливо знати!

Зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам = теперішня вартість за визначеними виплатами на дату Звіту про фінансовий стан - справедлива вартість на дату Звіту про фінансовий стан активів програми, якими безпосередньо мають бути погашені зобов'язання (3.19)

У Звіті про прибутки та збитки витрати (або дохід), пов'язані з іншими довгостроковими виплатами, включаються до собівартості відповідних активів (незавершене виробництво, готова продукція) або відображаються як витрати періоду (витрати на збут, адміністративні витрати тощо) та розраховуються за формулою (3.20):



Важливо знати!

Витрати (дохід), пов'язані з іншими довгостроковими виплатами працівникам

$$\begin{aligned} &= \\ &\quad \text{Вартість поточних послуг} \\ &\quad + \\ &\quad \text{Витрати на відсотки} \\ &\quad - \\ &\quad \text{Очікуваний прибуток від активів програми} \\ &\quad + \quad (-) \\ &\quad \text{Актуарні прибутки та збитки} \\ &\quad \text{Повна вартість раніше наданих послуг} \\ &\quad + \quad (-) \\ &\text{Прибуток або збиток від остаточних розрахунків за програмою} \end{aligned} \quad (3.20)$$

8.4. Облік виплат при звільненні



Слід запам'ятати!

Виплати при звільненні – це компенсації працівникам, які підлягають сплаті в результаті рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію або добровільної згоди працівника на звільнення за умови такої виплати.

Зобов'язання щодо виплат при звільненні визнаються лише тоді, коли підприємство має докладну офіційну програму звільнення працівників, яку неможливо скасувати.

Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більш, ніж 12 місяців з дати Звіту про фінансовий стан, сума таких виплат підлягає дисконтуванню. Ставку дисконту в цьому випадку визначають аналогічно до визначення ставки дисконту, яка використовується для дисконтування зобов'язань щодо виплат по закінченні трудової діяльності.

Визнання зобов'язання щодо виплат при звільненні відображається записом:

Д-т рахунка «Витрати на виплати при звільненні»

К-т рахунка «Забезпечення виплат при звільненні».

На суму сплачених коштів звільненим працівникам складають запис:

Д-т рахунка «Забезпечення виплат при звільненні»

К-т рахунка «Грошові кошти».

9. ОБЛІК ФІНАНСОВИХ ІНСТРУМЕНТІВ

9.1. Класифікація та визнання фінансових інструментів

Питання класифікації, визнання, оцінки фінансових інструментів та розкриття інформації про них у фінансовій звітності регламентуються МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання», МСБО 39 «Фінансові

інструменти: визнання та оцінка», МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації», МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».



Слід запам'ятати!

Фінансовий інструмент – це контракт, який одночасно приводить до виникнення (збільшення) фінансового активу і одного підприємства та фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого.

Фінансові інструменти поділяють на похідні та основні.

Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяються на:

- 1) фінансові активи;
- 2) фінансові зобов'язання;
- 3) інструменти власного капіталу;
- 4) похідні фінансові інструменти (рис. 3.22).

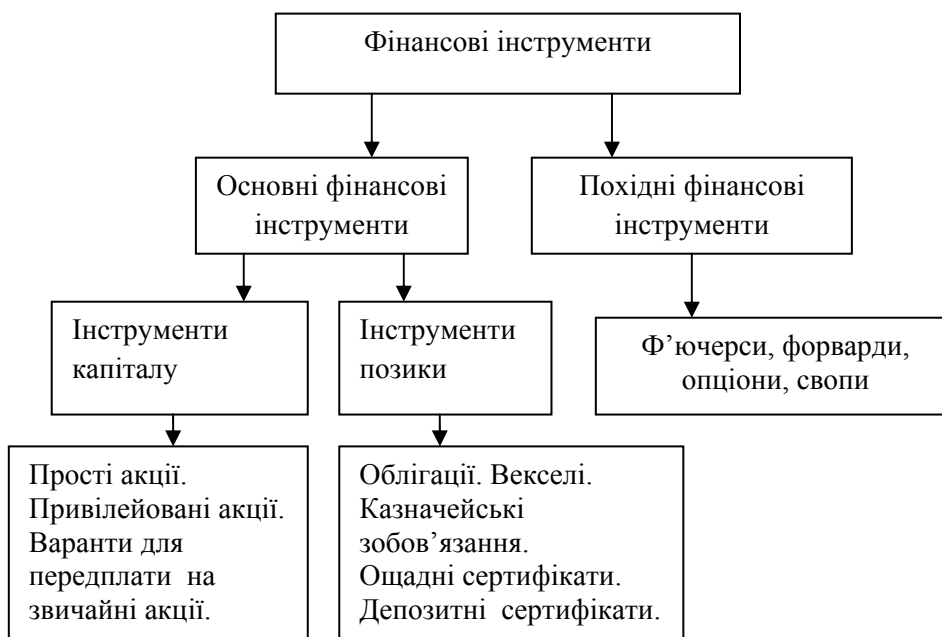


Рис. 3.22. Поділ фінансових інструментів

Поняття «**фінансовий актив**» охоплює:

- ✓ грошові кошти та їх еквіваленти (гроші в касі, банках, чеках, акредитивах; векселі, облігації);

- ✓ інструмент капіталу іншого підприємства (акції);
- ✓ контракт, що надає право отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства (дебіторська заборгованість за продукцію, яка підлягає погашенню грошовими коштами або іншими фінансовими активами контрагентів);
- ✓ контракт, що надає право обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством на потенційно вигідних умовах (дебіторська заборгованість, пов'язана з придбанням інструментів капіталу інших підприємств, свопами, варантами).



Слід запам'ятати!

Фінансове зобов'язання – це контрактне зобов'язання, яке дозволяє передавати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншим підприємствам або обмінюватися з ними фінансовими інструментами на потенційно швидких умовах.

Фінансові зобов'язання поділяються на дві категорії:

- 1) фінансові зобов'язання, утримувані для продажу (кредиторська заборгованість постачальникам; кредиторська заборгованість по позиці та фінансовій оренді, кредиторська заборгованість за випущені та передані покупцям акції підприємства);
- 2) інші фінансові зобов'язання (привілейовані акції, які підлягають обов'язковому викупу; умовні зобов'язання за гарантіями, векселі до сплати, облігації, позики до сплати).



Слід запам'ятати!

Інструмент власного капіталу – це контракт, який підтверджує право на активи підприємства, що залишаються після вирахування всіх його зобов'язань.

Похідний фінансовий інструмент – фінансовий інструмент, вартість якого змінюється внаслідок змін відсоткової ставки, валютного курсу, індексу цін, який не потребує початкових інвестицій і розрахунки за яким проводяться у майбутньому (рис. 3.23).



Рис. 3.23. Класифікація похідних фінансових інструментів

До похідних інструментів належать: форвардні, ф'ючерсні контракти, контракти «своп» і опціони.

Форвардний контракт – це контракт на придбання або продаж визначеної кількості одиниць за попередньо визначеною ціною на майбутню дату (даним контрактом торгують за індивідуальною домовленістю).

Ф'ючерсний контракт – це торговий контракт щодо купівлі або продажу визначеної кількості одиниць за ціною і в термін, зафіксовані станом на майбутню дату (даним контрактом торгують на біржі).

Опціон – це контракт, який надає його утримувачу право, але не зобов'язання, придбати чи продати певну кількість одиниць за визначеною ціною впродовж означеного періоду. Опціони визначаються фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями у разі укладання договору між покупцем та продавцем.

Опціон, який надає право продажу, є опціоном «put», опціон який надає право купівлі, є опціоном «call».

Своп – це контракт на обмін одного набору грошових надходжень на інший, зокрема: відсоткові ставки валюти, базові ставки або будь-які їх комбінації (не завжди фінансові за сутністю) на майбутню дату.



Слід звернути увагу!

Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання не здійснюється, якщо:

- кілька різних фінансових інструментів застосовуються для виконання функцій одного фінансового інструменту (тобто «синтетичного інструменту»);

- фінансові активи та фінансові зобов'язання виникають від фінансових інструментів, які однаково піддаються первісному ризику (наприклад, активи та зобов'язання у портфелі форвардних контрактів або інших фінансових інструментів), але пов'язані з різними партнерами;

- фінансові або інші активи передаються як застава для гарантії фінансових зобов'язань без права регресу;

- фінансові активи передаються в довірче управління дебітором для виконання зобов'язань, без прийняття кредитором цих активів з метою погашення заборгованості (наприклад, створення фонду погашення);

- очікується, що зобов'язання, які виникають унаслідок подій, що призводять до збитків, будуть відшкодовані третьою стороною, в результаті висування вимог відповідно до умов страхового поліса.

9.2. Облік та оцінка фінансових інструментів

Фінансові активи та фінансові зобов'язання первісно оцінюються та відображаються у бухгалтерському обліку і звітності за їхньою справедливою вартістю, до якої додаються (крім фінансових активів, що обліковуються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків) витрати на операцію.



Слід запам'ятати!

Справедливою вартістю фінансового інструменту є сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість у ході операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Витрати на операцію – це додаткові витрати, які пов'язані з надходженням і вибуттям фінансового активу чи зобов'язання. До них відносяться: сплата комісійних; сплата обов'язкових зборів і платежів при передачі цінних паперів.

При здійсненні первісної оцінки фінансові активи (згідно з МСФЗ 9) повинні в подальшому обліковуватися за двома методами оцінок:

- за справедливою вартістю;
- за амортизованою вартістю.

Фінансовий актив оцінюють за амортизованою собівартістю, якщо виконуються обидві такі умови:

а) актив утримують в моделі бізнесу, мета якої – утримування активів задля збирання контрактних грошових потоків;

б) контрактні умови фінансового активу передбачають у певні дати надходження грошових потоків, які є лише погашенням основної суми та сплатою відсотків на непогашену основну суму. Відсоток – це компенсація часової вартості грошей і кредитного ризику, пов'язаного з непогашеною основною сумою, протягом певного періоду часу.

В усіх решта випадках фінансовий актив оцінюють за справедливою вартістю.



Слід звернути увагу!

Інструменти власного капіталу в подальшому оцінюються за амортизованою вартістю у тому випадку, коли вони є:

- борговими інструментами (при цьому бізнес-модель компанії

орієнтована на утримання даного активу для цілей отримання контрактних грошових потоків);

- платежами за основною сумою і процентами.

Всі інші боргові інструменти оцінюються за справедливою вартістю – через рахунки прибутків і збитків. До них належить:

✓ фінансові зобов'язання з відображенням результату переоцінки у прибутку або збитку;

✓ фінансові зобов'язання, що виникають, коли передача фінансового активу не відповідає критеріям для припинення визнання або коли застосовується підхід подальшої участі;

✓ контракти фінансової гарантії;

✓ зобов'язання надати позику за відсотковою ставкою, нижчою ніж ринкова.

Більш детальна оцінка фінансових інструментів, яка залежить від їх видів, представлена в табл. 3.5.

Якщо для фінансового інструменту наявний активний ринок, то справедлива вартість базується на його цінах.



Важливо знати!

У разі відсутності активного ринку до оцінки фінансового інструменту застосовуються методи оцінки, зокрема:

- посилання на останню ринкову операцію;
- посилання на операцію, яка є, по суті, аналогічною;
- аналіз дисконтованих грошових потоків;
- моделі опціонного ціноутворення.

**Оцінки фінансових активів і фінансових зобов'язань після
первісного визнання**

Категорія	Метод оцінки	Відображення змін у балансовій вартості	Перевірка щодо зменшення корисності (наявності, об'єктивні свідчення)
Фінансові активи за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	Ні
Позики та дебіторська заборгованість	Амортизована вартість	Прибутки та збитки	Так
Інвестиції, утримувані до погашення	Амортизована вартість	Прибутки та збитки	Так
Фінансові активи, доступні для продажу	Справедлива вартість	Власний капітал	Так
Фінансові зобов'язання за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	Х
Інші фінансові зобов'язання	Амортизована вартість	Прибутки та збитки	Х
Боргові інструменти (утримуються для отримання контрактних грошових потоків)	Амортизована вартість	Прибутки та збитки	Так
Інструменти власного капіталу.	Справедлива вартість	Прибутки та збитки	Так

Якщо фінансовий інструмент, для якого немає активного ринку, є інструментом капіталу, то його оцінкою є собівартість, за вирахуванням збитку від зменшення корисності.

Аналогічний підхід дозволяється застосовувати до оцінки похідних фінансових інструментів, розрахунки за якими можуть бути здійснені лише шляхом передачі таких некотированих інструментів капіталу.

Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання наведена на рис. 3.24.



Важливо знати!

Сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінювали при первісному визнанні

=

Сума виплаченої основної суми боргу

-

Накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою і сумою погашення

-

Часткове списання активу чи зобов'язання на зменшення корисності або неможливість інкасації

Рис. 3.24. Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання



Важливо знати!

Облік фінансових інструментів на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином:

1. Облік фінансових активів:

а) облік цінних паперів (рис.3.25):

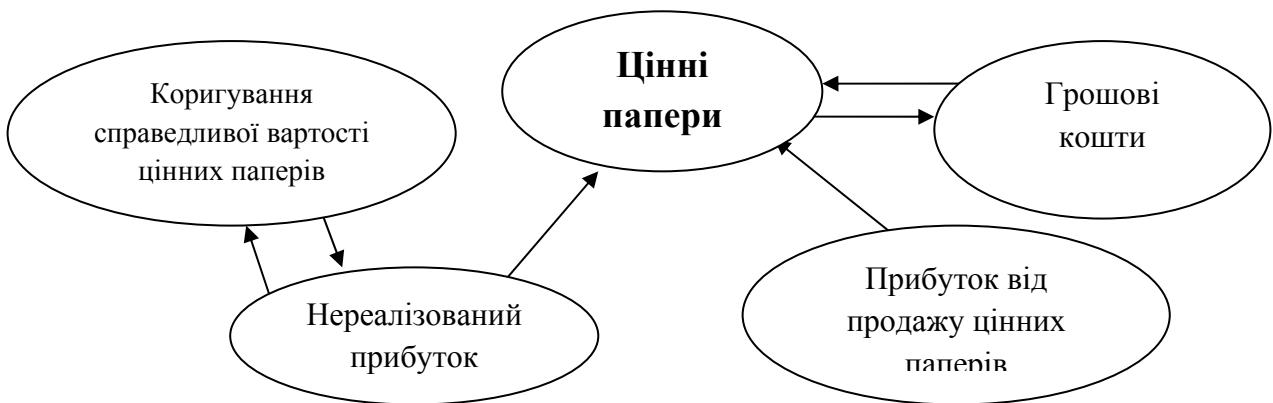


Рис. 3.25. Модель обліку цінних паперів

1) придбання акцій підприємства з метою перепродажу:

Д-т рахунка «Цінні папери»

К-т рахунка «Грошові кошти»

2) відображення придбаних акцій підприємства у звітності за справедливою вартістю:

Д-т рахунка «Коригування справедливої вартості цінних паперів»

К-т рахунка «Нереалізований прибуток (збиток)»

3) реалізація акцій підприємства:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Цінні папери»

К-т рахунка «Прибуток від продажу цінних паперів»

К-т рахунка «Нереалізований прибуток (збиток)»

4) коригування справедливої вартості цінних паперів:

Д-т рахунка «Нереалізований прибуток (збиток)»

К-т рахунка «Коригування справедливої вартості цінних паперів»

б) інвестування в цінні папери, що надають право власності (рис. 3.26):

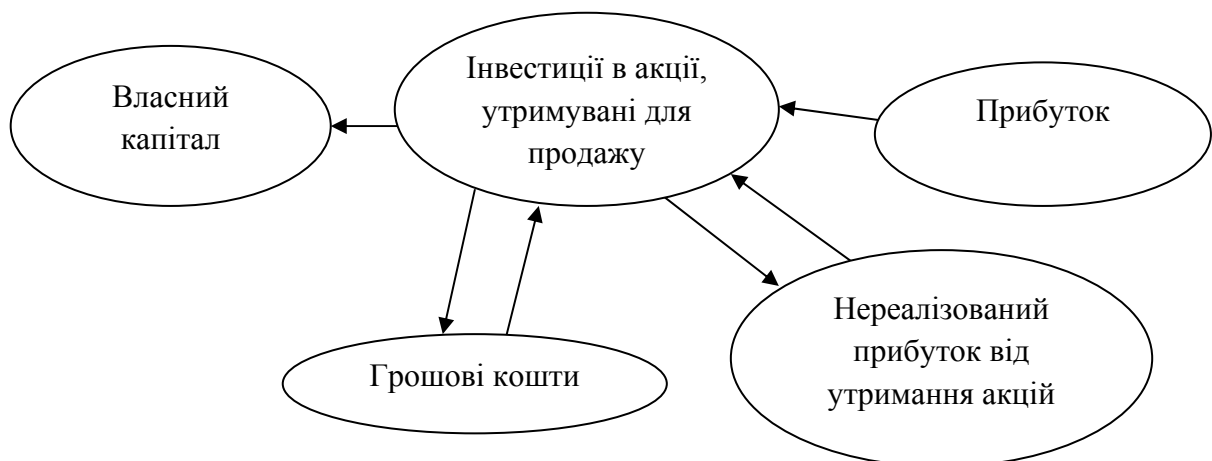


Рис. 3.26. Модель інвестицій в акції

1) придбання з метою продажу:

Д-т рахунка «Інвестиції в акції, утримувані для продажу»

К-т рахунка «Грошові кошти»

2) придбання з метою довгострокового інвестування:

Д-т рахунка «Інвестиції в акції, доступні для продажу»

К-т рахунка «Грошові кошти»

3) коригування вартості «портфельних» інвестицій, з урахуванням зміни

цін:

Д-т рахунка «Інвестиції в акції, утримувані для продажу»

К-т рахунка «Нереалізований прибуток від утримання акцій»

К-т рахунка «Прибуток»

4) акції, доступні для продажу:

Д-т рахунка «Нереалізований збиток від утримання акцій, доступних для продажу (рахунок капітал)»

К-т рахунка «Інвестиції в акції, доступні для продажу»

Таким чином, зміна вартості «портфельних» інвестицій, утримуваних для продажу, визнається як прибуток, тоді як зміна вартості інвестицій у акції, доступних для продажу, відображається прямо у складі акціонерного капіталу (у Звіті про зміни в капіталі);

в) облік дебіторської заборгованості (рис. 3.27):



Рис. 3.27. Модель обліку дебіторської заборгованості

1) списується безнадійна дебіторська заборгованість:

Д-т рахунка «Резерв сумнівних боргів»

К-т рахунка «Дебітори»

2) поповнено резерв сумнівних боргів:

Д-т рахунка «Витрати за сумнівними боргами»

К-т рахунка «Резерв сумнівних боргів».

2. Облік фінансових зобов'язань (рис. 3.28):

1) продано випущені облігації:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Відсотки за облігаціями, що підлягають оплаті»

К-т рахунка «Облігації, що підлягають оплаті»

2) на суму сплачених відсотків за облігаціями:

Д-т рахунка «Витрати за відсотками за випущеними облігаціями»

Д-т рахунка «Відсотки за облігаціями, що підлягають оплаті»

К-т рахунка «Грошові кошти»

3) продано облігації з дисконтом:

Д-т рахунка «Дисконт облігації»

К-т рахунка «Облігації, що підлягають оплаті»

4) продано облігації з премією:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Премії за облігаціями»

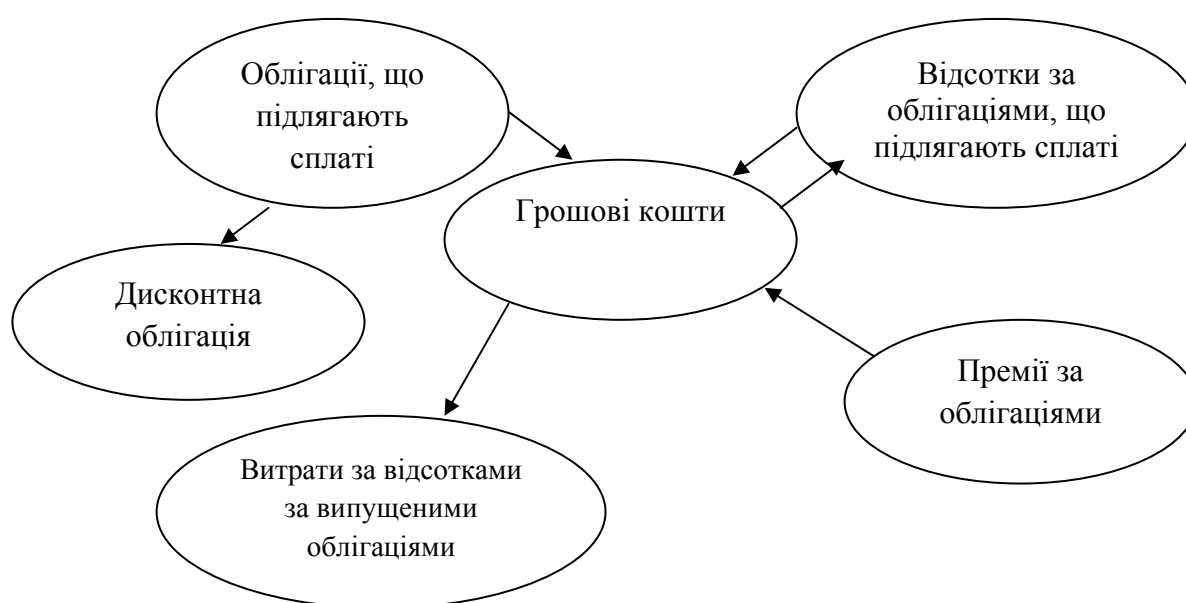


Рис. 3.28. Модель обліку фінансових зобов'язань

3. Облік інструментів власного капіталу (рис. 3.29):

1) на суму випущених звичайних акцій з номінальною вартістю:

а) які були оплачені готівкою:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Випущений капітал»

б) в оплату акції отримано основні засоби і товари:

Д-т рахунка «Основні засоби»

Д-т рахунка «Товари»

К-т рахунка «Випущений капітал»

2) на суму випущених акцій без номінальної вартості:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Випущений капітал»

К-т рахунка «Додатковий капітал»

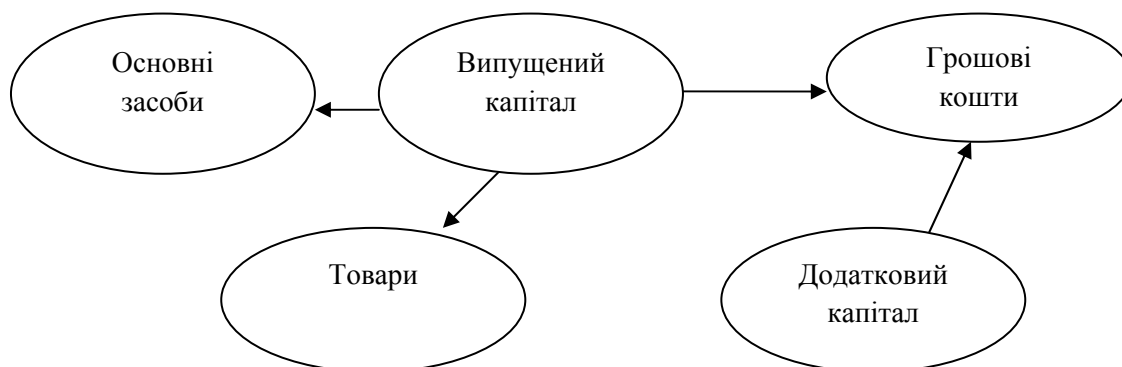


Рис. 3.29. Модель обліку інструментів власного капіталу

4. Облік похідних фінансових інструментів (рис. 3.30):

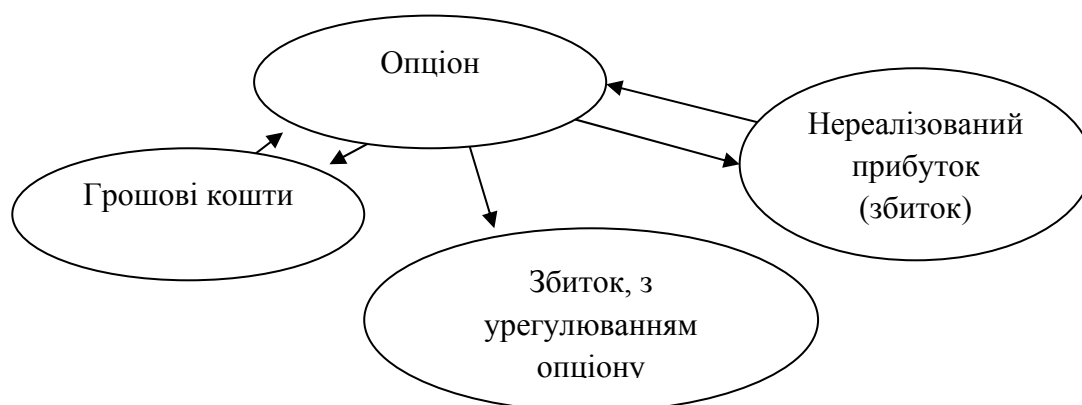


Рис. 3.30. Модель обліку похідних фінансових інструментів

1) придбання опціону:

Д-т рахунка «Опціон»

К-т рахунка «Грошові кошти»

2) збільшення дійсної вартості опціону у зв'язку із підвищенням вартості акції:

Д-т рахунка «Опціон»

К-т рахунка «Нереалізований прибуток (збиток)»

3) зменшення дійсної вартості опціону:

Д-т рахунка «Нереалізований прибуток (збиток)»

К-т рахунка «Опціон»

4) урегулювання контракту за опціоном:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

Д-т рахунка «Збитки з урегулювання опціону»

К-т рахунка «Опціон»

9.3. Облік хеджування



Слід запам'ятати!

МСБО 39 дозволяє застосовувати облік хеджування. Відповідно до даного стандарту під **інструментом хеджування** слід розуміти призначений похідний або (за обмежених обставин) інший фінансовий актив чи зобов'язання, справедлива вартість якого, як очікується, компенсує зміну справедливої вартості об'єкта хеджування або грошових потоків від нього.

До інструментів хеджування також належать непохідні інструменти:

- які визначено в іноземній валюті;
- які означено як хеджування валютного ризику;
- валютний компонент яких можна достовірно оцінити.

Не є інструментом хеджування:

- власні цінні папери підприємства, оскільки вони не є фінансовими активами чи фінансовими зобов'язаннями підприємства;
- фінансовий актив чи фінансове зобов'язання, справедливу вартість яких не можна достовірно оцінити.

Об'єкт хеджування – це актив, зобов'язання, тверда угода, високоймовірна прогнозована майбутня операція або чиста інвестиція в іноземне підприємство, які піддають підприємство ризикові зміни вартості або зміни майбутніх грошових потоків, та визначаються як такі, що підлягають хеджуванню

Під час складання підприємством річного або проміжного фінансового звіту оцінюється *ефективність хеджування*, під якою розглядають досягнутий за допомогою інструменту хеджування ступінь згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, які можна віднести до хеджування ризику.

Ефективність хеджування слід оцінювати шляхом порівняння зміни вартості або грошового потоку від інструменту хеджування та об'єкта хеджування.

МСБО 39 розглядає хеджування з позицій трьох наступних аспектів:

- хеджування справедливої вартості;
- хеджування грошових потоків;
- хеджування чистих інвестицій у закордонне підприємство.



Слід запам'ятати!

Хеджування справедливої вартості – це хеджування доступності змін справедливої вартості визнаного активу або зобов'язання.

Хеджування справедливої вартості на рахунках бухгалтерського обліку схематично відображене на рис. 3.31

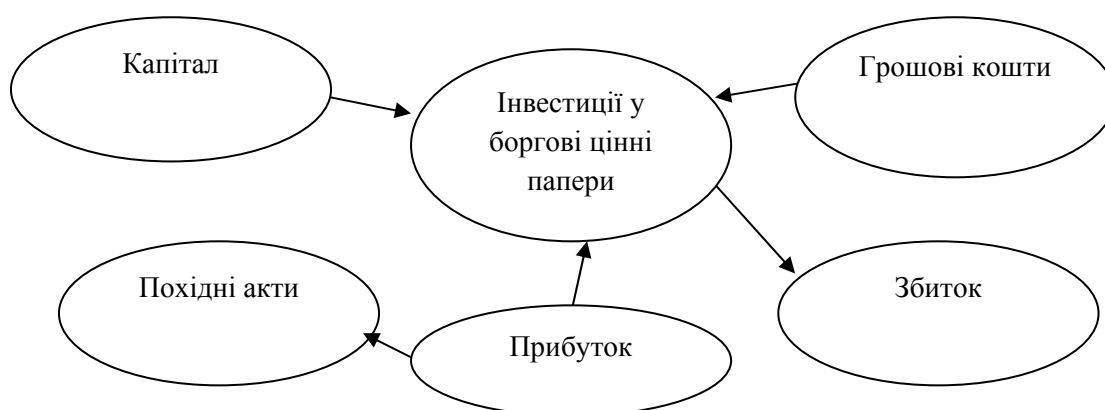


Рис. 3.31. Модель хеджування справедливої вартості



Важливо знати!

Облік хеджування справедливої вартості на рахунках бухгалтерського обліку відображається наступним чином:

1) придбано цінні папери:

Д-т рахунка «Інвестиції в боргові цінні папери»

К-т рахунка «Грошові кошти»

2) збільшення справедливої вартості цінних паперів:

Д-т рахунка «Інвестиції в боргові цінні папери»

К-т рахунка «Капітал (збільшення справедливої вартості)»

3) збільшення справедливої вартості похідного інструменту:

Д-т рахунка «Похідний актив»

К-т рахунка «Прибуток»

4) зменшення справедливої вартості боргових цінних паперів:

Д-т рахунка «Збиток»

К-т рахунка «Інвестиції в боргові цінні папери».



Слід запам'ятати!

Хеджуванням грошових потоків називається хеджування доступності грошових коштів непостійності, яка: може належати до конкретного ризику, пов'язаного з визнанням активом чи зобов'язанням або з високоюмовірною прогнозованою операцією; впливатиме на чистий прибуток або збиток.

Хеджування грошових потоків на рахунках обліку показується наступним чином (рис. 3.32):

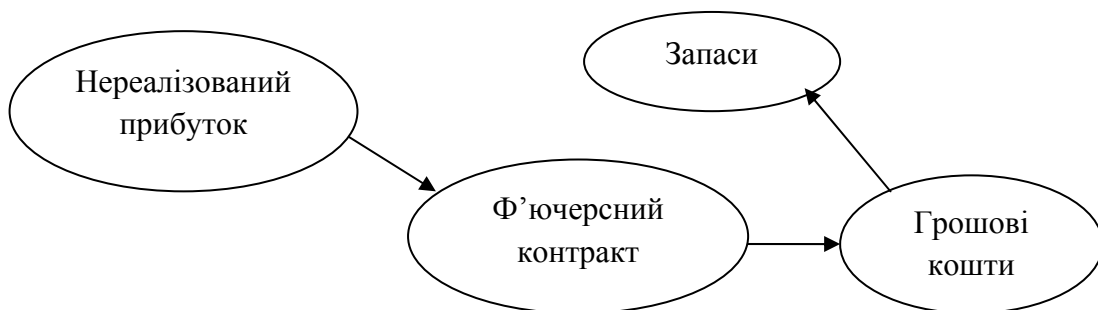


Рис. 3.32. Модель обліку хеджування грошових потоків

1) купівля запасів і укладання форвардного контракту:

Д-т рахунка «Запаси»

К-т рахунка «Грошові кошти»

2) збільшення вартості ф'ючерсного контракту:

Д-т рахунка «Ф'ючерсний контракт»

К-т рахунка «Нереалізований прибуток»

3) кінцеве урегулювання ф'ючерсного контракту:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Ф'ючерсний контракт»

Згідно з МСБО 39, облік хеджування слід припиняти у разі будь-якої з наступних подій:

- закінчується термін інструменту хеджування або його продають;
- хеджування далі не відповідає критеріям обліку хеджування – є неефективним;
- у випадку хеджування грошових потоків – більше не очікується, що відбудеться прогнозована операція;
- підприємство відміняє призначене хеджування.

9.4. Розкриття інформації про фінансові інструменти

МСФЗ 7 передбачає розкриття у фінансових звітах інформації щодо:

- управління ризиком і хеджуванням;
- строків та умов фінансових інструментів;
- відсоткового ризику;
- кредитного ризику;
- справедливої вартості фінансових інструментів;
- припинення визнання фінансових інструментів;

- отримання й надання забезпечення;
- складних фінансових інструментів;
- фінансових активів і фінансових зобов'язань за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки у складі прибутку або збитку;
- перекласифікації фінансових інструментів;
- зменшення корисності;
- неплатежів і порушення коштів або виплат основної суми інструменту, включаючи виплати в розстрочку та будь-який фонд погашення або подібні вимоги;
- оголошеної ставки або величини відсотка, дивіденда чи іншого періодичного доходу на основну суму інструменту, а також визначення часу виплат;
- застави, яка утримується (для фінансового активу) або передається (для фінансового зобов'язання);
- валюти, в якій вимагається проводити надходження або виплати (щодо інструменту, стосовно якого рух грошових коштів визначається в іншій валюті, ніж валюта звітності підприємства);
- статті доходу від відсотка та витрат на відсоток, а також прибутків і збитків, пов'язаних із фінансовими активами й фінансовими зобов'язаннями, незалежно від того, чи включені вони до складу прибутку або збитку або відображені як окремий компонент власного капіталу;
- характеру і суми будь-якого збитку від зменшення фінансового активу, визнаного у складі прибутку або збитку.



Важливо знати!

Підприємство має надавати опис цілей і політик управління фінансовим ризиком, зокрема політики щодо хеджування. Таку інформацію слід розкривати окремо за категоріями хеджування:

- опис хеджування;

- опис фінансових інструментів, визначених як інструменти хеджування, та їх справедлива вартість на дату Звіту про фінансовий стан;
- природа ризиків, які піддаються хеджуванню;
- для хеджування грошових потоків – періоди, в яких очікується виникнення грошових потоків, коли очікується їх включення до визначення прибутку або збитку;
- опис будь-якої прогнозованої операції, для якої облік хеджування раніше застосовувався, але його подальше використання не очікується.

Підприємство має розкривати балансову вартість фінансових активів і фінансових зобов'язань:

- 1) які ідентифіковані як утримувані для продажу;
- 2) інших фінансових активів і фінансових зобов'язань, які не ідентифікуються як призначені для продажу, але визначені підприємством під час первісного визнання як фінансові активи і фінансові зобов'язання за справедливою вартістю, з відображенням переоцінки у складі прибутку та збитку.

Для фінансового активу, який оцінено за собівартістю або амортизованою собівартістю, слід розкривати причину перекласифікації.

10. ОБЛІК ПЛАТЕЖІВ НА ОСНОВІ АКЦІЙ

10.1. Визнання платежу на основі акцій та його облік

Підхід до подання і розкриття у фінансовій звітності операцій, пов'язаних із виплатами на основі часток в капіталі визначає МФСЗ 2 «Платіж на основі акції».

Операція, за якою здійснюється платіж на основі акцій – це операція, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу підприємства (зокрема, акції та опціони на акції), або купує товари чи

послуги шляхом прийняття зобов'язання перед постачальником, сума якого базується на ціні акцій або інших інструментів капіталу.



Слід запам'ятати!

Угода про платіж на основі акції – це угода, за якою інша сторона набуває права отримати кошти або інші активи у сумі, що базується на ціні акції (або іншого інструменту капіталу) підприємства чи отримати інструменти капіталу підприємства у разі дотримання певних умов.

Згідно з МСФЗ 2, стороною угоди, що набуває права отримати кошти або інші активи, є:

- ✓ працівники – для правових і податкових цілей;
- ✓ працівники, які надають послуги, подібні тим, що надають

працівники підприємства.



Слід запам'ятати!

Дата набуття права – це дата коли виконано відповідні умови угоди і, починаючи з даної дати, особа набуває права на отримання коштів, інших активів або інструментів капіталу.

При цьому **умови набуття права** – це умови, які повинні бути виконані стороною угоди про платіж на основі акції для набуття права на отримання коштів, інших активів або інструментів капіталу підприємства.

МСФЗ 2 виділяє три типи операцій, платіж за якими здійснюється на основі акції:

- 1) з використанням інструменту капіталу;
- 2) з використанням коштів;
- 3) за наявності альтернативи розрахунку коштами.

В обліку операції з використанням інструменту капіталу відображаються наступним записом:

Д - т рахунка «Витрати з опціонів на акції»

К - т рахунка «Власний капітал»

Операція, платіж за якою здійснюється на основі акції з використанням коштів – це операція, в якій підприємство придбає товари (послуги) шляхом прийняття зобов'язання передати кошти або інші активи постачальнику цих товарів (послуг), сума яких базується на ціні (вартості) акцій чи інших інструментів власного капіталу підприємства. Такі операції оцінюють за справедливою вартістю зобов'язання на кожен звітний день.

В обліку операції з використанням коштів відображається записом:

Д - т рахунка «Витрати»

К - т рахунка «Зобов'язання», «Грошові кошти»

Коли платіж на основі акції особам, що не є працівниками підприємства, має альтернативу розрахунку коштами, компонент капіталу обчислюють як різницю між справедливою вартістю боргового компонента і справедливою вартістю отриманих товарів або послуг. В обліку операції з альтернативними розрахунками відображаються записом:

Д - т рахунка «Витрати»

К - т рахунка «Зобов'язання», «Власний капітал»

Підприємство може змінювати умови або строки функціонування інструментів капіталу у таких випадках:

- якщо справедлива вартість модифікованих інструментів є більшою за справедливу вартість старих інструментів, додаткова сума визнається упродовж залишкового періоду набуття права у спосіб, подібний до визначення первісної суми;

- якщо справедлива вартість модифікованих інструментів менша за справедливу вартість старих інструментів, первісну справедливу вартість наданих інструментів капіталу слід визнавати витратами, тобто, дане зменшення слід розглядати як часткове скасування.

10.2. Методи і моделі оцінки платежу на основі акцій



Важливо знати!

Залежно від виду платежу на основі акції, справедлива вартість може бути визначена, виходячи із:

- справедливої вартості наданих акцій або прав на акції;
- справедливої вартості отриманих товарів або послуг;
- внутрішньої вартості.

МСФЗ 2 вимагає оцінювати платіж на основі акції за справедливою вартістю на певну дату (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Дата оцінки за справедливою вартістю

Вид операції	Дата оцінки за справедливою вартістю
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

10.3. Розкриття інформації про платежі на основі акцій

У фінансовій звітності та у Примітках до неї підприємству слід розкривати наступну інформацію:

- 1) опис кожного типу угод про платіж на основі акції, які діяли в будь-який час упродовж періоду;
- 2) терміни і умови кожної угоди;
- 3) вимоги для набуття прав;
- 4) максимальний строк надання опціонів і способів розрахунку;
- 5) кількість і середньозважену ціну здійснення опціону на акції для кожної з наступних груп опціонів:

- які перебувають в обігу на початок періоду;
- наданих упродовж звітного періоду;
- здійснених упродовж звітного періоду;
- які втратили чинність упродовж звітного періоду;
- що перебувають в обігу на кінець звітного періоду;

б) опціони на акції, здійснені упродовж періоду, і середньозважена ціна акції на дату їх здійснення;

7) діапазон цін здійснення і середньозважений залишковий період угоди для опціонів на акції в обігу на кінець періоду.

ТЕМА 4

ДОХОДИ, ВИТРАТИ ТА ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК: ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА ОБЛІК

1. ОБЛІК ДОХОДІВ ТА ЇХ ОЦІНКА

1.1. Визначення доходу

Порядок обліку доходу підприємства визначає МСБО 18 «Дохід», що охоплює, насамперед, дохід, який є результатом певних операцій та подій від звичайної діяльності, за винятком доходу, що розглядається в інших Стандартах, або доходу окремих галузей, облік діяльності яких не знайшов відображення в МСФЗ.



Слід запам'ятати!

Під **доходом** розуміють збільшення економічних вигод протягом облікового періоду у вигляді надходження або збільшення активів чи зменшення зобов'язань, що приводить до збільшення власного капіталу, крім випадків, пов'язаних із внесками учасників капіталу (рис. 4.1).

Дохід від основної діяльності виникає під час звичайної діяльності і включає в себе: результати з продажу, винагороди, відсотки, дивіденди, роялті та орендну плату.



Слід запам'ятати!

Дохід від основної діяльності – це валове надходження економічних вигод протягом певного періоду, яке виникає у ході звичайної діяльності підприємства, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників капіталу. Дохід від інших операцій відображає інші статті, які відповідають визначенню доходу, і може виникати або не виникати у процесі звичайної діяльності підприємства



Важливо знати!

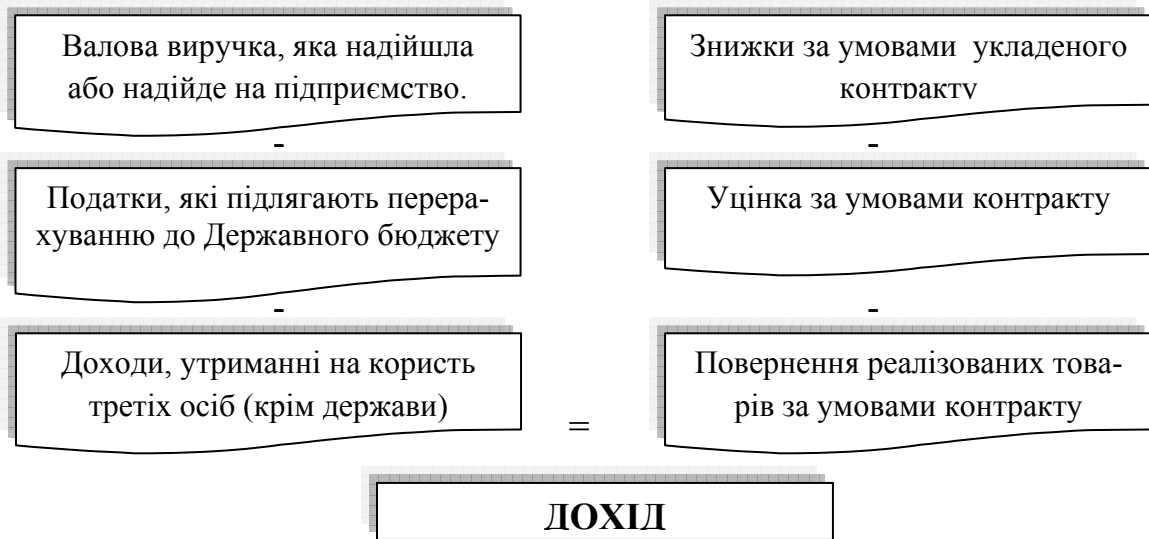


Рис. 4.1. Складові елементи доходу

Сума доходу, яка виникає в результаті операції, є справедливою вартістю компенсації (в грошовій або іншій формі), яка була отримана або підлягає отриманню і визначається шляхом угоди між підприємством та покупцем чи користувачем активу.

Дохід визнається за сумою, меншою ніж справедлива вартість, у випадку: надання торговельних знижок (метод «брутто» і метод «нетто»); повернення товарів від покупців.

Торговельні знижки і знижки не відображаються на рахунках обліку й не показуються у звітності.

При обміні товарами або послугами іншого виду сума доходу є справедливою вартістю отриманих активів, скоригованою на суму переданих грошових коштів або їх еквівалентів. Якщо справедливу вартість отриманих товарів (продукції) чи послуг достовірно виміряти неможливо, дохід вимірюється згідно із справедливою вартістю переданих товарів (продукції) чи послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів.

1.2. Визнання доходу. Облік доходу



Важливо знати!

Визнання доходу відбувається у випадках, коли:

1) існує ймовірність того, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надійдуть на підприємство;

2) сума доходу може бути достовірно оцінена.

Дохід визнається на основі наступних облікових принципів:

- нарахування – результати операцій та інших подій визнаються у момент здійснення;
- превалювання сутності над формою – операції та інші події обліковуються і розкриваються відповідно до їхньої сутності та економічної реальності, а не лише виходячи з їхньої юридичної форми;
- обачності – дотримання певної обережності. Так, при формуванні судження, необхідного для оцінки за умов непевності, потрібно зважати, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені.

Відповідно до МСБО 18, дохід визначається у рамках трьох типів операцій:

- 1) продаж продукції;
- 2) надання послуг;
- 3) використання активів іншими сторонами.



Важливо знати!

Визнання доходу від продажу продукції (товарів) буде мати місце у разі задоволення наступних умов:

- підприємство передало покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані із власністю на продукцію (товар);
- підприємство більше не володіє значною часткою в управлінні і не контролює продану продукцію (товари);
- сума доходу може бути достовірно оцінена;

- існує ймовірність надходження економічних вигід, пов'язаних із операцією, на підприємство;
- витрати, понесені у процесі здійснення операції (або прогнозні витрати), можуть бути достовірно оцінені.

За означених обставин підприємство визнає всю суму доходу, хоча й потребує визнання зобов'язань за витратами, пов'язаними із імовірністю ризиків, зокрема щодо можливих повернень продукції (товарів) (рис. 4.2).

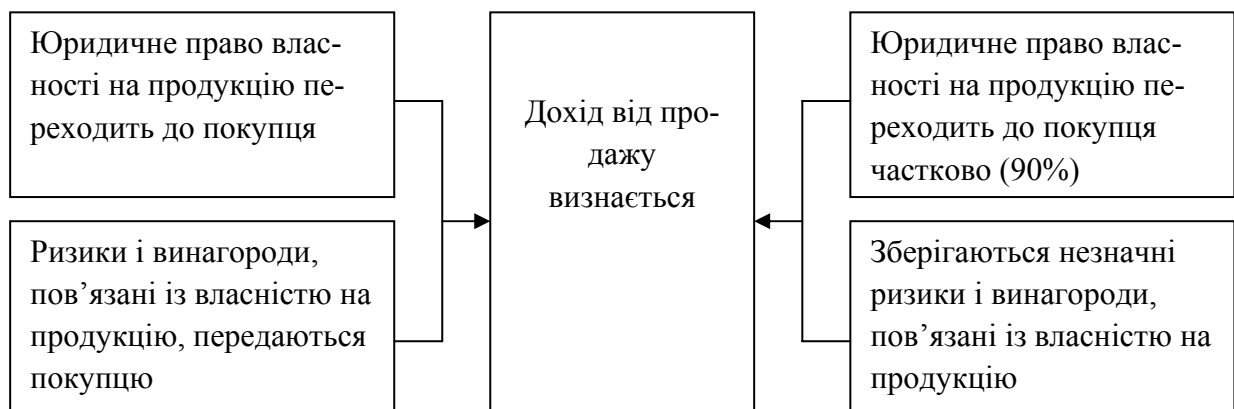


Рис. 4.2. Визнання доходу від продажу продукції

Разом з тим, якщо досліджено, що здійснення операції за своїм змістом не пов'язане із значними ризиками і винагородами, оскільки право власності або володіння не передається юридично, дохід від реалізації продукції (товарів) не визнається (рис. 4.3).



Рис. 4.3. Невизнання доходу від продажу продукції



Слід звернути увагу!

Ризики і винагороди, пов'язані із власністю на товар, передаються, як правило, за умови настання однієї із двох подій:

- 1) право власності на продукцію (товари) юридично передається покупцю;
- 2) право володіння продукцією (товарами) переходить до покупця.

Відповідно до МСБО 18, дохід від продажу може визнаватися на момент продажу (доставки) товару покупцям, до нього або після. Вибір цього моменту залежить від того, на скільки здійснена господарська операція, пов'язана з доходом, відповідатиме критеріям визнання доходу.

Для визнання доходу за доставку товару МСБО 18 «Дохід» та 11 «Будівельні контракти» передбачають використання методу поетапного виконання робіт.

Ступінь завершеності робіт за контрактом визначається за одним із двох способів:

- на основі витрат – зіставлення витрат підрядника, виражених у грошових одиницях, людино-годинах або інших одиницях вимірювання, із загальним оціночним обсягом витрат ресурсів на здійснення усіх робіт;
- на основі результатів – зіставлення досягнутих за звітний період результатів у натуральних показниках із загальним результатом, наприклад: кількості збудованих поверхів із загальною їх кількістю у будівлі.



Важливо знати!

Облік доходів від продажу продукції (товарів) відображається через такі основні бухгалтерські проводки (рис. 4.4):

- 1) відвантажили продукцію покупцям за готівку:

Д -т рахунка «Грошові кошти»

К -т рахунка «Дохід від продажу»

- 2) відвантажили продукцію покупцям в кредит:

Д -т рахунка «Рахунки до отримання»

К-т рахунка «Дохід від продажу»

3) нараховано ПДВ на реалізовану продукцію:

Д-т рахунка «Дохід від продажу»

К-т рахунка «Податки»

4) повернена продукція покупцем:

Д-т рахунка «Повернення та уцінка реалізованої продукції (товарів)»

К-т рахунка «Грошові кошти»

або *К-т* рахунка «Рахунки до отримання»

5) одержано від покупців гроші за реалізовану їм раніше продукцію:

Д-т рахунка «Грошові кошти»

К-т рахунка «Рахунки до отримання».

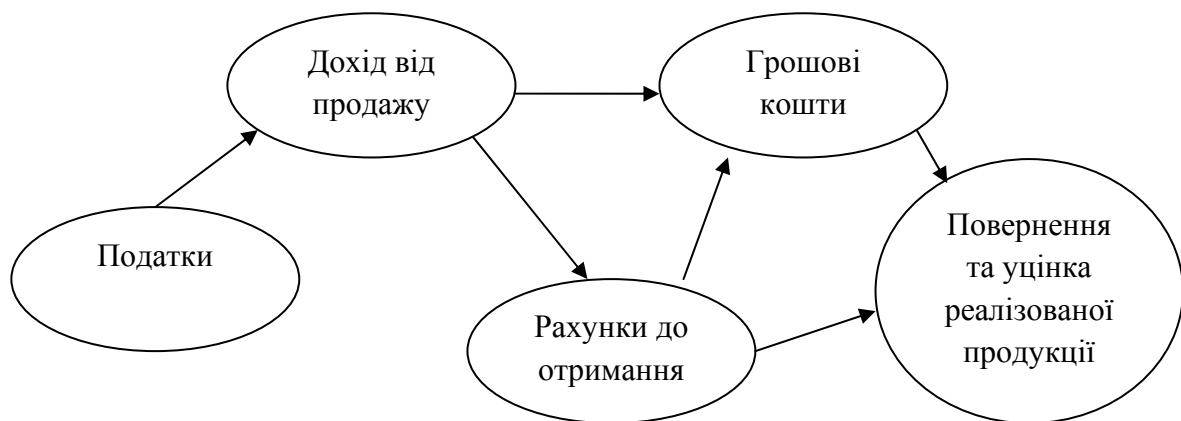


Рис. 4.4. Модель обліку доходів від продажу продукції

Слід зауважити, що дохід не визнається, а понесені витрати визнаються як видатки, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат.



Слід запам'ятати!

Існують наступні методи обліку доходу від надання послуг:

- метод поетапного виконання робіт;
- метод пропорційного нарахування за визначений період;
- метод відшкодування витрат;
- метод виконання певної суттєвої дії (рис. 4.5).

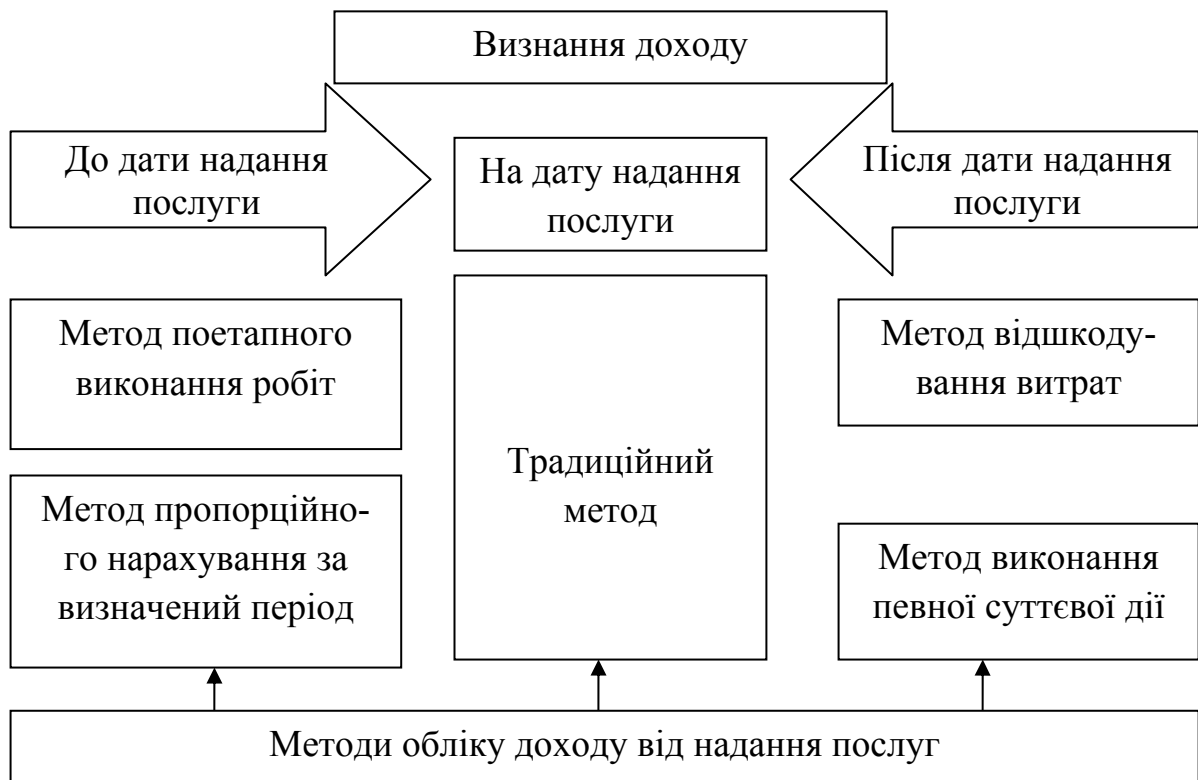


Рис. 4.5. Методи обліку доходу від надання послуг

Методи визначення етапу завершення робіт за контрактом з надання послуг застосовуються за умови здійснення достовірної оцінки результату контракту. Якщо ж результати контракту неможливо достовірно оцінити, зазначені методи не застосовуються.

Залежно від сутності операції процедури щодо визначення етапу завершеності можуть передбачати:

- огляд виконаних робіт;
- визначення через знаходження відношення обсягу послуг, наданих на певну дату, до загального обсягу послуг, які мають бути надані, помноженого на 100%:



Важливо знати!

$$\text{відсоток готовності} = \frac{\text{обсяг послуг, наданих на певну дату}}{\text{загальний обсяг послуг, які мають бути надані}} \times 100\% \quad (4.1)$$

$$\% \text{ понесених витрат} = \frac{\text{витрати, понесені на певну дату}}{\text{загальна сума попередньо оцінених витрат}} \times 100\% \quad (4.2)$$

Основні господарські операції з обліку доходів від надання послуг відображаються наступним чином (рис. 4.6):

1) списання понесених витрат:

Д – т рахунка «Незавершене виробництво»

К – т рахунка «Запаси»

2) представлення до оплати рахунків замовнику за наданні послуги:

Д – т рахунка «Рахунки, що підлягають отриманню»

К – т рахунка «Проміжні рахунки»

3) визначення витрат і доходів згідно з контрактом:

Д – т рахунка «Витрати за контрактом»

К – т рахунка «Дохід за контрактом»

4) списання витрат і доходів (наприкінці року):

Д – т рахунка «Підсумковий прибуток (збиток)»

К – т рахунка «Витрати за контрактом»

і Д – т рахунка «Дохід за контрактом»

К – т рахунка «Підсумковий прибуток (збиток)»

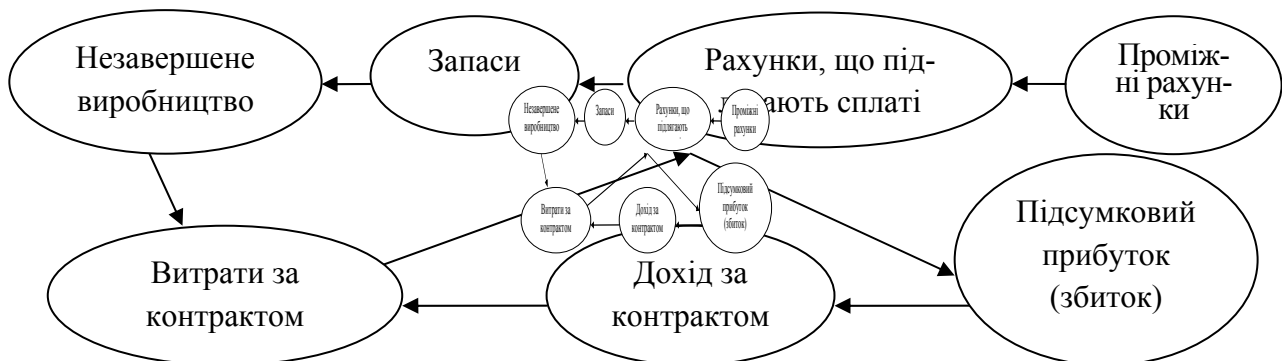


Рис. 4.6. Модель обліку доходів від надання послуг

Визнання доходу від використання активів підприємства іншими сторонами має наступні особливості. Дохід від використання активів підприємства іншими сторонами може включати:

- дохід від відсотків;
- дохід від роялті;
- дохід від дивідендів.



Слід запам'ятати!

Дохід від відсотків – це дохід, отриманий підприємством як плата за використання грошових коштів чи їх еквівалентів, або сум, заборгованих підприємству.

Дохід від роялті – це дохід, який виникає у разі використання нематеріальних активів підприємства, наприклад патентів, торгових знаків, авторського права та комп'ютерних програм. Даний вид доходу має визнаватися, коли існує ймовірність отримання економічних вигод, пов'язаних з операцією, а сума доходу може бути достовірно оцінена.

Дохід від дивідендів – дохід який виникає внаслідок розподілу прибутку власникам інвестицій у капітал пропорційно до часток, що належать їм у певному класі капіталу.



Важливо знати!

Дохід має визначатись наступним чином:

- ❖ Дохід від відсотків має визначатись на основі методу ефективної ставки.
- ❖ Дохід від роялті – на основі принципу нарахування.
- ❖ Дохід від дивідендів – коли встановлюється право на отримання виплати.

Основні господарські операції з обліку доходів від використання активів підприємства іншими сторонами (рис. 4.7):

1) придбано позику:

Д – т рахунка «Інвестиції в облігації»

К – т рахунка «Грошові кошти»

2) отримано відсотків:

Д – т рахунка «Грошові кошти»

К – т рахунка «Інвестиції в облігації», «Дохід від відсотків»

3) отримання боргу по позиці:

Д – т рахунка «Грошові кошти»

К – т рахунка «Інвестиції в облігації»

4) одержано дохід від передачі права на користування роялті:

Д – т рахунка «Грошові кошти»

К – т рахунка «Дохід від роялті»

5) одержано дивіденди від інших компаній:

Д – т рахунка «Грошові кошти»

К – т рахунка «Дохід від дивідендів»

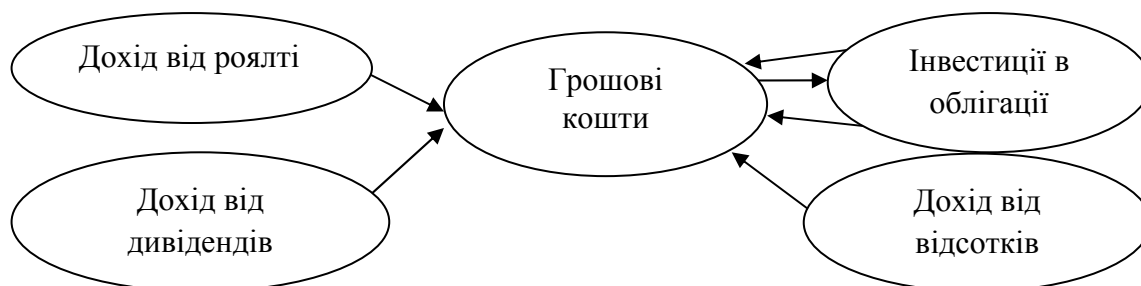


Рис. 4.7. Модель обліку доходів від використання активів підприємства іншими сторонами

1.3. Розкриття інформації про дохід



Важливо знати!

У фінансовій звітності підприємство зобов'язане розкривати наступну інформацію про дохід:

- облікову політику, прийняту для визнання доходу;
- методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операції, що передбачає надання послуг;
- суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від: продажу продукції (товарів, надання послуг); відсотків; роялті; дивідендів;
- суму доходів, утворених у процесі обміну продукції (товарів) або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.

2. ОБЛІК ДЕРЖАВНИХ ГРАНТІВ

2.1. Визначення та форми державної допомоги, її облік

Порядок подання та розкриття інформації про державну допомогу у фінансовій звітності визначається МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».



Слід запам'ятати!

Державні гранти – це державна допомога у формі ресурсів, переданих підприємству за умови дотримання (в майбутньому або в минулому) певних умов, пов'язаних із основною діяльністю підприємства.

Особливостями надання державних грантів є наступне:

- по-перше, їх надання здійснюється на чітко визначених умовах, не виконання або порушення яких призводить до анулювання гранту та (або) повернення коштів;
- по-друге, грант передбачає надання конкретних економічних вигід у вигляді грошових коштів, інших активів або зменшення зобов'язань, вартість яких може бути визначена.

Державні гранти визнаються, коли:

- 1) підприємство виконає умови їх надання;
- 2) вони будуть отримані.

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

З метою обліку та оцінки державні гранти поділяють на дві категорії (рис. 4.8):

- 1) метод капіталу, згідно з яким грант визнається поза прибутком або збитком;

2) метод доходу, згідно з яким грант визнається у прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.

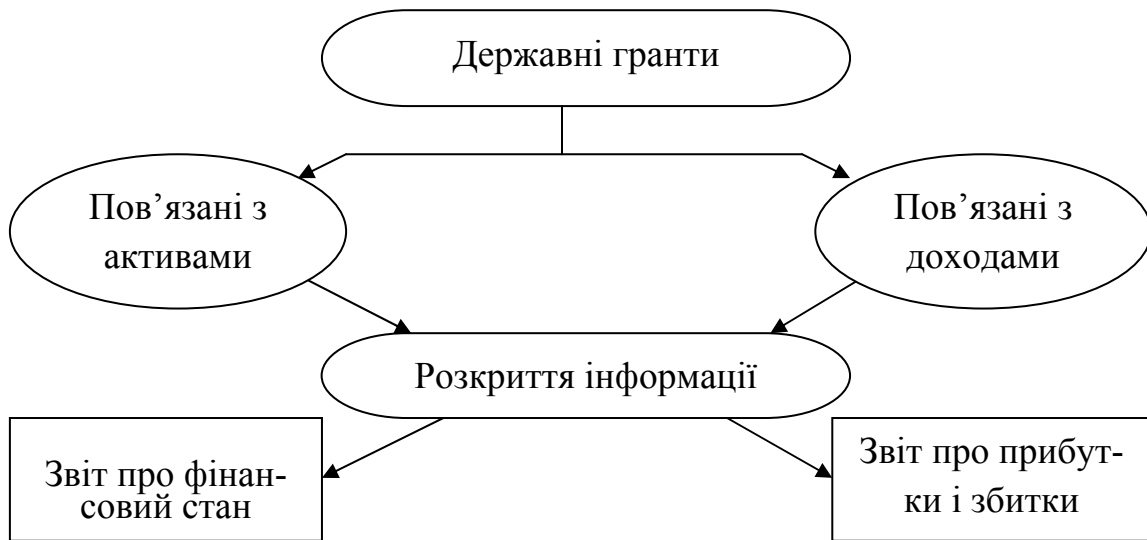


Рис. 4.8. Схема подання державних грантів



Слід звернути увагу!

До рекомендаційних ознак щодо застосування методу капіталу належить:

а) державні гранти – це засіб фінансування, і їх слід розглядати як такі у Звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку або збитку для згортання статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком або збитком;

б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку або збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.



Слід звернути увагу!

Рекомендації щодо застосування методу доходу наступні:

а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку.

Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися.

Визнання державних грантів у прибутку або збитку на основі надходжень не відповідає припущенню про облік за принципом нарахування і було б прийнятним, якби не існувало підстави для віднесення гранта на будь-які інші періоди, крім того, у якому він був отриманий.



Слід запам'ятати!

Гранти, пов'язані з активами – це державні гранти, основною умовою надання яких є те, що підприємство (одержувач гранту) придбає, збудує або іншим чином набуде непоточних (довгострокових) активів.

Гранти, пов'язані з доходами – це всі державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

Гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, визначаються у прибутках і збитках протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визначається амортизаційні витрати за цими активами.

Гранти що пов'язані з активами, що не амортизуються, визнаються як дохід у Звіті про прибутки та збитки протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати з виконання зобов'язання.

Державні гранти, пов'язані з доходами, визнаються доходом і відображаються у Звіті про прибутки та збитки або ж підлягають вирахуванню з пов'язаних з ними витрат відповідного періоду.

МСБО 20 не дозволяє показувати отримані гранти безпосередньо у складі власного капіталу (наприклад, як додатковий капітал). Державні гранти слід визнавати як дохід протягом певних періодів, що є необхідним для зіставлення цих грантів на систематичній основі з відповідними витратами, які вони мають компенсувати. Такі доходи слід обліковувати методом доходу, головна особливість якого полягає в тому, що державні гранти визнаються як дохід на систематичній та раціональній основі протягом певних періодів, що забезпечує відповідність грантів пов'язаним із ними витратам.



Важливо знати!

Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у Звіті про фінансовий стан двома методами:

- 1) шляхом визнання гранту як відстроченого доходу;
- 2) шляхом вирахування гранту при визначенні балансової вартості активу.

Позитивним моментом застосування першого методу є те, що визначення статей чистих прибутків та витрат буде недоречним і що відокремлення гранту від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає.

Щодо другого методу, то суб'єкт господарювання може зовсім не зазначати витрат, якщо грант не був доступним і подання таким чином витрат, без згортання щодо гранту, може ввести в оману.

Якщо гранти є складовою пакета державної допомоги (фінансової, фіскальної тощо), умови надання якої є різними, то доцільно застосувати окремі основи для визнання кожної частини гранту.

Державні гранти, отримані у формі негрошових активів, зазвичай, відображаються в обліку за справедливою вартістю цих активів. Водночас, МСБО 20 припускає альтернативний підхід – відображення і активу, і гранту за номінальною сумою.

2.2. Облік погашення державних грантів



Слід запам'ятати!

Відповідно до МСБО 8, **погашення гранту** розглядається як перегляд облікових оцінок; воно не розповсюджується на дохід, визнаний у попередні періоди, а стосується лише поточного та майбутніх періодів.

Державний грант, який стає таким, що підлягає погашенню, обліковується як зміна облікової оцінки.

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

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

2.3. Розкриття інформації про державні гранти



Важливо знати!

Розкриття інформації про грант може бути потрібним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранту на будь-яку статтю доходів або витрат, згідно з вимогами, розкривається окремо.

Згідно з МСБО 20, підлягає розкриттю інформація щодо:

- 1) характеру та обсягів державних грантів, визнаних у фінансових звітах;
- 2) інших форм державної допомоги, які надають підприємству пряму вигоду;
- 3) облікової політики, прийнятої підприємством у контексті отримання державних грантів, включаючи методи відображення їх у фінансових звітах;
- 4) невиконаних умов або інших непередбачених подій, які виникли у рамках отримання державної допомоги, раніше визнаної у фінансових звітах;
- 5) характеру, обсяг і тривалості державної допомоги, від якої підприємство має значну, але непрямую вигоду (безплатні технічні або маркетингові послуги, надання гарантій, безпроцентних позик тощо).

3. ОБЛІК ВИТРАТ НА ПОЗИКИ

3.1. Підходи до обліку витрат на позики

Порядок обліку та розкриття інформації про витрати на позики встановлено МСБО 23 «Витрати на позики», згідно з яким під ними розуміють витрати на сплату відсотків або інші витрати, пов'язані із запозиченням коштів.



Важливо знати!

Витрати на позику включають :

- Витрати на сплату відсотків, обчислені методом ефективної відсоткової ставки.
- Фінансові витрат, пов'язані з фінансовою орендою.
- Курсові різниці, що виникають у зв'язку з позиками в іноземній валюті (коли вони розглядаються як коригування витрат на відсотки).

МСБО 23 містить два підходи до обліку витрат на позики (рис. 4.9):

- 1) за витратами періоду (крім витрат капіталізації);
- 2) за капіталізацією кваліфікованих активів.

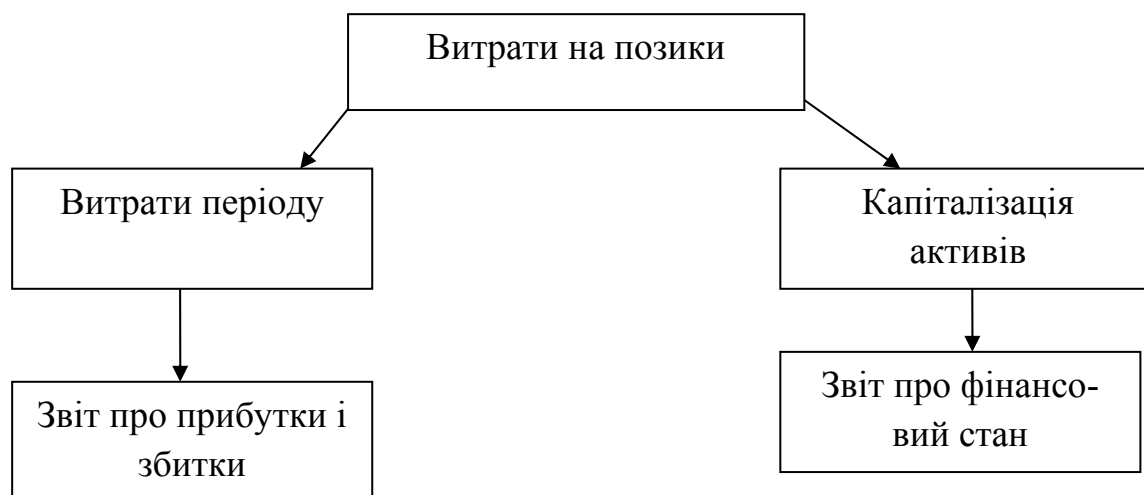


Рис. 4.9. Підходи до обліку витрат на позики

Згідно з МСБО 23, не потребують капіталізації витрат на позики:

- ❖ активи, які оцінюються за справедливою вартістю;
- ❖ запаси, які випускаються у великій кількості, на циклічній основі.

Капіталізація витрат на позики означає включення їх у балансову вартість кваліфікованого активу.



Слід запам'ятати!

Під **кваліфікованим активом** розуміють актив, підготовка якого до реалізації або використання за призначенням обов'язково потребує значного часу.

Прикладами кваліфікованих активів є:

- ✓ запаси, які потребують значного часу для підготовки їх до реалізації (наприклад, вино, що потребує кількох років витримки);
- ✓ будівельні контракти;
- ✓ виробничі будівлі;
- ✓ електростанції ;
- ✓ інвестиції в нерухомість;
- ✓ нематеріальні активи, розроблені власними силами.

Не є кваліфікованими активи, які:

- 1) виробляються постійно або серійно у великій кількості протягом короткого проміжку часу;
- 2) готові для використання за призначенням або реалізації.

3.2. Капіталізація витрат на позики



Слід запам'ятати!

Витрати, що підлягають капіталізації – це витрати на позики, яких можна було б уникнути в разі відсутності витрат на кваліфікований актив.

Якщо кошти було позичено з конкретною метою отримання кваліфікованого активу, тоді капіталізації підлягають фактичні витрати на позику, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням доходу від тимчасового інвестування цих позичених коштів. Нормою капіталізації є середньозважена величина витрат на всі непогашені позики підприємства протягом періоду.



Важливо знати!

Капіталізація витрат на позики починається, коли:

- понесені витрати пов'язані з кваліфікованим активом;
- понесені витрати на позики;
- здійснюється діяльність, необхідна для підготовки активу до реалізації або використання за призначенням.

Капіталізація витрат на позики припиняється протягом тривалих періодів, у яких активна діяльність, пов'язана з підготовкою активу до використання за призначенням або реалізації, переривається.

Водночас, капіталізація витрат не припиняється протягом періоду, коли ведеться значна технічна або адміністративна діяльність, або в разі тимчасової затримки частини процесу підготовки активу до його використання або реалізації.

Капіталізація витрат на позики припиняється, якщо вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу до реалізації або використання за призначенням, по суті, завершена.

3.3. Розкриття інформації про витрати на позики



Важливо знати!

У Примітках до фінансових звітів підприємство має розкривати таку інформацію про витрати на позики:

- 1) облікову політику щодо витрат на позики;

- 2) суму витрат на позики, капіталізовану протягом звітного періоду;
- 3) норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, що підлягає капіталізації.

4. ОБЛІК ПОДАТКУ НА ПРИБУТОК

4.1. Визначення та класифікація різниць між обліковим та податковим прибутком

Визначення, оцінка та розкриття інформації про податки на прибуток регламентується МСБО 12 «Податки на прибуток», у відповідності до якого підприємствам необхідно розраховувати податкові різниці, що призводять до виникнення різниць між податковим та обліковим прибутком. Ці різниці поділяються на постійні та тимчасові (рис. 4.10).

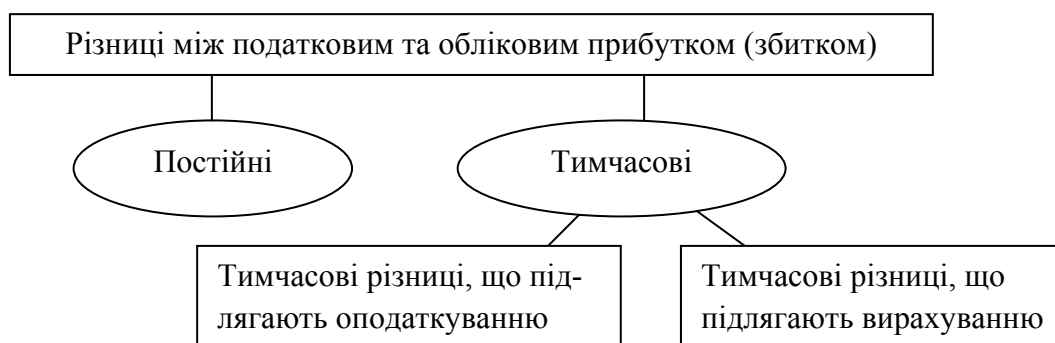


Рис. 4.10. Класифікація різниць між податковим і обліковим прибутком (збитком)



Слід запам'ятати!

Оподатковуваний прибуток (збиток) – це прибуток (збиток), визначений відповідно до норм, встановлених державними органами влади, відповідно до якого підлягає сплаті (відшкодуванню) податок на прибуток.

Обліковий прибуток – прибуток (збиток) до оподаткування за звітний період, що відображається у Звіті про прибутки та збитки та визначається до вирахування податкових витрат.

Тимчасові різниці – це різниці між балансовою вартістю активу або зобов'язання та їх податковою базою; вони поділяються на два види:

1) тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню – збільшують податковий прибуток (або зменшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах;

2) тимчасові різниці, які підлягають вирахуванню – зменшують податковий прибуток (або збільшують податковий збиток) у майбутніх звітних періодах.



Слід запам'ятати!

Податковою базою активу є сума, що, з метою оподаткування, буде вирахована із суми оподатковуваних економічних вигід, які отримає підприємство в результаті відшкодування балансової вартості активу.

Податкова база зобов'язань є його балансова вартість за вирахуванням сум, що не підлягають оподаткуванню в майбутніх періодах.

4.2. Визнання та оцінка податку на прибуток, його облік

Витрати підприємства щодо податку на прибуток за звітний період складаються на основі:

- поточного податку на прибуток;
- скоригованого – на відстрочені податки з прибутку (рис. 4.11).

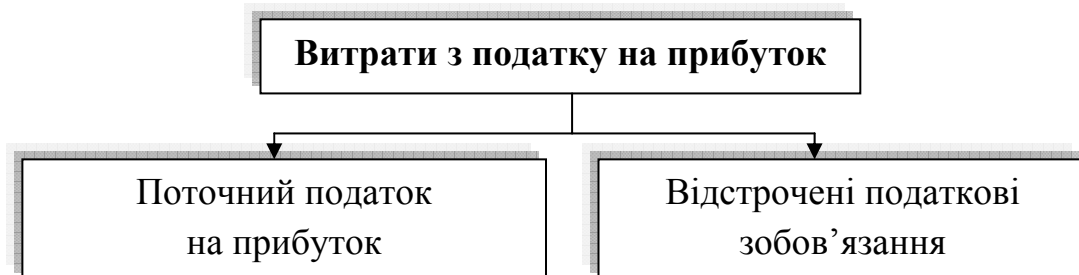


Рис. 4.11. Склад витрат підприємства з податку на прибуток



Слід запам'ятати!

Поточний податок на прибуток – це сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню), визначена на основі податкового прибутку (збитку) за певний період.

Відстрочені податкові зобов'язання – це суми податків на прибуток, що підлягають сплаті у майбутніх періодах, відповідно до тимчасових різниць, які підлягають оподаткуванню.

Відстрочене податкове зобов'язання виникає при перевищенні балансовою вартістю активу його податкової бази. Ця тимчасова різниця призводить до виникнення зобов'язання сплатити податок на прибуток у майбутніх періодах, коли підприємство відшкодує балансову вартість активу.

Відстрочене податкове зобов'язання може також виникнути, коли податкова база зобов'язання перевищує його балансову вартість.



Важливо знати!

Відстрочене податкове зобов'язання = Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню x Ставка податку на прибуток (4.3)

Сума відстрочених податків визначається за кожною статтею Звіту про фінансовий стан як добуток тимчасової різниці та відповідної ставки оподаткування (4.4):



Важливо знати!

Відстрочений податковий актив = Тимчасова різниця, що підлягає вирахуванню x Ставка податку на прибуток (4.4)

Відстрочене податкове зобов'язання визначається щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, за винятком:

- ✓ первісного визнання гудвілу;
- ✓ первісного визнання активу чи зобов'язання в операції, яка не пов'язана із об'єднанням бізнесу або не впливає ні на обліковий, ні на податковий прибуток (збиток).

Відстрочений податковий актив визнається в тому періоді, в якому виникають тимчасові різниці, що підлягають вирахуванню:

- у тому самому періоді, в якому передбачено анулювання тимчасової різниці, що підлягає вирахуванню;
- у подальших чи попередніх періодах, на які можна переносити податкові збитки, що виникають від відстроченого податкового активу.



Слід звернути увагу!

Можливість отримання податкового прибутку, щодо якого можна використати тимчасову різницю, яка підлягає вирахуванню, існує, коли:

- 1) є достатні тимчасові різниці, які підлягають оподаткуванню;
- 2) різниця стосується того самого податкового органу;
- 3) різниця стосується самого платника податку;
- 4) передбачається анулювання цих тимчасових різниць.

У разі недостатності суми тимчасових податкових різниць, що підлягають оподаткуванню, підприємство не повинно вираховувати суми, які підлягають оподаткуванню та виникають від тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, і, як очікується, виникнуть у майбутніх періодах.

Для використання самого відстроченого податкового активу, який виникає від цих тимчасових різниць, що підлягають вирахуванню, буде необхідним майбутній податковий прибуток або підприємство має можливість планувати прибутки, що веде до створення податкового прибутку у відповідних періодах.



Важливо знати!

Відстрочений податковий актив визнається щодо всіх тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані компанії та частки у спільних підприємствах, тільки у випадках, коли існує ймовірність, що:

- ❖ тимчасова різниця анулюватиметься в найближчому майбутньому;

- ❖ буде податковий прибуток, і до нього можна застосувати тимчасову різницю.

Поточні та відстрочені податки на прибуток відображаються як дохід або витрати у Звіті про прибутки та збитки. Сума витрат (доходу) з податків на прибуток за звітний період визначається, за наступною формулою (4.5).



Важливо знати!

$$\text{Витрати (дохід) з податку на прибуток} = \text{Поточний податок на прибуток} \pm \text{Зміна відстрочених податкових зобов'язань} \pm \text{Зміна відстрочених податкових активів} \quad (4.5)$$

Різниця між балансовою вартістю переоціненого активу та його податковою базою є тимчасовою різницею, внаслідок якої визнається відстрочене податкове зобов'язання або відстрочений податковий актив.

Основні бухгалтерські проводки з обліку податків на прибуток (рис. 4.12):

- 1) нарахований податок на прибуток:

Д – т рахунка «Витрати з податку на прибуток»

К – т рахунка «Податок на прибуток, що підлягає оплаті»

- 2) на суму коригування тимчасових різниць:

- а) різниці, що підлягають оподаткуванню:

Д – т рахунка «Витрати з податку на прибуток»

К – т рахунка «Відстрочене податкове зобов'язання»

- б) різниці, що підлягають вирахуванню:

Д – т рахунка «Відстрочений податковий актив»

К – т рахунка «Податок на прибуток, що підлягає оплаті»

- 3) на суму вигоди від перенесення податкового збитку на попередні періоди:

Д – т рахунка «Дебіторська заборгованість з податку на прибуток»

К – т рахунка «Дохід від податку на прибуток»

- 4) на суму вигоди від перенесення податкового збитку на майбутні періоди:

Д – т рахунка «Відстрочений податковий актив»

К – т рахунка «Дохід з податку на прибуток»

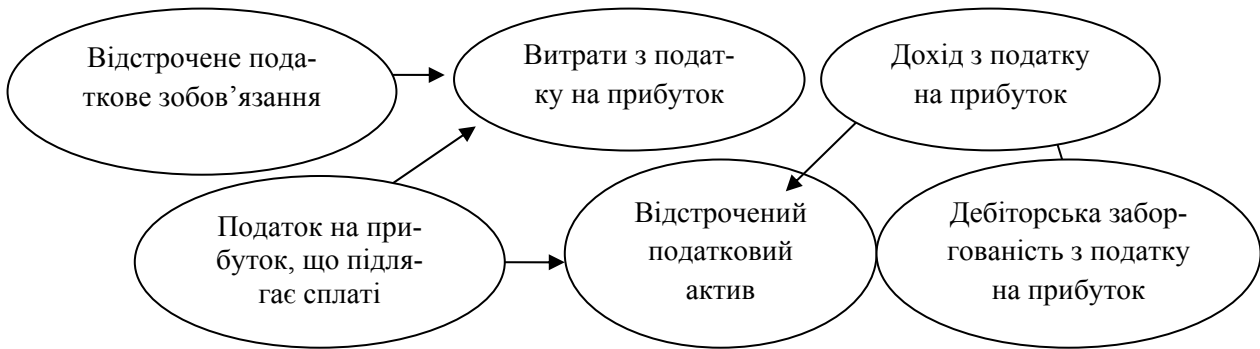


Рис. 4.12. Модель обліку податків на прибуток

4.3. Подання та розкриття податку на прибуток у фінансовій звітності

Підприємству дозволяється згортати відстрочені податкові активи та відстрочені податкові зобов'язання лише за умови, що:

- а) воно має повне юридичне право на згортання поточних податкових активів і поточних податкових зобов'язань;
- б) відстрочені податкові активи та податкові зобов'язання стосуються податків на прибуток, що стягуються тим самим податковим органом.

МСБО 12 дозволяє розкривати інформацію про загальну суму основних тимчасових різниць і не розкривати інформацію про відстрочені податкові активи для відстрочених податкових зобов'язань, які виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані компанії, а також від часток у спільних підприємствах.



Важливо знати!

Також, підприємству слід розкривати:

- поточні витрати (дохід) з податку на прибуток;
- коригування, визнані протягом періоду щодо поточних податків попередніх періодів;

- суми відстрочених витрат (доходу) з податку на прибуток у рамках виникнення та анулювання тимчасових різниць;
- суми відстрочених витрат (доходу) з податку на прибуток, що стосується зміни ставок оподаткування або введення нових податків;
- суми вигоди, що виникає від раніше невизнаних податкових збитків, податкових пільг або тимчасових різниць попереднього періоду й використовується для зменшення поточних витрат з податку на прибуток;
- сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями власного капіталу;
- пояснення взаємозв'язку між витратами (доходом) з податку на прибуток та обліковим прибутком;
- пояснення змін ставок оподаткування, які слід застосовувати, на відміну від попередніх облікових періодів;
- суму та дату закінчення терміну чинності тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню, невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг, за якими відстрочений податковий актив не визнається у балансі;
- суму податку на прибуток з дивідендів, запропонованих або оголошених підприємством до затвердження фінансових звітів, але не визнаних як зобов'язання у балансі;
- витрати з податку на прибуток від припинення діяльності;
- іншу інформацію, що підлягає окремому розкриттю;
- інші компоненти витрат (доходу) з податку на прибуток.

ТЕМА 5

ЗВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

1. ОБЛІК ОБ'ЄДНАННЯ ПІДПРИЄМСТВ (БІЗНЕСУ)

1.1. Сутність та види об'єднання підприємств

Облік та розкриття інформації про об'єднання підприємств (бізнесу) регламентується МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».



Слід запам'ятати!

Об'єднання бізнесу – це об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю. Під **бізнесом** розуміють інтегрований набір діяльностей та активів, якими керують з метою забезпечення доходу для інвесторів або зниження витрат чи інших економічних вигід, прямо або пропорційно, для його учасників чи утримувачів страхового поліса.

На практиці об'єднання бізнесу може здійснюватись шляхом економічного об'єднання або шляхом юридичного злиття (рис. 5.1).

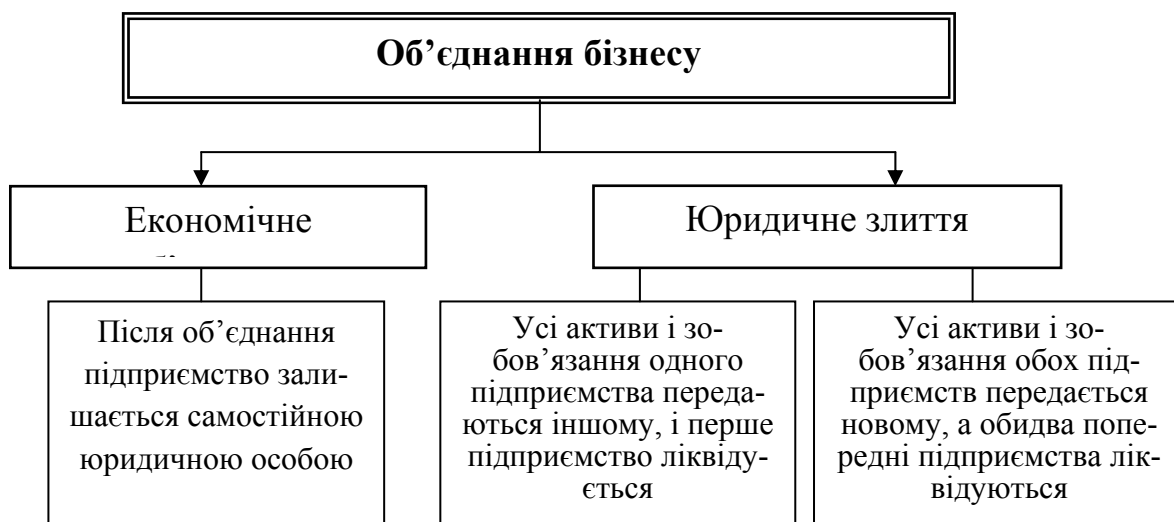


Рис. 5.1. Об'єднання бізнесу

Економічне об'єднання має місце, коли після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами. Юридичне злиття передбачає ліквідацію самого підприємства та передавання активів і зобов'язань іншому.



Важливо знати!

Для того, щоб отримати контроль над іншим підприємством, підприємство-покупець повинне:

- придбати більше, ніж половину прав голосів у іншого підприємства;
- згідно з угодою з інвесторами – отримати право на більш, ніж половину прав голосів іншого підприємства.

У результаті об'єднання бізнесу підприємство може домінувати під час виборів його керівництва, а саме:

- ✓ бути емітентом часток капіталу, якщо об'єднання бізнесу здійснюється шляхом обміну частками капіталу;
- ✓ при зворотному придбанні може бути покупцем часток капіталу.

Звітною одиницею може бути одне підприємство або група, яка включає материнське та усі його дочірні підприємства.

1.2. Облік об'єднання бізнесу

Згідно з МСФЗ 3, усі об'єднання бізнесу слід відображати в обліку із застосуванням методу покупки. Застосування даного методу розпочинається з дати придбання і передбачає три стадії:

- 1) ідентифікація покупця;
- 2) визначення вартості об'єднання бізнесу;
- 3) розподіл на дату придбання вартості об'єднання бізнесу між придбаними активами та зобов'язаннями і непередбаченими зобов'язаннями.

Вартість об'єднання бізнесу є сумою справедливої вартості компенсації, наданої в обмін на контроль (включає в себе надані активи, прийняті або припущені зобов'язання, інструменти капіталу, випущені покупцем) та витрат, без-

посередньо пов'язаних з об'єднанням (витрати на реєстрацію та випуск цінних паперів, а також витрати на оплату послуг аудиторів, юристів, оцінювачів й інших консультантів).

Згідно з МСФЗ 3, справедлива вартість компенсації, наданої в обмін на контроль над придбаним підприємством, визначається з урахуванням форми та умов такої компенсації (табл. 5.1).



Важливо знати!

Таблиця 5.1

Визначення справедливої вартості компенсації, наданої в обмін на контроль над придбаним підприємством

Компенсація за придбання	Оцінка справедливої вартості
1	2
Надані активи та прийняті зобов'язання	Справедлива вартість активів або зобов'язань на дату обмінної операції
Відстрочена компенсація	Теперішня вартість кредиторської заборгованості, з урахуванням можливої премії або дисконту при розрахунках
Інструменти капіталу, випущені покупцем	Ринкова ціна інструменту капіталу на дату обмінної операції. Зрідка у випадках, коли ця ціна є недостовірним показником справедливої вартості, чи, коли відсутні котирування для випущених інструментів капіталу, їх справедлива вартість може бути визначена, виходячи з її пропорційної частки у справедливій вартості покупця або придбаного підприємства, залежно від того, яке свідчення є більш надійним. Водночас, справедлива вартість може бути визначена на основі справедливої вартості монетарних активів на дату обміну, наданих акціонерам придбаного підприємства як альтернативи інструментам капіталу.

Якщо покупець придбав не всі акції підприємства, то частина капіталу належить іншим акціонерам, які становлять частку меншості.

Частка меншості – частина прибутку (збитку) і чистих активів дочірнього підприємства, які відносяться до часток в капіталі, що не належать (прямо або непрямо – через дочірні підприємства) материнському підприємству.

Частка меншості визначається як відсоток чистої справедливої вартості ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань на дату придбання. У цьому випадку ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання придбаного підприємства розподіляються на:

- частку підприємства, яке отримало контроль;
- частку меншості.

Згідно з МСФЗ 3, оцінка неконтрольованої частки участі в придбанні бізнесу здійснюється двома методами:

- 1) за справедливою вартістю;
- 2) за чистою вартістю, пропорційно до частки участі в придбанні ідентифікованих активів та зобов'язань.

Покупець у подальшому оцінює та обліковує придбані активи, прийняті чи понесені зобов'язання та інструменти власного капіталу, випущені при об'єднанні бізнесу, залежно від їх характеру. Проте цей МСФЗ надає керівництво із подальшої оцінки та обліку наведених далі придбаних активів, прийнятих або понесених зобов'язань та інструментів власного капіталу, випущених при об'єднанні бізнесу:

- а) викуплених прав;
- б) умовних зобов'язань, визнаних станом на дату придбання;
- в) компенсаційних активів;
- г) умовної компенсації.



Слід запам'ятати!

Одним із показників, які характеризують ділову репутацію підприємства, є **гудвіл** – майбутні економічні вигоди, що виникають від активів, які не можуть бути індивідуально ідентифіковані та окремо визнані.

Покупець визнає гудвіл станом на дату придбання, оцінений як перевищення сукупної суми (переданої компенсації, оціненої до справедливої вартості на дату придбання; суми будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;

справедливої вартості на дату придбання частки участі в капіталі, раніше утримуваної покупцем в об'єкті придбання) над сальдо сум на дату придбання ідентифікованих придбаних активів і прийнятих зобов'язань, оцінених відповідно до цього МСФЗ.

Негативний гудвіл або бедвіл є перевищенням частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань над вартістю об'єднання.

Основні бухгалтерські записи з обліку об'єднання бізнесу (рис. 5.2):

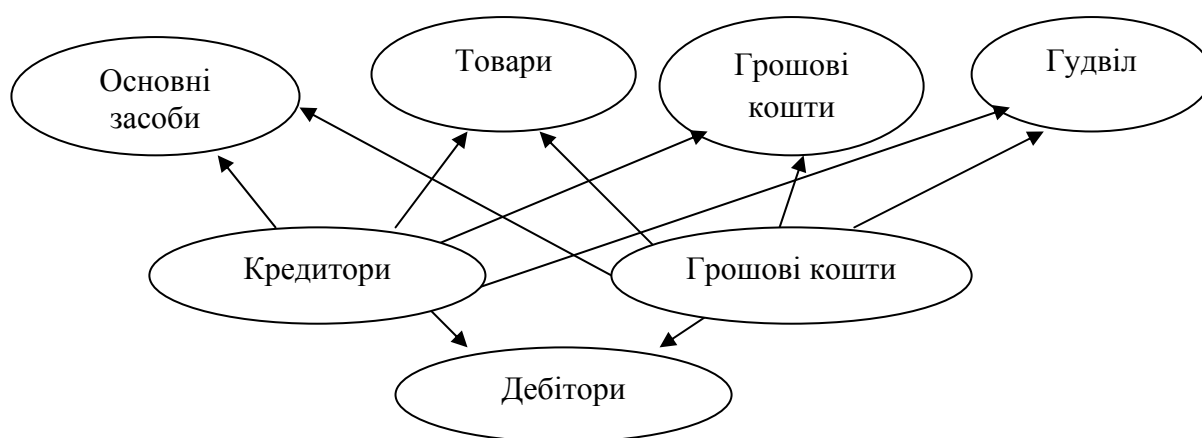


Рис. 5.2. Модель обліку об'єднання бізнесу

1) придбані активи у іншого підприємства (внаслідок об'єднання бізнесу):

Д – т рахунка «Основні засоби», «Товари», «Грошові кошти», «Гудвіл»

К – т рахунка «Кредитори», «Грошові кошти»

2) придбані зобов'язання у іншого підприємства (внаслідок об'єднання бізнесу):

Д – т рахунка «Дебітори»

К – т рахунка «Кредитори», «Грошові кошти»

1.3. Розкриття інформації про об'єднання бізнесу



Важливо знати!

Згідно з МСФЗ 3, щодо кожного об'єднання бізнесу, покупець повинен розкривати таку інформацію:

- назву і опис об'єднаних одиниць або бізнесів;
- дату придбання;
- відсоток придбаних інструментів капіталу з правом голосу;
- вартість об'єднання і опис компонентів цієї вартості, зокрема будь-які витрати, що безпосередньо відносяться до об'єднання;
- суми, визнані на дату придбання для кожного класу активів, зобов'язань, непередбачених зобов'язань та, крім випадків, коли це неможливо зробити, балансову вартість кожного з цих класів, визначену, згідно з МСФЗ 33, одразу після об'єднання. Якщо таке розкриття зробити неможливо, цей факт слід розкривати разом із поясненням причини цього;
- суму негативного гудвілу, визнаного у складі прибутку (збитку) і статтю Звіту про прибутку та збитки, до якої його включено;
- опис чинників, які включено до вартості об'єднання в результаті визнання гудвілу;
- дохід та прибуток (збиток) об'єднаних підприємств і бізнесу за звітний період таким чином, нібито датою придбання для всіх об'єднань підприємств (бізнесу), що виникли упродовж звітного періоду, був початок цього періоду;
- інформацію щодо об'єднання бізнесу після дати Звіту про фінансовий стан.

У разі неможливості надання такої інформації, даний факт слід розкривати разом із поясненням його причин.

Почувець має розкривати інформацію, яка дає можливість користувачам його фінансової звітності оцінювати фінансовий вплив прибутків, збитків, ви-

правлення помилок та інших коригувань, визнаних у звітному періоді, що пов'язані із об'єднанням бізнесу та мали вплив у поточному і попередніх періодах.

2. ОБЛІК СПІЛЬНОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Суть та види спільної діяльності

Методи обліку спільної діяльності і порядок розкриття інформації про неї регламентується МСБО 31 «Частки в спільних підприємствах».



Слід запам'ятати!

Спільна діяльність – це господарська діяльність зі створенням або без створення юридичної особи, яка є об'єктом спільного контролю двох або більше сторін, згідно з письмовою угодою між ними.

Грошові та інші майнові внески учасників такого договору, а також майно, створене або придбане в результаті їх спільної діяльності, є спільною власністю сторін, яка за своїм характером є частковою власністю.

За кожною угодою про спільну діяльність дозволяється відкривати один рахунок у банку в іноземній та (або) національній валюті.



Слід звернути увагу!

Загальним для всіх форм спільної діяльності є наявність:

- а) двох або більше учасників діяльності, пов'язаних контрактною угодою;
- б) спільного контролю, який встановлено контрактною угодою.

Можна виокремити дві категорії учасників спільної діяльності:

контролюючий учасник – це сторона, яка є учасником спільної діяльності і здійснює спільний контроль та управління цією діяльністю;

інвестор у спільній діяльності – це сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за цим підприємством.

У процесі дії договору про спільну діяльність кожен із її учасників без згоди інших сторін не має права розпоряджатись своєю часткою у спільній власності. З метою досягнення результатів такої діяльності право розпорядження спільним майном, у т. ч. шляхом його відчуження, має особа, на яку покладено ведення спільних справ, за умови, що це передбачено договором і довіреністю (рис 5.3).

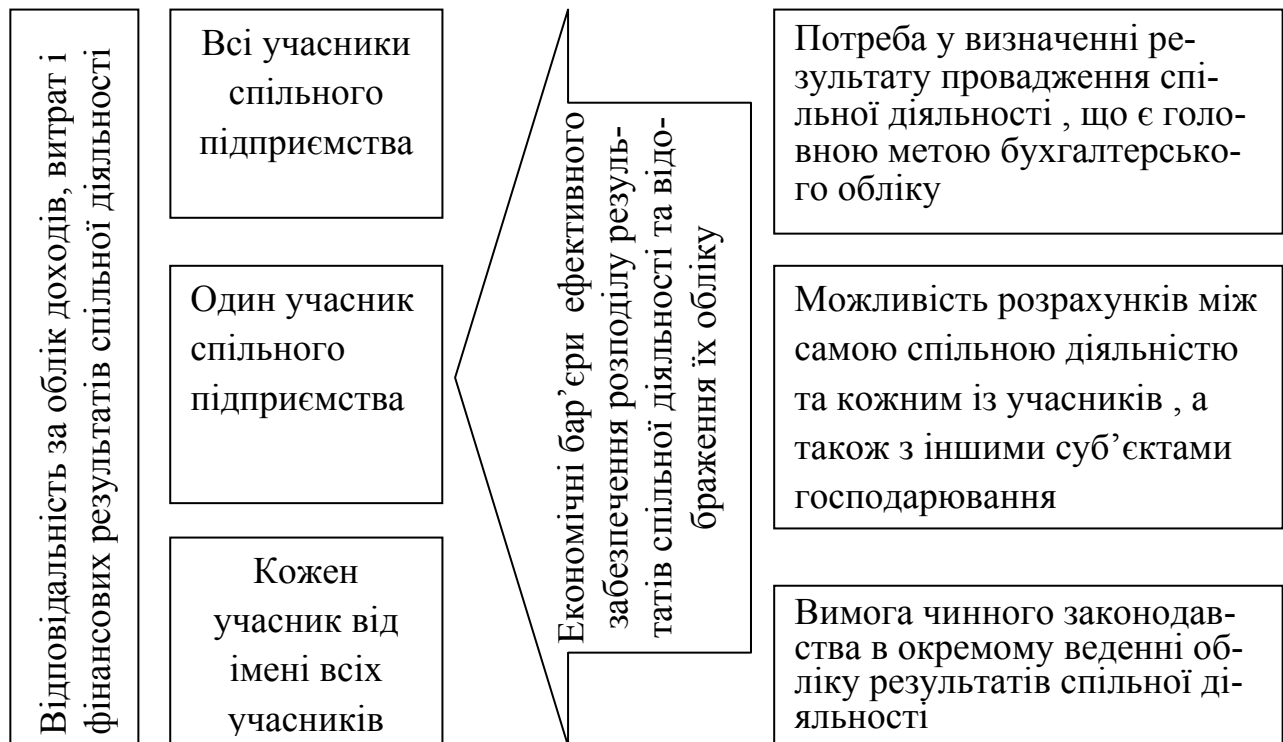


Рис. 5.3. Економічні умови ведення обліку спільної діяльності

Операції між СП і його контролюючим учасником охоплюють також купівлю-продаж активів і внески учасників. Фінансові результати таких операцій визнаються в обліку контролюючого учасника з урахуванням їх змісту (рис. 5.4).

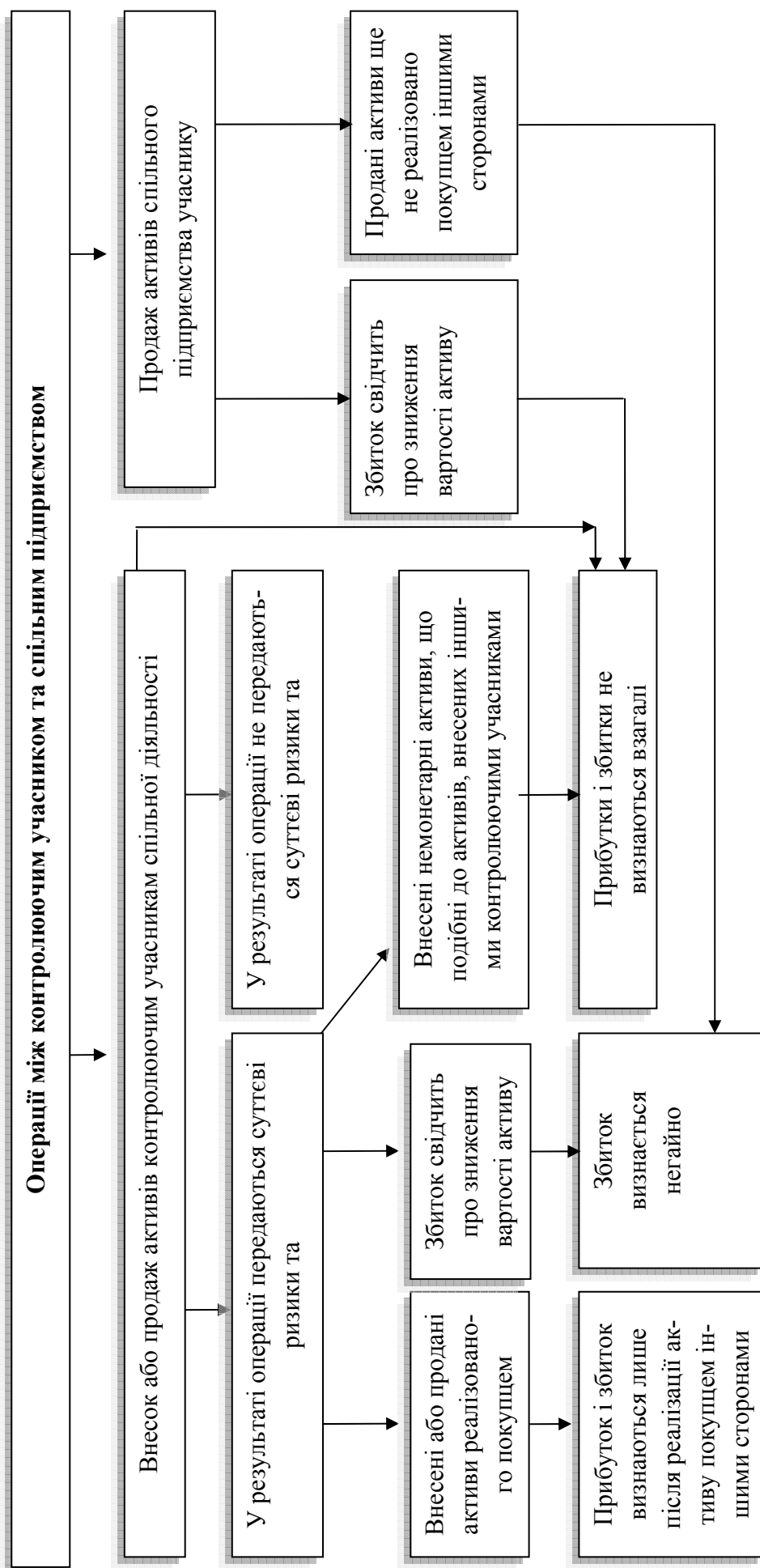


Рис. 5.4. Інтерпретація фінансових результатів операцій між спільним підприємством і контролюючим учасником

У випадку, коли контролюючий учасник вкладає або продає активи СП і, при цьому, передає суттєві ризики та вигоди від володіння активами, йому слід визнавати лише ту частину прибутку або збитку від даної операції, яка належить до часток інших контролюючих учасників. Частину прибутку або збитку, що припадає на частку контролюючого учасника, який вносить або продає активи, буде відображено в складі його фінансових результатів лише після продажу цих активів спільним підприємством іншим сторонам.

2.2. Облік спільно контрольованих операцій, спільно контрольованих активів, спільно контрольованих підприємств



Слід запам'ятати!

Спільно контрольовані операції – це діяльність, для здійснення якої два або більше контролюючих учасники об'єднують свої дії, ресурси та навички, з метою спільного виготовлення та збуту конкретної продукції.

Кожний контролюючий учасник повинен відображати у фінансових звітах інформацію про:

- ✓ підконтрольні йому активи і зобов'язання, які він бере на себе;
- ✓ понесені ним витрати і його частку в доході від спільної діяльності.

Окремий облік результатів від спільної діяльності не є обов'язковим. Зазвичай він ведеться на збалансованих рахунках, з метою представлення інформації керівництву для оцінки результатів спільної діяльності (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Забалансовий рахунок «Спільна діяльність: спільно контрольовані операції»

<i>Витрати</i>	<i>Доходи</i>
Чистий прибуток (доходи-витрати)	



Слід запам'ятати!

Спільно контрольовані активи — не спільна діяльність, яка передбачає спільний контроль і, як правило, спільне володіння учасниками активами (або активом), що були внесені чи придбані ними з метою здійснення такої діяльності.

Прикладом спільно контрольованих активів є спільний контроль та експлуатація газопроводу, коли кожний учасник спільної діяльності використовує газопровід для транспортування продукції й несе певну частину витрат, пов'язаних із його експлуатацією. При цьому кожен учасник відображає у фінансових звітах:

- 1) свою частку спільно контрольованих активів, у складі відповідних статей Звіту про фінансовий стан, а не як фінансову інвестицію;
- 2) взяті на себе зобов'язання;
- 3) свою частку зобов'язань, прийнятих спільно з іншими учасниками щодо спільної діяльності;
- 4) дохід від продажу або використання його частки в продукції спільної діяльності, разом з його часткою у витратах, понесених у процесі спільної діяльності;
- 5) витрати, понесені ним при участі в капіталі спільної діяльності.

При складанні консолідованої фінансової звітності не потрібні жодні коригування, оскільки відповідні активи, зобов'язання, доходи та витрати вже було відображено у фінансових звітах учасника.



Слід звернути увагу!

Облік спільної діяльності може вестися в окремих реєстрах на позабалансових рахунках для відображення понесених витрат і розподілу прибутку (табл. 5.3).

Забалансовий рахунок «Спільна діяльність: спільно контрольовані активи»

<i>Витрати</i>	<i>Доходи</i>
Розподіл прибутку	



Слід запам'ятати!

Спільно контрольовані підприємства (СКП) – передбачають спільну діяльність зі створення корпорації, в якій кожен учасник має свою частку.

Продаж товарів контролюючим учасникам спільного підприємства в обліку відображається наступним чином:

Д-т рахунка «Продаж»;

К-т рахунка «Товари»;

К-т рахунка «Прибуток або збиток»

К-т рахунка «Доходи майбутніх періодів»

і одночасно:

Д-т рахунка «Грошові кошти»;

К-т рахунка «Продаж».

2.3. Розкриття інформації про спільну діяльність



Слід звернути увагу!

Згідно з МСБО 31, підприємства у фінансових звітах повинні розкривати наступну інформацію:

- 1) перелік і опис часток у спільній діяльності;
- 2) пропорційну частину частки власності (яка утримується у спільно контрольованих підприємствах);
- 3) сукупні суми кожного з поточних активів;
- 4) сукупні суми поточних зобов'язань;

5) суми доходів і витрат, які пов'язані з його частками в спільних підприємствах;

6) метод, який використовується для визнання часток у спільно контрольованих підприємствах;

7) частку непередбачених зобов'язань тих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов'язання;

8) будь-які непередбачені зобов'язання, понесені певним контролюючим учасником у зв'язку з його частками участі у спільних підприємствах.

3. ОБЛІК ОПЕРАЦІЙ ЩОДО ЗВ'ЯЗАНИХ СТОРІН

3.1. Визначення, відносини та операції із пов'язаними сторонами у фінансових звітах

Представлення інформації щодо пов'язаних сторін регламентується МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони».



Важливо знати!

Зв'язана особа – фізична особа, яка пов'язана з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.

Сторона вважається зв'язаною зі суб'єктом господарювання у наступних випадках (рис. 5.5):

а) якщо сторона, прямо або непрямо, через одного або кількох посередників:

- контролює суб'єкта господарювання або перебуває під його контролем чи спільним з ним контролем (материнські, дочірні підприємства та споріднені дочірні підприємства);

- має частку участі в суб'єкті господарювання, яка надає їй змогу суттєво впливати на нього;

- веде спільний контроль над суб'єктом господарювання;

б) сторона є асоційованим підприємством суб'єкта господарювання (як визначено в МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»);

в) сторона є спільним підприємством, у якому суб'єкт господарювання є контролюючим;

г) сторона є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання або його материнського підприємства;

г) сторона є близьким родичем особи, зазначеної в п. а) або г);

д) сторона є суб'єктом господарювання, що його контролює, спільно контролює, або на який здійснює суттєвий вплив, або має суттєвий відсоток голосів у такому суб'єкті господарювання, прямо чи непрямо, або є особою, зазначеною у п. г);

є) сторона, яка реалізує програму виплат по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є пов'язаною стороною суб'єкта господарювання.

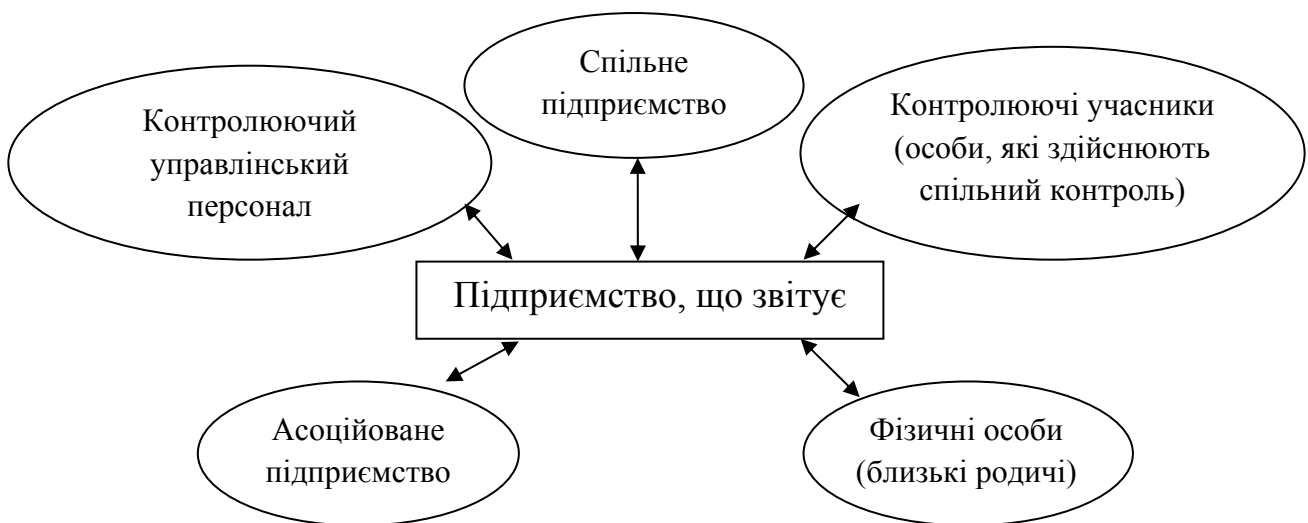


Рис. 5.5. Зв'язані сторони підприємства



Слід запам'ятати!

Операція із зв'язаними особами – обмін ресурсами, послугами або зобов'язаннями між пов'язаними сторонами, належно від того, чи призначається ціна (рис. 5.6).

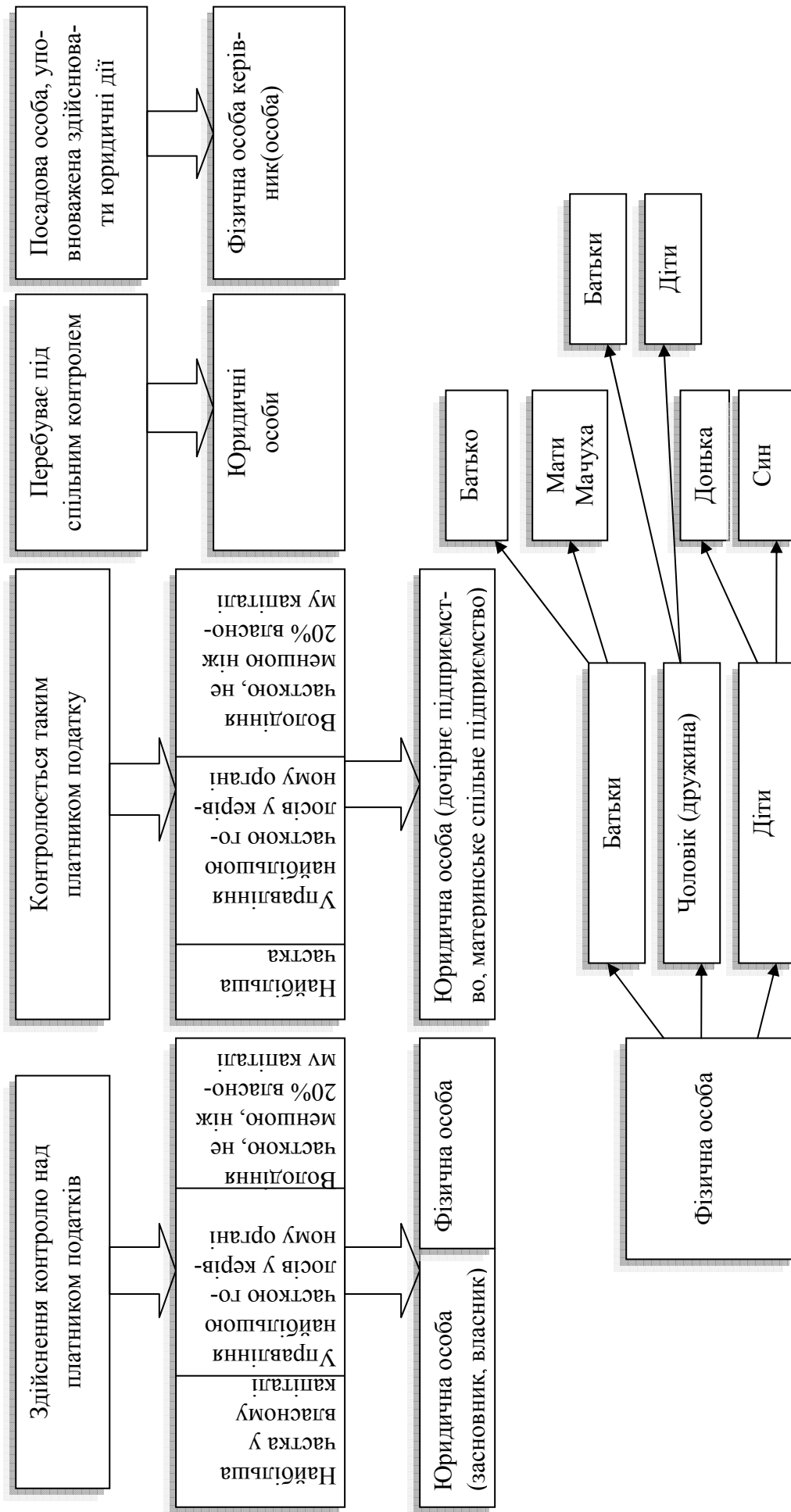


Рис. 5.6. Зв'язані особи



Важливо знати!

Сторони не вважаються пов'язаними, якщо ними є:

- а) два суб'єкти господарювання, які просто мають спільного директора або іншого члена провідного управлінського персоналу, не зважаючи на підпункт г) ;
- б) два контролюючі учасники, які просто мають спільний контроль за діяльністю спільного підприємства, зокрема: особи, що здійснюють фінансування; профспілки; комунальні служби; державні установи та агентства (хоча вони можуть обмежувати свободу та дії суб'єкта господарювання або брати участь у процесі прийняття рішень суб'єктом господарювання);
- в) замовник, постачальник, суб'єкт господарювання, що отримав пільги (франчайзер), дистриб'ютор, генеральний агент, з яким суб'єкт господарювання здійснює значний обсяг операцій винятково з причин економічної залежності.

3.2. Розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами у фінансових звітах

Операції між пов'язаними сторонами і сальдо заборгованості з іншими суб'єктами господарювання в групі слід розкривати у фінансових звітах суб'єкта господарювання. Внутрішньогрупові операції і сальдо заборгованості між пов'язаними сторонами вилучаються при складанні консолідованих фінансових звітів групи.

Відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між цими зв'язаними сторонами.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати назву материнського підприємства, а також кінцевої контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву. Якщо жодна з цих сторін не готує фінансових звітів, які підлягають оприлюдненню, слід зазначати назву материнського підприємства вищого рівня, яке

складає такі звіти. Материнським підприємством вищого рівня у такій групі є підприємство, яке перебуває на наступному щаблі безпосередньо за материнським підприємством, що складає консолідовані фінансові звіти для оприлюднення.



Слід звернути увагу!

Для того, щоб користувач фінансових звітів зміг зробити висновок стосовно впливу відносин між пов'язаними сторонами на суб'єкта господарювання, доцільно розкривати ці відносини там, де існує контроль, незалежно від наявності операцій між пов'язаними сторонами.

Визначення відносин пов'язаних сторін між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати додатково до вимог щодо розкриття інформації, що містяться у МСБО 27, МСБО 28 і МСБО 31, які вимагають наводити відповідний перелік і опис суттєвих інвестицій у дочірні, асоційовані та спільно контрольовані суб'єкти господарювання.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналові, яка подається загальною сумою, а також окремо для кожної із нижченаведених категорій:

- а) короткострокові виплати працівникам;
- б) виплати по закінченні трудової діяльності;
- в) інші довгострокові виплати працівникам;
- г) виплати при звільненні;
- г) платіж на основі акцій.

У разі здійснення операцій між пов'язаними сторонами суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про характер їх відносин, а також інформацію про здійснені операції і сальдо заборгованості, яка є необхідною для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансові звіти. Такі вимоги щодо розкриття інформації визначені додатково до вимог про компенсацію провідному управлінському персоналові. Тому розкриття інформації має, насамперед, охоплювати:

- суму операцій;
- суму сальдо заборгованості, а також:
 - його строки і умови, в тому числі інформацію про наявність забезпечення і характер відшкодування, яке буде надане при погашенні;
 - детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих;
- резерв сумнівних боргів, пов'язаних із сумою сальдо заборгованості;
- витрати, визнані протягом періоду відносно безнадійної або сумнівної заборгованості пов'язаних сторін.

При цьому інформацію слід подавати окремо за кожною із таких категорій:

- ❖ материнське підприємство;
- ❖ суб'єкти господарювання, які мають спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб'єкт господарювання;
- ❖ дочірні підприємства;
- ❖ асоційовані підприємства;
- ❖ спільні підприємства, у яких даний суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;
- ❖ провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства;
- ❖ інші пов'язані сторони.

Класифікація сум дебіторської та кредиторської заборгованості пов'язаних сторін за різними категоріями є продовженням вимог до розкриття інформації, визначених у МСБО 1 «Подання фінансових звітів». Цей Стандарт вимагає подавати інформацію у Звіті про фінансовий стан або у Примітках до фінансових звітів. Перелік категорій розширено, щоб забезпечити всеохоплюючий аналіз сальдо заборгованості пов'язаних сторін, він застосовується до операцій між пов'язаними сторонами.



Важливо знати!

Прикладами операцій, які підлягають розкриттю при здійсненні із пов'язаною стороною, є:

- придбання або продаж товарів (готових або напівфабрикатів);
- придбання чи продаж нерухомості та інших активів;
- надання або отримання послуг;
- оренда;
- передача досліджень та розробок;
- передача за ліцензійними угодами;
- передача на основі фінансових угод (зокрема, позики та внески власного капіталу в грошовій або в натуральній формі);
- надання гарантій або застави;
- погашення зобов'язань від імені суб'єкта господарювання або суб'єктом господарювання – від імені іншої сторони.

Участь материнського або дочірнього підприємства у визначеній програмі виплат, яка розподіляє ризики між підприємствами групи, називається операцією між пов'язаними сторонами.

Розкриття інформації про те, що операції із пов'язаними сторонами були здійснені на умовах, еквівалентних до тих, що домінують в операціях між незалежними сторонами, здійснюється тільки за можливості обґрунтування таких умов. Статті, подібні за характером, можуть розкриватися сукупно, крім випадків, коли окреме розкриття є необхідним для розуміння впливу операцій пов'язаних сторін на фінансові звіти суб'єкта господарювання.



Важливо знати!

МСБО В СХЕМАХ

МСБО 1 Подання фінансових звітів

Метою стандарту є визначення основи подання фінансових звітів загального призначення для забезпечення їхньої зіставності з фінансовими звітами суб'єкта господарювання за попередні періоди, а також з фінансовими звітами інших суб'єктів господарювання.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати до всіх фінансових звітів загального призначення, складених та поданих відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ). Стандарт не поширюється на структуру та зміст стислих проміжних фінансових звітів, складених відповідно до МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». Цей Стандарт однаково поширюється на всі суб'єкти господарювання і незалежно від того, чи треба їм скласти консолідовані фінансові звіти або окремі фінансові звіти. МСБО 1 повинен застосовуватися до всіх фінансових звітностей, підготовлених у відповідності до МСБО: всіх типів підприємств; окремих ФЗ; консолідованих ФЗ.



Призначення фінансових звітів

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



Компоненти фінансових звітів

До складу повного комплексу фінансових звітів входять: а) Звіт про фінансовий стан; б) Звіт про прибутки та збитки; в) Звіт про зміни у власному капіталі; г) Звіт про рух грошових коштів; ґ) Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик та інші пояснювальні примітки.

Заохочуються (поза ФЗ): фінансові огляди (операційні результати, фінансовий стан, невизначеності), екологічні звіти, звіти про додану вартість. ФЗ (і їх компоненти) повинні бути чітко відділені від іншої інформації у річному звіті, подання ФЗ щонайменше раз у рік, подання ФЗ не пізніше 6 місяців після дати Звіту про фінансовий стан. Визначення ФЗ: назва підприємства, окрема ФЗ чи консолідована ФЗ, дата Звіту про фінансовий стан, період звітування, валюта звітування, рівень округлення сум ФЗ.



Судження загального характеру

▪ **Достовірне подання та відповідність МСФЗ**

Фінансові звіти мають достовірно подавати фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання. Суб'єкт господарювання, фінансові звіти якого відповідають МСФЗ, має чітко та без будь-яких обмежень зазначати таку відповідність у Примітках. Фінансові звіти не слід характеризувати як такі, що відповідають МСФЗ, якщо вони не відповідають усім вимогам МСФЗ.

▪ **Безперервність**

Складаючи фінансові звіти, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

▪ **Принцип нарахування в бухгалтерському обліку**

Суб'єктові господарювання слід складати свої фінансові звіти, крім інформації про грошові потоки, за принципом нарахування.

▪ **Послідовність подання**

Подання та класифікація статей у фінансових звітах має зберігатися від одного періоду до іншого, якщо тільки: а) не є очевидним, внаслідок суттєвої зміни в характері операцій суб'єкта господарювання або огляду його фінансових звітів, що інше подання чи інша класифікація будуть доречнішими з урахуванням критеріїв щодо обрання та застосування облікових політик у МСБО 8; або б) стандарт або тлумачення не вимагає зміни у поданні.

▪ **Суттєвість та об'єднання**

Кожний суттєвий клас подібних статей слід подавати окремо у фінансових звітах. Статті, неподібні за характером або функцією, слід подавати окремо, крім випадку, коли вони є несуттєвими.

▪ **Згортання**

Активи та зобов'язання, а також дохід та витрати не слід згортати, якщо тільки цього не вимагає або не дозволяє стандарт або тлумачення.

▪ **Порівняльна інформація**

Крім випадків, коли стандарт або тлумачення дозволяє чи вимагає інше, слід розкривати порівняльну інформацію стосовно попереднього періоду щодо всіх сум, наведених у фінансових звітах.

Коли подання або класифікація статей у фінансових звітах змінюється, порівняльні суми слід перекласифікувати, якщо перекласифікація не є неможливою. Коли неможливо перекласифікувати порівняльні суми, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію: а) причину неперекласифікації сум; б) характер коригувань, які б були зроблені, якби суми були перекласифіковані.



Структура та зміст

▪ Вступ

Стандарт вимагає розкриття певної інформації безпосередньо у Звіті про фінансовий стан, Звіті про прибутки та збитки і Звіті про зміни у власному капіталі, або у Примітках. МСБО 7 наводить вимоги до подання Звіту про рух грошових коштів.

▪ Ідентифікація фінансових звітів

Фінансові звіти слід чітко ідентифікувати та відрізнити від іншої інформації в тому самому опублікованому документі.

▪ Звітний період

Фінансові звіти слід подавати принаймні щорічно. Якщо дата балансу суб'єкта господарювання змінюється і річні фінансові звіти подаються за період, довший або коротший, ніж один рік, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію (на додаток до періоду, охопленого фінансовими звітами):

а) причину, з якої використовується довший або коротший період;

б) той факт, що порівнювальні суми для Звіту про прибутки та збитки, Звіту про зміни у власному капіталі, Звіту про рух грошових коштів і для пов'язаних з них Приміток не є повністю зіставними.

▪ Звіт про фінансовий стан

▪ Звіт про прибутки та збитки (Звіт про сукупний дохід)

▪ Звіт про зміни у власному капіталі

▪ Звіт про рух грошових коштів

▪ Примітки

▪ Звіт про фінансовий стан

Розмежування на поточні/непоточні

Суб'єкт господарювання має подавати поточні та непоточні активи, поточні та непоточні зобов'язання у вигляді окремої класифікації безпосередньо у Звіті про фінансовий стан, за винятком випадків, коли подання, що базується на ліквідності, надає інформацію, що є обґрунтованою та доречнішою. Коли застосовується такий виняток, усі активи та зобов'язання слід подавати прямо в порядку їхньої ліквідності.

Поточні активи та поточні зобов'язання

Активи і зобов'язання необхідно класифікувати як поточні, коли: обертаються протягом звичайного операційного циклу, і очікується, що будуть відшкодовані або погашені протягом 12 місяців з дати Звіту про фінансовий стан. Інші активи і зобов'язання повинні бути класифіковані як непоточні.

Інформація, яка підлягає поданню безпосередньо у Звіті про фінансовий стан

Як мінімум, безпосередньо Звіт про фінансовий стан має включати рядки:

- Основні засоби
- Нематеріальні активи
- Фінансові активи
- Інвестиції, обліковані за методом участі в капіталі
- Запаси
- Торгова та інша дебіторська заборгованість
- Гроші та грошові еквіваленти
- Випущений капітал і резерви
- Частка меншості
- Непоточні зобов'язання, на які розраховуються відсотки
- Забезпечення (резерви)
- Податкові зобов'язання та активи
- Торгова та інша кредиторська заборгованість

Підкласифікації статей необхідно подавати: в Звіті про фінансовий стан або в коментарях. Необхідно окремо подавати суми до повернення та погашення від материнської компанії, дочірніх, асоційованих компаній та пов'язаних сторін

▪ **Звіт про прибутки та збитки**

Характер витрат

Дохід від продажу	X
Інший дохід	X
Зміни запасів готової продукції та незавершеного виробництва	X
Сировина та витратні матеріали	X
Витрати на виплати працівникам	X
Витрати на амортизацію	X
Інші витрати	X
Витрати, всього	(X)
Прибуток	X

Функція витрат

Дохід від продажу	X
Собівартість продажу	(X)
Валовий прибуток	X
Інший дохід	X
Витрати на збут	(X)
Адміністративні витрати	(X)
Інші витрати	(X)
Прибуток	X

▪ **Звіт про зміни у власному капіталі**

Звіт повинен включати:

- всі зміни в капіталі, або
- зміни, за винятком тих, що виникають від операцій з капіталом з власниками та виплата дивідендів власникам

Включають:

Чистий прибуток або збиток за період

Кожна стаття доходу/витрат, які визнаються безпосередньо у складі власного капіталу, і загальна сума цих статей

Кумулятивний вплив змін в обліковій політиці

Кумулятивний вплив виправлення фундаментальних помилок

Також необхідно представити у «Звіті про зміни у власному капіталі» або у коментарях: операції з капіталом з власниками, виплати дивідендів власникам, сальдо накопиченого прибутку або збитку на початок періоду та на дату Звіту про фінансовий стан, а також зміни за період.

Узгодження змін у: кожному класі капіталу, премії за акціями, всі забезпечення на початок і кінець періоду

▪ **Примітки**

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

Суб'єктові господарювання слід розкривати в стислому викладі суттєвих облікових політик:

- основи (або основ) оцінки, застосовані при складанні фінансових звітів;
- інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансових звітів.

Суб'єктові господарювання слід розкривати у Примітках інформацію про основні припущення, що стосуються майбутнього, та інші основні джерела невизначеності оцінки на дату Звіту про фінансовий стан, що мають значний ризик спричинення суттєвого коригування балансової вартості активів та зобов'язань у наступному фінансовому році. Стосовно таких активів та зобов'язань Примітки мають містити докладну інформацію про:

- а) їхній характер;
- б) їхню балансову вартість на дату Звіту про фінансовий стан.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію у Примітках:

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

б) суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію, якщо її не розкрито в іншій інформації, опублікованій з фінансовими звітами:

а) місце розташування та юридичну форму суб'єкта господарювання, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основне місце бізнесу, якщо воно не збігається з місцем зареєстрованого офісу);

б) опис характеру операцій суб'єкта господарювання та його основної діяльності;

в) назву материнського підприємства та найбільшого материнського підприємства групи.

МСБО 2

Запаси

Метою стандарту є визначення підходу до обліку запасів. Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів.



Сфера застосування

Стандарт застосовується до всіх запасів, за винятком:

- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг;
- б) фінансових інструментів;
- в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.

Стандарт не застосовується до оцінки запасів, утримуваних:

- а) виробниками продукції сільського господарства та лісництва після збору врожаю, корисних копалин та мінеральних продуктів, якщо вони оцінюються за чистою вартістю реалізації згідно з усталеною практикою в цих галузях промисловості;
- б) брокерами товарної біржі, які оцінюють свої запаси за справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Коли такі запаси оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж, зміни справедливої вартості мінус витрати на продаж визнають у прибутку або збитку в період зміни.



Визначення

Запаси - це активи, які:

- а) утримуються для продажу в звичайному ході бізнесу;
- б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або
- в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Чиста вартість реалізації - попередньо оцінена ціна продажу в звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

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

Оцінка запасів

Запаси слід оцінювати за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації.

Собівартість запасів

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

Витрати на придбання включають:

- ціну придбання;
- імпортні мита та інші податки;
- транспортування, навантаження та розвантаження;
- інші витрати, безпосередньо пов'язані із придбанням готової продукції, матеріалів та послуг;

Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку включають:

- прямі витрати на матеріали;
- прямі витрати на оплату праці;
- інші прямі витрати;
- накладні витрати (постійні та змінні виробничі накладні витрати);

Інші витрати, за винятком:

- наднормативних сум відходів матеріалів, оплати праці або інших виробничих витрат;
- витрати на зберігання, крім тих витрат, які зумовлені виробничим процесом і є необхідними для наступного етапу виробництва;
- адміністративні витрати, не пов'язані з доставкою запасів до їх теперішнього місця розташування та приведенням у теперішній стан;
- витрати на продаж;

За окремих обставин витрати на позики включаються у собівартість запасів (альтернативний підхід МСБО 23 «Витрати на позики»)

▪ **Формули собівартості**

Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів або послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості.

Базовий підхід

- Перше надходження, перший видаток = FIFO, або
- Середньозважена вартість

Може використовуватись для зручності

- Метод роздрібних цін
- Метод стандартної собівартості

▪ Чиста вартість реалізації

Запаси оцінюються та відображаються в Звіті про фінансовий стан за найменшим з двох показників: собівартістю або чистою вартістю реалізації. Чисту вартість реалізації доцільно використовувати, якщо собівартість запасів не може бути відшкодована. Запаси, як правило списуються на індивідуальній основі. За деяких обставин доцільне об'єднання одиниць, що належать до однієї групи, або взаємозв'язаних товарних одиниць



Визнання як витрати

Коли запаси реалізовані, їхня балансова вартість повинна визнаватися як витрати періоду, в якому визнається відповідний дохід. Сума будь-якого часткового списання запасів до чистої вартості реалізації та всі втрати запасів повинні визнаватися як витрата періоду, в якому відбувається списання або збиток. Сума будь-якого сторнування будь-якого часткового списання запасів, що виникає в результаті збільшення чистої вартості реалізації, повинна визнаватися як зменшення суми запасів, визнаної як витрата періоду сторнування.



Розкриття інформації

У фінансових звітах слід розкривати:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятими для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації;
- г) балансову вартість запасів, відображених за справедливою вартістю мінус витрати на продаж;
- г) суму будь-якого часткового списання, визнану як витрати періоду;
- д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати за період;
- е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;
- є) балансову вартість запасів, переданих як застава для гарантії зобов'язань.

МСБО 7

Звіт про рух грошових коштів

Метою стандарту є вимоги до надання інформації про минулі зміни грошових коштів суб'єкта господарювання та їхніх еквівалентів за допомогою Звіту про грошові потоки, який розмежовує грошові потоки протягом періоду від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності.



Сфера застосування

Суб'єктові господарювання слід складати Звіт про рух грошових коштів згідно з вимогами цього Стандарту та подавати його як складову частину за кожний період подання фінансових звітів.



Визначення

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 притаманний незначний ризик зміни вартості.

Грошові потоки - це надходження та вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів.

Операційна діяльність - це основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною або фінансовою діяльністю.

Інвестиційна діяльність - це придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

Фінансова діяльність - це діяльність, яка спричиняє зміни розміру та складу власного і запозиченого капіталу суб'єкта господарювання.



Подання Звіту про рух грошових коштів

Звіт про рух грошових коштів повинен відображати грошові потоки протягом періоду згідно з поділом діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову.

▪ Операційна діяльність

Грошові потоки від операційної діяльності визначаються переважно основною діяльністю суб'єкта господарювання, яка приносить дохід. Таким чином, вони є, як правило, результатом операцій та інших подій, які підпадають під визначення прибутку або збитку.

Прикладами грошових потоків від операційної діяльності є:

- а) надходження грошових коштів від продажу товарів та надання послуг;
- б) надходження грошових коштів від роялті, авторських гонорарів, комісійних, а також інший дохід;
- в) виплати грошових коштів постачальникам товарів та послуг;
- г) виплати грошових коштів працівникам та виплати за їх дорученням;
- г) надходження грошових коштів і виплати грошових коштів страхової компанії за премії та позови, ануїтети та інші виплати за полісами;
- д) виплати грошових коштів або компенсація податків на прибуток, якщо вони конкретно не ототожнюються з фінансовою або інвестиційною діяльністю;
- е) надходження і виплати грошових коштів за контрактами, укладеними для дилерських або торговельних цілей.

▪ Інвестиційна діяльність

Прикладами грошових потоків, що виникають від інвестиційної діяльності є:

- а) виплати грошових коштів для придбання основних засобів, нематеріальних активів та інших довгострокових активів;
- б) надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів;
- в) виплати грошових коштів для придбання власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж виплати за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);
- г) надходження грошових коштів від продажу власного капіталу або боргових інструментів інших суб'єктів господарювання, а також часток у спільних підприємствах (інші, ніж надходження за інструменти, що визнаються як еквіваленти грошових коштів або утримуються для дилерських чи торговельних цілей);
- г) аванси грошовими коштами та позики, надані іншим сторонам (інші, ніж аванси і позики, здійснені фінансовою установою);
- д) надходження грошових коштів від повернення авансів та позик (інших, ніж аванси та позики фінансової установи), наданих іншим сторонам;

е) виплати грошових коштів за ф'ючерсними і форвардними контрактами, опціонами та контрактами «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або виплати класифікуються як фінансова діяльність;

є) надходження грошових коштів від ф'ючерсних і форвардних контрактів, опціонів та контрактів «своп», окрім випадків, коли такі контракти укладаються для дилерських чи торговельних цілей або надходження класифікуються як фінансова діяльність.



▪ Фінансова діяльність

Прикладами грошових потоків, що виникають від фінансової діяльності є:

а) надходження грошових коштів від випуску акцій або інших інструментів власного капіталу;

б) виплати грошових коштів власникам для придбання або викупу раніше випущених акцій суб'єкта господарювання;

в) надходження грошових коштів від випуску незабезпечених боргових зобов'язань, позик, векселів, облігацій, іпотек, а також інших коротко- або довгострокових позик;

г) виплати грошових коштів для погашення позик;

г) виплати грошових коштів орендарем для зменшення існуючої заборгованості, пов'язаної з фінансовою орендою.



Звітність про грошові потоки від операційної діяльності

Варіанти руху грошових коштів від операційної діяльності:

Прямий метод (рекомендований) Розкриваються основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів

Непрямий метод (найчастіше вживаний)

Чистий прибуток/збиток коригується відповідно до: впливу операцій негрошового характеру; будь-яких відрахувань та нарахувань майбутніх чи минулих надходжень або виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також статей доходу або витрат, пов'язаних із рухом грошових коштів від інвестиційної чи фінансової діяльності.



Звітність про грошові потоки від інвестиційної та фінансової діяльності

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

Звітність про грошові потоки на нетто-основі

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

а) надходження і виплати грошових коштів за дорученням клієнтів, коли грошові потоки відображають діяльність клієнта, а не діяльність суб'єкта господарювання;

б) надходження і виплати грошових коштів за статтями, згідно з якими оборот є швидким, суми великими, а строки погашення короткими.

На нетто-основі можна відобразити в звітності грошові потоки, що виникають від усіх наведених нижче видів фінансової діяльності фінансової установи:

а) надходжень і виплат грошових коштів за акцептом і виплатою депозитів з фіксованим строком;

б) розміщення депозитів в інших фінансових установах та вилучення депозитів із них;

в) авансів та позик у грошових коштах, наданих клієнтам, і повернення цих авансів та позик.



Грошові потоки в іноземній валюті

Грошові потоки, які виникають від операцій в іноземній валюті, відображаються у функціональній валюті звітності суб'єкта господарювання із застосуванням до суми в іноземній валюті такого курсу обміну функціональної валюти на іноземну валюту, що існував на дату грошового потоку.

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

Нереалізовані прибутки та збитки, які виникають від змін у курсі обміну валют, не є рухом грошових коштів

Вплив змін курсу обміну валют на грошові кошти та їх еквіваленти, які зберігаються в іноземній валюті, відображається в звіті про рух грошових коштів з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початку і в кінці періоду



Окремого розкриття у Звіті про рух грошових коштів вимагають:

Екстраординарні статті

– рух грошових коштів, пов'язаний з екстраординарними статтями, класифікується як такий, що виникає від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності, і розкривається окремо

Відсоток та дивіденди

– рух грошових коштів від відсотка та дивідендів, отриманих і сплачених, розкривається окремо; кожен з них класифікується на послідовній основі від одного до іншого періоду як від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності.

Податки на прибуток

– рух грошових коштів, який виникає від податків на прибуток, розкривається окремо і класифікується як рух грошових коштів від операційної діяльності, поки вони не будуть конкретно віднесені до фінансової та інвестиційної діяльності; загальна сума сплачених податків розкривається, коли рух грошових коштів розподіляється більше ніж на один клас діяльності.



Придбання та реалізація дочірніх підприємств та інших господарських одиниць

Сукупний рух грошових коштів, який виникає від придбання чи реалізації дочірніх підприємств або інших господарських одиниць, розкривається окремо і класифікується як інвестиційна діяльність

У випадку придбання чи реалізації протягом звітного періоду підприємство повинне розкривати в узагальненому вигляді кожен з зазначених нижче пунктів:

- загальні компенсації за придбання або реалізацію
- ту частину компенсації, яка виплачена грошовими коштами або їх еквівалентами
- суму грошових коштів чи їх еквівалентів у дочірньому підприємстві або господарській одиниці, які були придбані чи реалізовані
- суму згрупованих за кожною категорією активів і зобов'язань за винятком грошових коштів і їх еквівалентів у придбаних або реалізованих дочірніх підприємствах чи господарських одиницях.



Розкриття іншої інформації

Негрошові операції

– інвестиційні та фінансові операції, що не потребують використання грошових коштів або їх еквівалентів, виключаються зі звіту про рух грошових коштів.

Грошові кошти та їх еквіваленти

- компоненти грошових коштів та їх еквівалентів;
- узгодження сум у Звіті про грошові кошти за статтями, еквівалентними наведеним у Звіті про фінансовий стан;
- сума значного сальдо грошових коштів та їх еквівалентів, утримуваних підприємством і недоступних для використання групою.

МСБО 8

Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки

Метою стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Стандарт призначений для покращення доречності та достовірності фінансових звітів суб'єкта господарювання та зіставності таких фінансових звітів через якийсь час та з фінансовими звітами інших суб'єктів господарювання.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати при обранні та застосуванні облікових політик та обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправлень помилок попереднього періоду.



Визначення

Терміни, використані в Стандарті:

- Облікові політики
- Зміна в обліковій оцінці
- Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)
- Суттєвий
- Помилки попередніх періодів
- Ретроспективне застосування
- Ретроспективне перерахування
- Неможливий
- Перспективне застосування



Облікові політики

▪ Обрання та застосування облікових політик

Якщо стандарт або тлумачення конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, облікову політику чи облікові політики, застосовані до такої статті, слід визначити шляхом застосування стандарту або тлумачення та врахування будь-якого доречного керівництва з упровадження, опублікованого МСБО для стандарту або тлумачення.

▪ **Послідовність облікових політик**

Суб'єкт господарювання має обирати та застосовувати свої облікові політики послідовно для подібних операцій, інших подій або умов, якщо стандарт або тлумачення конкретно не вимагає або не дозволяє визначення категорії статей, для яких інші політики можуть бути доречними. Якщо стандарт або тлумачення вимагає або дозволяє таке визначення категорій, слід обирати прийнятну облікову політику та послідовно застосовувати до кожної категорії.

▪ **Зміни в облікових політиках**

Суб'єкт господарювання повинен змінити облікову політику, тільки якщо зміна:

а) вимагається стандартом або тлумаченням або

б) приводить до того, що фінансові звіти надають достовірну та доречнішу інформацію про вплив операцій, інших подій або умов на фінансовий стан, фінансові результати діяльності або грошові потоки суб'єкта господарювання

Не вважається змінами в облікових політиках:

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**

Суб'єкт господарювання має обліковувати зміну в обліковій політиці, що є наслідком першого застосування стандарту або тлумачення відповідно до конкретних положень перехідного періоду в разі їх наявності в такому стандарті або тлумаченні.

Якщо суб'єкт господарювання змінює облікову політику після першого застосування стандарту або тлумачення, які не містять конкретних положень перехідного періоду, застосовних до такої зміни або змін в обліковій політиці добровільно, йому слід застосовувати зміну ретроспективно.



Зміни в облікових оцінках

Вплив зміни облікової оцінки, крім зміни, слід визнавати перспективно шляхом включення в прибуток або збиток:

а) періоду зміни, якщо зміна впливає лише на цей період; або

б) періоду зміни та майбутніх періодів, якщо зміна впливає на них разом.

Тою мірою, якою зміна в обліковій оцінці приводить до змін в активах та зобов'язаннях, або стосується статті власного капіталу, її слід визнавати шляхом коригування балансової вартості відповідного активу, зобов'язання або статті власного капіталу в період зміни.



Помилки

Суб'єктові господарювання слід виправляти суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

а) перерахування порівнювальних сум за відображений попередній період (періоди), в кому відбулася помилка; або

б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з відображених попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з відображених попередніх періодів.

▪ Розкриття інформації про помилки попереднього періоду

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію:

а) характер помилки попереднього періоду;

б) суму виправлення за кожний відображений попередній період, наскільки можливо: статті фінансових звітів, на які вона впливає; базисного та розбавленого прибутку на акцію, якщо до суб'єкта господарювання застосовується МСБО 33;

в) суму виправлення на початок найпершого з відображених попередніх періодів;

г) якщо ретроспективне перерахування неможливо для певного попереднього періоду, обставини, що привели до існування такої умови та опис того, як та коли виправлено помилку.



Неможливість ретроспективного застосування та ретроспективне перерахування

Ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду вимагає відрізнити від іншої інформації інформацію, яка:

а) надає свідчення обставин, що існували на ту дату (дати), коли відбувалася операція, інша подія або умова;

б) була б наявною, коли фінансові звіти за попередній період затверджували до випуску.

Якщо ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагатиме суттєвої попередньої оцінки, щодо якої неможливо розрізнити такі типи інформації, неможливо ретроспективно застосувати нову облікову політику або виправити помилку попереднього періоду.

МСБО 10

Події після звітнього періоду

Мета цього Стандарту визначити:

- а) коли суб'єктові господарювання слід коригувати фінансові звіти стосовно подій після дати Звіту про фінансовий стан;
- б) розкриття інформації, що її суб'єктові господарювання слід надавати про дату затвердження фінансових звітів до випуску та про події після дати Звіту про фінансовий стан.

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку подій після дати Звіту про фінансовий стан, а також розкриваючи інформацію про них.

Визначення

Події після звітнього періоду - це сприятливі та несприятливі події, які відбуваються від дати Звіту про фінансовий стан до дати затвердження фінансових звітів до випуску. Можна ідентифікувати два типи подій:

- а) події, які свідчать про умови, що існували на звітнього періоду (**події, які коригують після дати** Звіту про фінансовий стан);
- б) події, які свідчать про умови, що виникли після звітнього періоду (**події, які не коригують після дати** Звіту про фінансовий стан).

Визнання та оцінка

▪ Події, які коригують після звітнього періоду

Суб'єктові господарювання слід коригувати суми, визнані в його фінансових звітах, для відображення подій, які коригують після звітнього періоду.

▪ Події, які не коригують після звітнього періоду

Суб'єктові господарювання не слід коригувати суми, визнані в його фінансових звітах для відображення подій, які не коригують після звітнього періоду.

▪ Дивіденди

Якщо суб'єкт господарювання оголошує дивіденди утримувачам інструментів капіталу (як визначено в МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання») після дати Звіту про фінансовий стан, суб'єкт господарювання не визнає такі дивіденди як зобов'язання звітнього періоду.

Безперервність

Суб'єктові господарювання не слід складати його фінансові звіти на основі припущення безперервності, якщо управлінський персонал визначає після звітного періоду, що він має намір ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити операції або не має ніякої альтернативи цьому.



Розкриття інформації

▪ Дата затвердження до випуску

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про дату затвердження фінансових звітів до випуску та про те, хто дав дозвіл на затвердження. Якщо власники суб'єкта господарювання або інші особи мають повноваження вносити зміни до фінансових звітів після випуску, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про цей факт.

▪ Оновлення розкриття інформації про умови на дату Звіту про фінансовий стан

Якщо суб'єкт господарювання після звітного періоду отримує інформацію про умови, які існували на дату Звіту про фінансовий стан, йому слід оновити розкриття інформації, пов'язаної з цими умовами, з урахуванням нової інформації.

▪ Події, які не коригують після дати Звіту про фінансовий стан

Якщо події, які не коригують після звітного періоду, є суттєвими, нерозкриття інформації може впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Відповідно, суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про кожну суттєву категорію подій, які не коригують після звітного періоду:

- а) характер подій;
- б) попередня оцінка її фінансового впливу або констатація, що така оцінка неможлива.

МСБО 11

Будівельні контракти

Мета цього Стандарту - встановити обліковий підхід до доходів та витрат, пов'язаних із будівельними контрактами.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку будівельних контрактів у фінансових звітах підрядників.



Визначення

Будівельний контракт - це контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.

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



Об'єднання та сегментування будівельних контрактів

Якщо контракт охоплює кілька активів, спорудження кожного активу слід розглядати як окремий будівельний контракт, якщо:

- а) для кожного активу були надані окремі пропозиції;
- б) кожний актив був предметом окремих переговорів, а підрядник і замовник змогли прийняти або відхилити ту частину контракту, яка пов'язана з кожним активом;
- в) витрати і доходи щодо кожного активу можна визначити.

Групу контрактів, незалежно від того, укладені вони з одним чи з кількома замовниками, слід розглядати як один будівельний контракт, якщо:

- а) ця група контрактів обговорюється як один пакет;
- б) контракти настільки тісно пов'язані між собою, що вони в результаті є частиною одного проекту із загальною нормою прибутку;
- в) контракти виконуються одночасно або у безперервній послідовності.

Контракт може передбачати спорудження додаткового активу за вибором замовника або може бути доповнений таким чином, що включатиме будівництво додаткового активу. Спорудження додаткового активу слід розглядати як окремий будівельний контракт, якщо:

- а) актив значно відрізняється за проектом, технологією або функцією від того активу чи активів, які були охоплені початковим контрактом, або
- б) ціна активу обговорюється незалежно від початкової ціни контракту.



Дохід від контракту

Дохід від контракту має включати:

- а) початкову суму доходу, погоджену в контракті;
- б) відхилення в роботі за контрактом, претензії та заохочувальні виплати: тою мірою, якою ймовірно, що вони призведуть до доходу; якщо їх можна достовірно оцінити. Дохід від контракту оцінюється за справедливою вартістю компенсації, яка вже отримана або підлягає отриманню.

Відхилення - це вказівка замовника змінити сферу робіт, які мають бути виконані згідно з контрактом. Відхилення включається в дохід від контракту, якщо: а) існує ймовірність того, що замовник схвалить відхилення і суму доходу, що виникає внаслідок цього відхилення;

- б) суму доходу можна достовірно оцінити.

Претензія - це сума, яку підрядник бажає отримати від замовника або від іншої сторони як відшкодування витрат, не включених у ціну контракту.

Тому претензії включаються в дохід від контракту, якщо:

- а) переговори досягли такого етапу, коли з'являється ймовірність, що замовник погодиться прийняти претензію;
- б) можна достовірно оцінити суму, на яку замовник, очевидно, погодиться.

Заохочувальні виплати - це додаткові суми, які виплачуються підрядникові в разі виконання або перевищення визначених у контракті норм. Заохочувальні виплати включаються в дохід від контракту, якщо:

- а) виконання контракту є просуненим достатньо для ймовірності того, що встановлені в контракті нормативні результати будуть досягнуті або пере-виконані;

- б) суму заохочувальних виплат можна достовірно оцінити.

Витрати за контрактом

Витрати за контрактом повинні включати:

- а) витрати, безпосередньо пов'язані з конкретним контрактом;
- б) витрати, які відносяться до діяльності за контрактом у цілому і можуть бути віднесені на конкретний контракт;
- в) інші витрати, які конкретно підлягають оплаті замовником згідно з умовами контракту.



Визнання доходу та витрат за контрактом

Якщо кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, доходи і витрати за контрактом, пов'язані з будівельним контрактом, слід визнавати, відповідно, як доходи і витрати з посиланням на ступінь завершеності робіт за контрактом на дату Звіту про фінансовий стан. Очікуваний збиток за будівельним контрактом слід негайно визнавати як витрати.

У випадку *контракту із фіксованою ціною*, його кінцевий результат можна оцінити достовірно в тому разі, коли виконані всі такі умови:

- а) загальний дохід від контракту можна достовірно оцінити;
- б) ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди, пов'язані з контрактом;
- в) на дату Звіту про фінансовий стан можна достовірно оцінити як суму витрат за контрактом на його завершення, так і ступінь завершеності контракту;
- г) витрати за контрактом, які відносяться до нього, можна чітко визначити і достовірно оцінити, щоб фактичні витрати, понесені за контрактом, можна було порівняти з попередніми оцінками.

Якщо це *контракт із ціною «витрати плюс»*, то кінцевий результат будівельного контракту можна достовірно оцінити, якщо виконані всі такі умови:

- а) ймовірно, що суб'єкт господарювання отримає економічні вигоди від контракту;
- б) витрати за контрактом, що відносяться до контракту, незалежно від того, можуть вони бути відшкодовані чи ні, можна точно визначити і достовірно оцінити.

Якщо кінцевий результат виконання будівельного контракту не можна достовірно оцінити:

- а) дохід слід визнавати лише в розмірі витрат, понесених за контрактом, для яких існує ймовірність їх відшкодування;
- б) витрати за контрактом слід визнавати як витрати періоду, в якому вони були понесені.

Очікуваний збиток від будівельного контракту слід негайно визнавати як витрати.

Визнання очікуваних збитків

Якщо існує ймовірність, що сукупні витрати контракту перевищуватимуть сукупний дохід від контракту, очікувані збитки слід визнавати як витрати негайно.

Величина таких збитків визначається незалежно від:

- а) того, чи були розпочаті роботи за контрактом;
- б) ступеня завершення робіт за контрактом; або
- в) величини очікуваних прибутків, які передбачається отримати від інших контрактів, котрі не розглядаються як окремі будівельні контракти.



Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання повинен розкрити:

- а) суму доходу від контракту, визнану як дохід за певний період;
- б) методи, використані для визначення доходу від контракту, визнаного за певний період;
- в) методи, використані для визначення ступеня завершеності незавершеного контракту.

Для контрактів, не завершених на дату балансу, суб'єктові господарювання слід розкривати кожен із таких пунктів:

- а) сукупну суму понесених витрат і визнані прибутки (за вирахуванням визнаних збитків) на певну дату;
- б) суму отриманих авансових платежів;
- в) суму утриманих коштів.

Суб'єкт господарювання має відображати:

- а) валову суму до сплати замовниками за роботи, виконані згідно з контрактом, як актив;
- б) валову суму, до виплати замовникам за роботи, виконані згідно з контрактом, як зобов'язання.

МСБО 12

Податки на прибуток

Мета Стандарту - встановити обліковий підхід до податків на прибуток

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку податків на прибуток.

У цілях Стандарту, до складу податків на прибуток включаються всі внутрішні та іноземні податки, базовані на оподаткованому прибутку.

Визначення

Обліковий прибуток - прибуток або збиток за період до вирахування податкових витрат.

Оподаткований прибуток (податковий збиток) - прибуток (збиток) за період, визначений відповідно до правил, установлених податковими органами, згідно з якими податки на прибуток підлягають сплаті (відшкодуванню).

Податкові витрати (податковий дохід) - загальна сума, що включається до визначення прибутку або збитку за період відповідно до поточних та відстрочених податків.

Поточний податок - сума податків на прибуток, що підлягають сплаті (відшкодуванню) щодо оподаткованого прибутку (податкового збитку) за період.

Відстрочені податкові зобов'язання - суми податків на прибуток, що підлягають сплаті в майбутніх періодах відповідно до оподатковуваних тимчасових різниць що підлягають оподаткуванню.

Відстрочені податкові активи - це суми податків на прибуток, що підлягають відшкодуванню в майбутніх періодах відповідно до:

- а) тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню;
- б) перенесення невикористаних податкових збитків на майбутні періоди;
- в) перенесення невикористаних податкових пільг на майбутні періоди.

Тимчасові різниці - це різниці між балансовою вартістю активу чи зобов'язання в Звіті про фінансовий стан та їхньою податковою базою. Тимчасові різниці можуть бути:

- а) тимчасовими різницями, що підлягають оподаткуванню
- б) тимчасовими різницями, що не підлягають оподаткуванню

Податкова база

Податкова база активу - це сума, яка з метою оподаткування буде вирахувана із суми оподаткованих економічних вигід, що надходять суб'єктові господарювання, коли воно відшкодує балансову вартість активу. Якщо такі економічні вигоди не підлягатимуть оподаткуванню, тоді податкова база активу дорівнюватиме його балансовій вартості.

Податковою базою зобов'язання є його балансова вартість за вирахуванням будь-яких сум, що не підлягатимуть оподаткуванню з метою оподаткування цього зобов'язання у майбутніх періодах. У випадку доходу, отриманого авансом, податковою базою зобов'язання буде його балансова вартість за вирахуванням будь-якої суми доходу, який не підлягатиме оподаткуванню в майбутніх періодах.



Визнання поточних податкових зобов'язань та поточних податкових активів

Поточний податок за поточний і попередні періоди слід визнавати як *зобов'язання* в сумі, що не була сплачена. Якщо вже сплачена сума податків за поточний та попередній періоди перевищує суму, яка підлягає сплаті за ці періоди, то перевищення слід визнавати як *актив*.

Вигоду, пов'язану з податковим збитком, який можна зараховувати для відшкодування поточного податку попереднього періоду, слід визнавати як *актив*.



Визнання відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів

Тимчасові різниці, що підлягають оподаткуванню

Відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню, крім тих випадків, коли такі різниці виникають від: первісного визнання гудвілу, гудвілу, амортизація якого не підлягає вирахуванню з метою оподаткування або 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).

Проте щодо тимчасових різниць, що підлягають оподаткуванню і пов'язаних з інвестиціями у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також частками в спільних підприємствах, відстрочене податкове зобов'язання слід визнавати відповідно до вимог цього МСБО.

Об'єднання бізнесу

Собівартість об'єднання бізнесу розподіляється шляхом визнання придбаних ідентифікованих активів і зобов'язань, прийнятих за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

Гудвіл

Гудвіл, що виникає від об'єднання бізнесу, визначається як перевищення собівартості придбання над часткою участі покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкта придбання.

Первісне визнання активу чи зобов'язання

Тимчасова різниця може виникнути після первісного визнання активу чи зобов'язання, наприклад, якщо частина або вся собівартість активу не підлягатиме вирахуванню з метою оподаткування (частково або повністю). Метод обліку таких тимчасових різниць залежить від характеру операції, яка привела до первісного визнання активу.

▪ Тимчасові різниці, що не підлягають оподаткуванню

Відстрочений податковий актив слід визнавати щодо всіх тимчасових різниць, котрі не підлягають оподаткуванню, тією мірою, якою є ймовірним, що буде отриманий оподаткований прибуток, до якого можна застосовувати тимчасову різницю, яка не підлягає оподаткуванню, за винятком ситуацій, коли відстрочений податковий актив виникає від операції, яка:

а) не є об'єднанням бізнесу;

б) не впливає, під час здійснення операції на обліковий прибуток, ні на оподаткований прибуток (податковий збиток). Однак у випадку тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню і відносяться до інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані підприємства, а також до часток участі у спільних підприємствах, відстрочений податковий актив слід визнавати відповідно до цього МСБО.

▪ Невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги

Відстрочений податковий актив слід визнавати для перенесення на подальші періоди невикористаних податкових збитків і невикористаних податкових пільг тією мірою, якою є ймовірною наявність майбутнього оподаткованого прибутку, щодо якого можна використати невикористані податкові збитки та невикористані податкові пільги.

Наскільки не є ймовірним, що буде в наявності оподаткований прибуток, щодо якого можна використати невикористані податкові збитки або невикористані податкові пільги, настільки ж відстрочений податковий актив не визнається.

▪ **Інвестиції в дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та частки у спільних підприємствах**

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 обидві умови:

а) материнське підприємство, інвестор або учасник спільного підприємства здатні контролювати визначення часу сторнування тимчасової різниці;

б) є ймовірним, що тимчасова різниця не сторнуватиметься в недалекому майбутньому.

Суб'єктові господарювання слід визнавати відстрочений податковий актив щодо всіх тимчасових різниць, що не підлягають оподаткуванню і виникають від інвестицій у дочірні підприємства, відділення, асоційовані підприємства та часток у спільних підприємствах, тоді і тільки тоді, коли існує ймовірність, що:

а) тимчасова різниця сторнуватиметься в недалекому майбутньому;

б) оподаткований прибуток буде наявним і до нього можна застосувати тимчасову різницю.

Оцінка

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 в основному 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'язанням, на основі ставок оподаткування та податкового законодавства, чинних або в основному чинних на дату Звіту про фінансовий стан.

Оцінка відстрочених податкових зобов'язань і відстрочених податкових активів має відображати податкові наслідки, які відповідали б способу, котрим суб'єкт господарювання передбачає на дату балансу відшкодувати або компенсувати балансову вартість своїх активів і зобов'язань.

Визнання поточного і відстроченого податку

▪ **Звіт про прибутки та збитки**

Поточні та відстрочені податки слід визнавати як дохід або витрати і включати в прибуток або збиток за період, окрім випадків, коли податки виникають від операції або події, яка визнається, в тому самому або в іншому періоді прямо у власному капіталі або об'єднання бізнесу.

▪ **Статті, що прямо кредитуються чи дебетуються на власний капітал**

Поточні та відстрочені податки слід дебетувати чи кредитувати прямо на власний капітал, якщо податок відноситься до статей, які дебетуються чи кредитуються прямо на власний капітал в тому самому чи в іншому періоді.



Подання

▪ **Згортання**

Суб'єктові господарювання слід згортати поточні податкові активи та поточні податкові зобов'язання тоді і тільки тоді, коли:

а) суб'єкт господарювання має повне юридичне («юридично чинне») право згортати визнані суми;

б) суб'єкт господарювання має намір погасити заборгованість (розрахуватися) на нетто-основі або продати актив і одночасно погасити заборгованість.

▪ **Податкові витрати**

Податкові витрати (дохід), що відносяться до прибутку або збитку від звичайної діяльності слід подавати у звіті про прибутки та збитки.



Розкриття інформації

Інформацію про основні компоненти податкових витрат (доходу) слід розкривати окремо.

Слід також окремо розкривати таку інформацію:

- Сукупний поточний і відстрочений податок, пов'язаний зі статтями, що дебетуються або кредитуються на власний капітал;
- Податкові витрати (доходи), пов'язані з екстраординарними статтями, що їх визнано протягом періоду;
- Роз'яснення взаємозв'язку між податковими витратами (доходом) та обліковим прибутком;
- Роз'яснення змін ставок оподаткування, що їх слід застосовувати, порівняно з попереднім обліковим періодом;
- Не визнані відстрочені податкові зобов'язання щодо інвестицій у дочірні підприємства, відділення та асоційовані компанії;
- Суму відстроченого податкового активу та характер свідчення, що підтверджує його визнання.

МСБО 16

Основні засоби

Метою Стандарту є визначення облікового підходу до основних засобів, щоби користувачі фінансових звітів могли розуміти інформацію про інвестиції суб'єкта господарювання в його основні засоби та зміни в таких інвестиціях.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку основних засобів, за винятком випадків, коли інший Стандарт вимагає або дозволяє застосування іншого облікового підходу.

Цей Стандарт не застосовують до:

а) основних засобів, класифікованих як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

б) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю; або

в) прав на корисні копалини та запасів корисних копалин, такі як нафта, природний газ та подібні невідтворювані ресурси.

Проте цей Стандарт застосовують до основних засобів, використаних для розробки або збереження активів, наведених в б) та в).

Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей Стандарт до нерухомості, що перебуває у процесі будівництва чи забудови для майбутнього використання як інвестиційної нерухомості, але яка ще не відповідає визначенню інвестиційної нерухомості в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість».



Визначення

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

Собівартість - це сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або, якщо прийнятно, сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ, наприклад, МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».

Сума, що амортизується, - це собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Амортизація - це систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації. 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 його очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

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

Збиток від зменшення корисності - це сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. Основні засоби - це матеріальні об'єкти, які:

а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг, для надання в оренду іншим або для адміністративних цілей;

б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Сума очікуваного відшкодування - це більша з двох оцінок: чистої ціни продажу активу або вартості його використання.

Ліквідаційна вартість активу - це попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив вже був би застарілим та у стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Строк корисної експлуатації:

а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання;

або

б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.



Визнання

Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо і тільки якщо:

а) існує ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання;

б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.



Оцінка під час визнання

Об'єкт основних засобів, який відповідає визнанню як активу, слід оцінювати за його собівартістю.

▪ Елементи собівартості

Собівартість об'єкта основних засобів складається з такого:

а) ціни його придбання, включаючи імпорتنі мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок;

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до місця розташування та приведення в стан, необхідний для його експлуатації у спосіб визначений управлінським персоналом;

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли його купують, або внаслідок використання об'єкта протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

▪ Оцінка собівартості

Собівартість об'єкта основних засобів - це грошовий еквівалент ціни на дату визнання.



Оцінка після визнання

Суб'єкт господарювання має обирати або модель собівартості, або модель переоцінки своєю обліковою політикою і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

▪ Модель собівартості

Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

▪ Модель переоцінки

Після визнання активом, 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.

Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на дату Звіту про фінансовий стан.

Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати.

▪ Амортизація

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

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.

▪ Компенсація зменшення корисності

Компенсацію від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, втрачені або віддані об'єкти, слід включати до прибутку чи збитку, коли компенсація стає такою, що підлягає отриманню.



Припинення визнання

Слід припиняти визнання балансової вартості об'єкта основних засобів:

- а) після вибуття або
- б) коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.

Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкту (якщо МСБО 17 не вимагає іншого після продажу з подальшою орендою). Прибутки не слід класифікувати як дохід.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід визнавати як різницю між чистими надходження від вибуття, у разі їх наявності, та балансовою вартістю об'єкта.



Розкриття інформації

У фінансових звітах слід розкривати для кожного класу основних засобів:

- а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;
- б) застосований метод амортизації;
- в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;
- г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;
- г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:

- приріст;
- активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;
- придбання в результаті об'єднань бізнесу;
- д) збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих безпосередньо у власному капіталі відповідно до МСБО 36;
- е) збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
- є) збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;
- ж) амортизацію;
- з) чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансових звітів з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;
- е) інші зміни.

Фінансові звіти мають також розкривати таку інформацію:

- а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;
- б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів в ході його будівництва;
- в) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;
- г) суму компенсації, якщо її не розкрито окремо у Звіті про прибутки та збитки, від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилася, втрачені або віддані об'єкти, що включається до прибутку чи збитку.

МСБО 17

Оренда

Метою Стандарту є визначення для орендарів і орендодавців відповідних облікових політик та розкриття інформації, які слід застосовувати до угод про оренду.

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку всіх видів оренди, крім:

- а) орендних угод на розвідування або використання корисних копалин, нафти, газу та подібних невідтворюваних ресурсів;
- б) ліцензійних угод на такі види продукції, як кінофільми, відеозаписи, п'єси, рукописи, патенти й авторські права.

Проте цей Стандарт не слід застосовувати як основу оцінки до:

- а) нерухомості, утримуваної орендарями, яка обліковується як інвестиційна нерухомість;
- б) інвестиційної нерухомості, наданої орендодавцями за операційною орендою;
- в) біологічних активів, утримуваних орендарями за фінансовою орендою; або
- г) біологічних активів, наданих орендодавцями за операційною орендою.

Визначення

Терміни, використовувані в Стандарті:

<i>Оренда</i>	<i>Первісні прямі витрати</i>
<i>Фінансова оренда</i>	<i>Валові інвестиції в оренду</i>
<i>Операційна оренда</i>	<i>Чисті інвестиції в оренду</i>
<i>Невідмовна угода про оренду</i>	<i>Незароблений фінансовий дохід</i>
<i>Початок строку оренди</i>	<i>Припустима ставка відсотка при оренді</i>
<i>Негарантована ліквідаційна вартість</i>	<i>Відсоткова ставка додаткових запозичень орендаря</i>
<i>Гарантована ліквідаційна вартість</i>	<i>Мінімальні орендні платежі</i>
<i>Строк корисної експлуатації</i>	<i>Непередбачена орендна плата</i>
<i>Справедлива вартість</i>	<i>Строк оренди</i>
<i>Строк економічної експлуатації</i>	

Класифікація оренди

Оренда класифікується як *фінансова оренда*, якщо вона передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння.

Оренда класифікується як *операційна оренда*, якщо вона не передає в основному всі ризики та винагороди щодо володіння.



Оренда у фінансових звітах орендарів

▪ Фінансова оренда

Первісне визнання

На початку строку оренди, орендарям слід визнавати фінансову оренду як активи та зобов'язання у своїх балансах за сумами, що дорівнюють справедливій вартості орендованого майна на початку оренди, або, якщо вони нижчі за справедливу вартість, за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів, яка визначається на початку оренди. Ставкою дисконту, яку слід застосовувати при обчисленні теперішньої вартості мінімальних орендних платежів, є припустима ставка відсотка при оренді, якщо її можливо визначити; якщо ні, слід застосувати відсоткову ставку додаткових запозичень орендаря. Будь-які первісні прямі витрати орендаря додаються до суми, визнаної як актив.

Подальша оцінка

Мінімальні орендні платежі слід розподіляти між фінансовими витратами та зменшенням непогашених зобов'язань. Фінансові витрати розподіляються на кожен період протягом строку оренди так, щоб забезпечити сталу періодичну ставку відсотка на залишок зобов'язань. Непередбачені орендні плати слід відображати як витрати в тих періодах, в який вони понесені.

▪ Операційна оренда

Орендні платежі за угодою про операційну оренду слід визнавати як витрати на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача.



. Оренда у фінансових звітах орендодавців

▪ Фінансова оренда

Первісне визнання

Орендодавцям слід визнавати активи, утримувані за угодами про фінансову оренду у своїх балансах, і подавати їх як дебіторську заборгованість за сумою, що дорівнює чистим інвестиціям в оренду.

Подальша оцінка

Визнання фінансового доходу має базуватися на моделі, що відображає сталу періодичну норму прибутковості на чисті інвестиції орендодавця в фінансову оренду.

▪ **Операційна оренда**

Орендодавцям слід подавати у Звітах про фінансовий стан активи, які є об'єктом угоди про операційну оренду, згідно з характером активу.

Дохід від оренди за угодами про операційну оренду слід визнавати в складі доходу на прямолінійній основі протягом строку оренди, якщо тільки інша систематична основа не дозволяє відображати в часі вигоди користувача, при застосуванні якої вигода, отримана від зданого в оренду активу, зменшується.

Первісні прямі витрати, понесені орендодавцями при веденні переговорів та укладанні угоди про операційну оренду, слід додавати до балансової вартості орендованого активу та визнавати як витрати протягом строку оренди за такою самою основою як дохід від оренди.

Політика нарахування амортизації на орендовані активи, що амортизуються, має бути узгодженою із стандартною політикою орендодавця щодо подібних активів та амортизацію слід обчислювати відповідно до МСБО16 та МСБО 38.



Операції продажу майна з подальшою його орендою

Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до фінансової оренди, орендареві-продавцеві не слід негайно визнавати як прибуток будь-яке перевищення надходжень від продажу над балансовою вартістю. Замість цього, його слід відстрочувати та амортизувати протягом строку оренди.

Якщо операція продажу майна з подальшою його орендою веде до операційної оренди і ясно, що операція здійснюється за справедливою вартістю, будь-який прибуток або збиток визнаються негайно.

Якщо ціна продажу нижча за справедливу вартість, будь-який прибуток або збиток слід визнавати негайно, за винятком того, що якщо збиток компенсується майбутніми орендними платежами за ціною, нижчою за ринкову, він відстрочується та амортизується пропорційно орендним платежам за період, протягом якого очікується використання активу.

Якщо ціна продажу вища за справедливу вартість, перевищення над справедливою вартістю слід відстрочувати та амортизувати за період, протягом якого очікується використання активу.

МСБО 18

Дохід

Дохід включає як дохід від звичайної діяльності, так і прибуток від інших операцій.

Метою цього Стандарту є визначення облікового підходу до доходу, який виникає в результаті певних типів операцій та подій.



Сфера застосування

Цей Стандарт має використовуватися в обліку доходу, який виникає в результаті таких операцій і подій:

- а) продаж товарів;
- б) надання послуг;
- в) використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами, результатом чого є відсотки, роялті та дивіденди.

Цей Стандарт не поширюється на дохід, який виникає від:

- а) угод про оренду;
- б) дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються згідно з методом участі в капіталі;
- в) страхових контрактів в межах сфери застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти»;
- г) змін у справедливій вартості фінансових активів та фінансових зобов'язань або їх вибуття;
- г) змін вартості інших поточних активів;
- д) первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю;
- е) первісного визнання сільськогосподарської продукції;
- є) видобування корисних копалин.



Визначення

Дохід - це валове надходження економічних вигід 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.

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

Оцінка доходу

Дохід має оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

У більшості випадків компенсація надається у грошовій формі або у формі грошових коштів, а дохід виражається в тій сумі грошових коштів чи їх еквівалентів, які були отримані або підлягають отриманню. Проте в разі відстрочки надходження грошових коштів або їх еквівалентів справедлива вартість компенсації може бути нижчою від номінальної суми грошових коштів, яка була чи буде отримана.



Продаж товарів

Дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення всіх таких умов:

- а) суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар;
- б) за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва у формі, яка, як правило, пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами;
- в) суму доходу можна достовірно оцінити;
- г) ймовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди, пов'язані з операцією;
- д) витрати, які були або будуть понесені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.



Надання послуг

Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилення на той етап завершеності операції, який існує на дату Звіту про фінансовий стан. Результат операції може бути попередньо оцінений достовірно у разі задоволення таких умов:

- а) можна достовірно оцінити суму доходу;
- б) існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигід, пов'язаних з операцією;
- в) можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату Звіту про фінансовий стан;
- г) можна достовірно оцінити витрати, понесені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.

Якщо неможливо достовірно оцінити результат операції, яка передбачає надання послуг, дохід має визнаватися тільки в тому обсязі, в якому визнані витрати підлягають відшкодуванню.

Ступінь завершеності операції можна визначити різними способами. Суб'єкт господарювання використовує метод, який достовірно вимірює надані послуги. Залежно від суті операції ці методи можуть включати:

- а) огляд виконаної роботи;
- б) послуги, надані на певну дату як відсоток до загального обсягу послуг, які мають бути наданими, або
- в) питому вагу витрат, понесених на певну дату в попередньо оціненій загальній сумі витрат операції.



Відсотки, роялті та дивіденди

Дохід, який виникає в результаті використання іншими підприємствами активів підприємства, що приносять відсотки, роялті та дивіденди, має визнаватися, якщо:

- а) існує ймовірність, що економічні вигоди, пов'язані з операцією, надходять до суб'єкта господарювання;
- б) можна достовірно оцінити суму доходу.

Дохід має визнаватися на такій основі:

- а) відсотки мають визнаватися із застосуванням методу ефективної ставки відсотку, наведеного в МСБО 39;
- б) роялті мають визнаватися на основі принципу нарахування згідно із сутністю відповідної угоди;
- в) дивіденди мають визнаватися, коли встановлюється право акціонерів на отримання виплати.



Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання має розкривати:

- а) облікові політики, прийняті для визнання доходу, включаючи методи, які застосовуються для визначення етапу завершення операцій, що передбачають надання послуг;
- б) суму кожної суттєвої категорії доходу, визнаного протягом певного періоду, включаючи дохід, отриманий від: продажу товарів; надання послуг; відсотків; роялті; дивідендів.
- в) суму доходу, який виникає від обміну товарів або послуг, що включено до кожної суттєвої категорії доходу.

МСБО 19

Виплати працівникам

Метою цього Стандарту є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:

- а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;
- б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати працедавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій».

Цей Стандарт застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:

- а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;
- б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання мають робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців, або
- в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань.



Визначення

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

Терміни, використовувані в Стандарті:

Короткострокові виплати працівникам

Виплати по закінченні трудової діяльності

Програми виплат по закінченні трудової діяльності

Програми з визначеним внеском

Програми з визначеною виплатою

Програми за участю кількох працедавців
Інші довгострокові виплати працівникам
Виплати при звільненні
Гарантовані виплати працівникам
Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою
Вартість поточних послуг
Витрати на відсотки
Активи програми
Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам
Кваліфікований страховий поліс
Справедлива вартість
Прибуток від активів програми
Актуарні прибутки та збитки
Вартість раніше наданих послуг



Короткострокові виплати працівникам

Короткострокові виплати працівникам включають такі статті:

- а) зарплати робітникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- б) короткострокові компенсації за відсутність (такі як оплачена щорічна відпустка та оплачена тимчасова відсутність), при цьому очікується, що випадки відсутності відбуватимуться протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- в) участь у прибутку та премії, що підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;
- г) негрошові виплати (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

▪ Визнання та оцінка

Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом облікового періоду, недисконтовану суму короткострокових виплат працівникам, очікуваних до сплати в обмін на ці послуги, суб'єктові господарювання слід визнавати:

- а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якої вже сплаченої суми. Якщо вже сплачена сума перевищує недисконтовану суму виплат, суб'єктові господарювання слід визнавати це перевищення як актив (сплачені авансом витрати) тією мірою, якою цей аванс приведе, наприклад, до зменшення майбутніх платежів або грошового відшкодування;
- б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу.

▪ **Короткострокові компенсовані періоди відсутності**

Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність таким чином:

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

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

Права на компенсації за відсутність поділяються на дві категорії:

а) накопичувані;

б) ненакопичувані.

▪ **Програми участі у прибутку та преміювання**

Суб'єктові господарювання слід визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням тоді і лише тоді, коли:

а) у суб'єкта господарювання є теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі сплати в результаті минулих подій;

б) можна достовірно оцінити це зобов'язання.

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

▪ **Виплати по закінченні трудової діяльності: розмежування програм з визначеним внеском та програм з визначеною виплатою**

▪ **Програми за участю кількох працедавців**

Суб'єктові господарювання слід класифікувати програми за участю кількох працедавців як програми з визначеним внеском або програми з визначеною виплатою згідно з умовами програми (включаючи будь-яке конструктивне зобов'язання, яке виходить за межі офіційних умов).

▪ **Державні програми**

Державні програми характеризуються як програми з визначеним внеском або з визначеною виплатою залежно від зобов'язань суб'єкта господарювання за програмою.

▪ **Застраховані виплати**

Суб'єкт господарювання може сплачувати страхові внески для фінансування програми виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єктові господарювання слід розглядати таку програму як програму з визначеним внеском, якщо у суб'єкта господарювання не буде (або непрямо через програму, або прямо) юридичного або конструктивного зобов'язання щодо:

а) здійснення виплат прямо працівникам, коли настає строк сплати, або

б) сплати подальших внесків, якщо страховик не здійснює всі майбутні виплати працівникам, пов'язані з наданням послуг працівниками у поточному і попередньому періодах. Якщо у суб'єкта господарювання залишається таке юридичне або конструктивне зобов'язання, йому слід розглядати цю програму як програму з визначеною виплатою.

Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеним внеском

▪ Визнання та оцінка

Якщо працівник надав послуги суб'єктові господарювання протягом періоду, суб'єктові господарювання слід визнати внески, що підлягають сплаті до програми з визначеним внеском в обмін на цю послугу:

а) як зобов'язання (нараховані витрати) після вирахування будь-якого вже сплаченого внеску;

б) як витрати, якщо інший Стандарт не вимагає або не дозволяє включення виплат у собівартість активу.

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, їх слід дисконтувати з використанням ставки дисконту.

▪ Розкриття інформації

Суб'єктові господарювання слід розкривати суму, визнану як витрати для програм із визначеним внеском.



Виплати по закінченні трудової діяльності: програми з визначеною виплатою

▪ Визнання та оцінка

Програми з визначеною виплатою можуть бути нефінансовані або фінансовані повністю чи частково внесками суб'єкта господарювання (а інколи і його працівників) до господарської одиниці (суб'єкта господарювання) або фонду, який є юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, що звітує, та з якого здійснюються виплати працівникам.

Облік суб'єктом господарювання програми з визначеною виплатою включає такі кроки:

а) використання актуарних методів, які дають змогу достовірно оцінити суми виплати, що її заробили працівники в обмін на свої послуги у поточному та попередніх періодах;

б) дисконтування цих виплат - при використанні методу нарахування прогнозованих одиниць для визначення теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами та вартості поточних послуг;

в) визначення справедливої вартості будь-яких активів програми;

г) визначення загальної суми актуарних прибутків та збитків і суми тих актуарних прибутків та збитків, що їх слід визнати;

г) у випадках, коли програму впроваджують або змінюють, - визначення остаточної вартості раніше наданих послуг;

д) у випадках скорочення або остаточного розрахунку за програмою - визначення остаточного прибутку або збитку.

▪ **Звіт про фінансовий стан**

Сума, визнана як зобов'язання за визначеними виплатами, має бути чистим підсумком таких сум:

- а) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами на дату балансу;
- б) плюс будь-які актуарні прибутки (мінус будь-які актуарні збитки), що їх не визнано;
- в) мінус будь-яка вартість раніше наданих послуг, що її ще не визнано;
- г) мінус справедлива вартість на дату балансу активів програми (за їхньої наявності), якими будуть здійснені розрахунки за зобов'язаннями.

▪ **Звіт про прибутки та збитки**

Суб'єктові господарювання слід визнавати чистий підсумок нижченаведених сум як витрату або як дохід, крім тих випадків, коли інший стандарт вимагає або дозволяє включення їх до собівартості активу:

- а) вартість поточних послуг;
- б) витрати на відсотки;
- в) очікуваний прибуток від будь-яких активів програми та будь-яких прав на компенсацію;
- г) актуарні прибутки та збитки тією мірою, якою їх визнають;
- г) вартість раніше наданих послуг тією мірою, якою параграф 96 вимагає від суб'єкта господарювання визнавати її;
- д) вплив будь-яких скорочень або остаточних розрахунків.

▪ **Визнання та оцінка: теперішня вартість зобов'язань за визначеними виплатами та вартість поточних послуг**

Остаточна вартість програми з визначеною виплатою може зазнавати впливу різних змінних, таких як розмір кінцевої заробітної плати, плінність та смертність працівників, тенденції витрат на медичне обслуговування, а для фінансованої програми - ще й інвестиційний дохід від активів програми.

Остаточна вартість програми є невизначеною, і ця невизначеність, імовірно, зберігатиметься тривалий час. Для того, щоб оцінити теперішню вартість зобов'язань згідно з програмою виплат по закінченні трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг, треба:

- а) застосовувати метод актуарної оцінки;
- б) віднести виплати до періодів надання послуг;
- в) зробити актуарні припущення.

▪ **Визнання та оцінка: активи програми**

Справедлива вартість активів програми

Справедливу вартість будь-яких активів програми вираховують, визначаючи суму, визнану в балансі.

Якщо немає ринкової ціни, справедливу вартість активів програми попередньо оцінюють, наприклад, шляхом дисконтування очікуваних майбутніх грошових потоків із застосуванням ставки дисконту, яка відображає як ризик, пов'язаний з активами програми, так і строк погашення або очікувану дату вибуття цих активів (або, якщо вони не мають строку погашення, очікуваний період, що залишився до погашення відповідного зобов'язання).

Компенсація

Суб'єктові господарювання слід визнавати свої права на компенсацію як окремих актив, якщо і тільки якщо фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі витрати, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Суб'єкт господарювання оцінюватиме весь актив за справедливою вартістю.

Прибуток від активів програми

Очікуваний прибуток від активів програми є тим компонентом витрат, який визнається у звіті про прибутки та збитки. Різниця між очікуваним і фактичним доходом від активів програми являє собою актуарний прибуток або збиток; її включають разом з актуарними прибутками та збитками до зобов'язання за визначеними виплатами під час обчислення чистої суми, яку порівнюють з межами 10%-го «коридору».

▪ **Подання**

Згортання

Суб'єктові господарювання слід згортати актив, який відноситься до однієї програми із зобов'язанням, яке відноситься до іншої програми, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:

- а) має юридичне право використовувати надлишок коштів однієї програми для погашення заборгованості за іншою програмою;
- б) має намір або погасити заборгованість на нетто-основі, або одночасно реалізувати надлишок коштів однієї програми і погасити заборгованість за іншою програмою.



Інші довгострокові виплати працівникам

Інші довгострокові виплати працівникам включають, наприклад:

- а) довгострокові компенсовані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
- б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;

г) виплати частки прибутку та премії, які підлягають сплаті після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги;

г) відстрочені компенсації, сплачені після дванадцяти місяців або тривалішого строку після закінчення періоду, в якому вони зароблені.

▪ **Визнання та оцінка**

Сума, визнана як зобов'язання щодо інших довгострокових виплат працівникам, повинна бути чистим підсумком, що складається з таких сум:

а) теперішня вартість зобов'язань за визначеною виплатою на дату Звіту про фінансовий стан;

б) мінус справедлива вартість на дату Звіту про фінансовий стан активів програми (за їх наявності), якими безпосередньо мають бути здійснені розрахунки за зобов'язаннями.



Виплати при звільненні

▪ **Визнання**

Суб'єктові господарювання слід визнавати виплати при звільненні як зобов'язання та витрати тоді і лише тоді, коли суб'єкт господарювання має доведене зобов'язання:

а) звільнити працівника або групу працівників до звичайної дати виходу на пенсію або

б) надавати виплати при звільненні в результаті пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

▪ **Оцінка**

Якщо виплати при звільненні підлягають сплаті через більше як 12 місяців після дати Звіту про фінансовий стан, їх слід дисконтувати, використовуючи ставку дисконту, визначену в цьому стандарті.

Якщо звільнення відбувається внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні має базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію.

МСБО 20

Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку та при розкритті інформації про державні гранти, а також при розкритті інформації про інші форми державної допомоги.

Стандарт не поширюється:

а) на специфічні проблеми, які виникають в обліку державних грантів у фінансових звітах, що відображають вплив змін цін, або в додатковій інформації подібного характеру;

б) на державну допомогу, яка надається суб'єктові господарювання у формі вигід, які є доступними при визначенні оподаткованого прибутку або визначаються чи обмежуються на основі зобов'язань з податку на прибуток;

в) на державну частку власності суб'єкта господарювання;

г) на державні гранти, на які поширюється МСБО 41 «Сільське господарство».



Визначення

Держава означає уряд, урядові установи та подібні структури, незалежно від того, чи є вони місцевими, загальнодержавними або міжнародними.

Державна допомога - це захід уряду, розроблений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним якісним критеріям.

Державні гранти - це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з основною діяльністю суб'єкта господарювання.

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 засобом набуде довгострокових активів.

Гранти, пов'язані з доходом, - це державні гранти, інші, ніж гранти, пов'язані з активами.

Безповоротні позики - це позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

Справедлива вартість - це сума, за яку актив можна обміняти в операції між обізнаним, незалежним покупцем та обізнаним, незалежним продавцем.

Державні гранти

Державні гранти, включаючи негрошові гранти за справедливою вартістю, не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості в тому, що:

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

Державні гранти слід визнавати як дохід протягом певних періодів, що є необхідним для зіставлення цих грантів на систематичній основі з відповідними витратами, які вони мають компенсувати. Їх не слід відображати за кредитом безпосередньо у власному капіталі.

Існує два поширені підходи до обліку державних грантів:

– **метод капіталу**, згідно з яким грант відображається за кредитом безпосередньо у власному капіталі, і

– **метод доходу**, згідно з яким грант визнається як дохід протягом одного або кількох звітних періодів.

Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається як дохід протягом того періоду, коли він стає дебіторською заборгованістю.



Негрошові державні гранти

Державний грант може бути у формі передачі немонетарного активу, наприклад землі або інших ресурсів, у використання суб'єкта господарювання. За таких обставин, як правило оцінюють справедливу вартість немонетарного активу та обліковують як грант, так й актив за цією справедливою вартістю. Альтернативний підхід, якого іноді дотримуються, - це відображення як активу, так і гранту за номінальною сумою.

▪ Подання інформації про гранти, пов'язані з активами

Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються в Звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранту як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранту при визначенні балансової вартості активу.

Згідно з одним методом, грант вважається відстроченим доходом, який визнається як дохід на систематичній і раціональній основі протягом строку корисної експлуатації активу.

Згідно з іншим методом, грант вираховується для визначення балансової вартості активу. Грант визнається як дохід протягом строку експлуатації активу, що амортизується, шляхом зменшення амортизаційних відрахувань.

▪ Подання інформації про гранти, пов'язані з доходом

Гранти, пов'язані з доходом, іноді відображаються за кредитом у Звіті про прибутки та збитки або окремо, або під загальним заголовком, наприклад «Інші доходи»; альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.



Державна допомога

Прикладами допомоги, вартість якої неможливо визначити обґрунтовано, є безплатні технічні або маркетингові консультації і надання гарантій.

Прикладом допомоги, яку неможливо відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання, є державна практика щодо організації закупівель, яка впливає на частину обсягу продажів суб'єкта господарювання. Існування вигоди може бути незаперечним, але будь-яка спроба відокремити комерційну діяльність від державної допомоги може бути довільною.



Розкриття інформації

Розкриттю підлягає така інформація:

- а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;
- б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;
- в) невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання державної допомоги, що була визнана.



Положення перехідного періоду

Суб'єкт господарювання, який застосовує цей Стандарт уперше:

- а) виконує вимоги щодо розкриття інформація, коли це є доречним, або
- б) коригує свої фінансові звіти відповідно до змін в обліковій політиці згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» або застосовує положення цього Стандарту щодо бухгалтерського обліку лише грантів або частин грантів, які стають дебіторською заборгованістю чи підлягають погашенню після дати набрання чинності Стандартом.

МСБО 21

Вплив змін валютних курсів

Мета цього Стандарту - встановити, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці в фінансові звіти суб'єкта господарювання, та як переводити фінансові звіти у валюту подання.

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати:

а) в обліку операцій та сальдо в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та їх сальдо, на які поширюється сфера застосування МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;

б) при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансових звітів суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі;

в) при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.

Визначення

Курс при закритті - це курс «спот» на дату Звіту про фінансовий стан.

Курсова різниця - це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Валютний курс - це коефіцієнт обміну двох валют.

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

Іноземна валюта - це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

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, ніж країна суб'єкта господарювання, що звітує.

Функціональна валюта - це валюта основного економічного середовища, в якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Група - це материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

Монетарні статті - це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, які мають бути отримані або сплачені у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Чисті інвестиції в закордонну господарську одиницю - це сума частки суб'єкта господарювання, що звітує, в чистих активах цієї закордонної господарської одиниці.

Валюта подання - це валюта, в якій подаються фінансові звіти.

Курс «спот» - це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.



Використання функціональної валюти при звітуванні про операції в іноземній валюті

▪ Первісне визнання

Операція в іноземній валюті - це операція, яка визначається чи потребує розрахунків в іноземній валюті, включаючи операції, що виникають, коли суб'єкт господарювання:

- а) купує або продає товари чи послуги, ціна на які визначена в іноземній валюті;
- б) отримує або надає кошти, якщо суми, які підлягають сплаті або отриманню, визначені в іноземній валюті
або
- в) іншим чином купує або ліквідує активи, або бере на себе зобов'язання, визначені в іноземній валюті, чи погашає їх.

Операцію в іноземній валюті слід відобразити після первісного визнання у функціональній валюті, застосовуючи до суми в іноземній валюті курс обміну «спот» між функціональною валютою та іноземною валютою на дату операції.

▪ Звітність на подальші дати Звіту про фінансовий стан

На кожну дату балансу:

- а) монетарні статті в іноземній валюті слід переводити, застосовуючи курс при закритті;
- б) немонетарні статті, які оцінюються за історичною собівартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютний курс на дату операції;
- в) немонетарні статті, які оцінюються за справедливою вартістю в іноземній валюті, слід переводити, застосовуючи валютні курси на дату визначення справедливої вартості.

▪ **Визнання курсових різниць**

Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередніх фінансових звітах, визнаються у прибутку або збитку в тому періоді, в якому вони виникають, за винятком наведеного нижче.

Курсові різниці, що виникають за монетарною статтею, яка становить частину чистих інвестицій суб'єкта господарювання, що звітує, в закордонну господарську одиницю, визнаватимуться у прибутку або збитку в окремих фінансових звітах суб'єкта господарювання, що звітує, або в окремих фінансових звітах закордонної господарської одиниці, якщо доречно. У фінансових звітах, які містять закордонну господарську одиницю та суб'єкт господарювання, що звітує (наприклад, консолідовані фінансові звіти, коли закордонна господарська одиниця є дочірнім підприємством), такі курсові різниці первісно визнаються в окремому компоненті власного капіталу та визнаються у прибутку або збитку від вибуття чистих інвестицій.

Коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається прямо у власному капіталі, будь-який компонент валюти цього прибутку чи збитку визнаватиметься прямо у власному капіталі. І навпаки, коли прибуток або збиток за немонетарною статтею визнається у прибутку або збитку, будь-який валютний компонент цього прибутку чи збитку визнаватиметься у прибутку або збитку.

▪ **Зміна функціональної валюти**

Якщо відбувається зміна функціональної валюти суб'єкта господарювання, суб'єктові господарювання слід застосовувати процедури переведення, застосовні до нової функціональної валюти, перспективно з дати зміни.



Використання валюти подання іншої, ніж функціональна валюта

▪ **Переведення у валюту подання**

Результати та фінансовий стан суб'єкта господарювання, функціональна валюта якого не є валютою країни з гіперінфляційною економікою, переводяться в іншу валюту подання із застосуванням таких процедур:

а) активи та зобов'язання в кожному поданому Звіті про фінансовий стан (тобто, включаючи порівняльні дані) переводяться за курсом при закритті на дату цього Звіту про фінансовий стан;

б) дохід та витрати в кожному звіті про прибутки та збитки (тобто, включаючи порівняльні дані), переводяться за валютними курсами на дату операцій;

в) всі остаточні курсові різниці визнаються як окремий компонент власного капіталу.

▪ **Переведення закордонної господарської одиниці**

Будь-який гудвіл, що виникає при придбанні закордонної господарської одиниці, та будь-які коригування справедливої вартості до балансової вартості активів і зобов'язань, що виникають унаслідок придбання цієї закордонної господарської одиниці, розглядаються як активи та зобов'язання закордонної господарської одиниці.

▪ **Вибуття закордонної господарської одиниці**

При вибутті закордонної господарської одиниці кумулятивну суму курсових різниць, які були відстрочені в окремому компоненті власного капіталу, що відноситься до цієї закордонної господарської одиниці, слід визнавати у прибутку або збитку, коли визнається прибуток або збиток від вибуття.



Розкриття інформації

Суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) суму курсових різниць, визнаних у прибутку або збитку, за винятком тих, що виникають від фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку чи збитку згідно з МСБО 39;

б) чисті курсові різниці, класифіковані як окремий компонент власного капіталу, а також узгодження суми таких курсових різниць на початок та кінець періоду.

Коли валюта подання відрізняється від функціональної валюти, слід зазначити на цей факт разом із розкриттям інформацію про функціональну валюту та причину застосування іншої валюти подання.

Коли відбувається зміна функціональної валюти або суб'єкта господарювання, що звітує, або суттєвої закордонної господарської одиниці, слід розкрити цей факт і причину зміни функціональної валюти.

Коли суб'єкт господарювання подає свої фінансові звіти в іншій валюті, ніж його функціональної валюти, він визначає фінансові звіти як такі, що відповідають Міжнародним стандартам фінансової звітності, тільки якщо вони відповідають всім вимогам кожного застосовного стандарту і кожного застосовного тлумачення цих стандартів, включаючи метод переведення.

МСБО 23

Витрати на позики

Основний принцип

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.



Сфера застосування

Підприємство повинно застосовувати цей Стандарт в обліку для витрат на позики.

Стандарт не стосується фактичної або розрахункової вартості власного капіталу, зокрема привілейованого капіталу, не класифікованого як зобов'язання.

Підприємству не потрібно застосовувати Стандарт до витрат на позики, що безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або продукції:

- кваліфікованого активу, оціненого за справедливою вартістю, наприклад біологічний актив; або
- матеріальних запасів (товарів), що виробляються, або до будь-чого іншого, що виробляється у великій кількості на повторювальній основі.



Визначення

Витрати 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 суттєвого періоду часу для підготовки його до використання за призначенням або продажу.

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 придбані, також не є кваліфікованими активами.



Визнання

Підприємство повинно капіталізувати витрати на позики, які безпосередньо відносяться до придбання, будівництва або виробництва кваліфікаційного активу як частину собівартості такого активу. Підприємство повинно визнавати інші витрати на позики як витрати в періоді, в якому воно бере їх на себе.

- **Витрати на позики, які підлягають капіталізації**

Якщо кошти позичаються конкретно з метою отримання кваліфікованого активу, то підприємство повинно визначити кількість витрат на позики, яка підлягає капіталізації, визначаються як фактичні витрати на позики, понесені протягом певного періоду, за вирахуванням будь-якого інвестиційного прибутку від тимчасового інвестування цих позичань.

До періоду, що підприємство позичає кошти взагалі і використовує їх з метою отримання кваліфікованого активу, підприємство повинно визначити суму витрат на позики, які підлягають капіталізації, застосовуючи норму капіталізації до витрат за таким активом. Норма капіталізації повинна бути середньозваженою величиною витрат на позики, що застосовується до позик підприємства, які непогашені протягом періоду, інші ніж витрати на позики, зроблені конкретно з метою отримання кваліфікованого активу. Сума витрат на позики, які підприємство капіталізує протягом періоду, не повинна перевищувати суму витрат на позики, які підприємство прийняло на себе протягом цього періоду.

- **Перевищення балансової вартості кваліфікованого активу над сумою очікуваного відшкодування**

Якщо балансова вартість або очікувана залишкова вартість кваліфікованого активу перевищує суму його очікуваного відшкодування або чисту вартість реалізації, то балансова вартість списується повністю або частково відповідно до вимог інших Стандартів. За певних обставин сума повного або часткового списання сторнується відповідно до цих Стандартів.

- **Початок капіталізації**

Підприємство повинно почати капіталізацію витрат на позики як частину собівартості кваліфікованого активу з дати початку. Дата початку капіталізації - це дата, якщо підприємство має відразу всі наступні умови: бере на себе витрачання на актив; бере на себе витрати на позики; і робить дії, які необхідні для підготовки активу для його використання за призначенням або продажу.

- **Призупинення капіталізації**

Підприємство повинно тимчасово призупинити капіталізацію витрат на позики протягом тривалих періодів, у яких тимчасово призупиняється активна розробка кваліфікованого активу.

- **Припинення капіталізації**

Підприємство повинно припинити капіталізацію витрат на позики, якщо по суті вся діяльність, необхідна для підготовки кваліфікованого активу для його використання за призначенням або продажу, завершена. Якщо підприємство завершує будівництво кваліфікованого активу частинами і кожна частина може використовуватися, тоді як будівництво інших частин триває, підприємство повинно припинити капіталізацію витрат на позики, якщо вся діяльність, необхідна для підготовки цієї частини для її використання за призначенням або продажу, по суті завершена.

Розкриття інформації

Підприємство повинно розкривати:

- суму витрат на позики, капіталізовану протягом періоду; і
- норму капіталізації, яка використовується для визначення суми витрат на позики, що підлягають капіталізації.



Положення перехідного періоду

Якщо застосування цього Стандарту викликає зміни в обліковій політиці, підприємство повинно застосовувати Стандарт до витрат на позики, пов'язані з кваліфікованими активами, для яких дата початку капіталізації є на дату або після дати набрання чинності.

Проте, підприємство може назначити будь-яку дату перед датою набрання чинності і застосовувати Стандарт до витрат на позики, пов'язаних зі всіма кваліфікованими активами, для яких дата початку капіталізації є на дату або після цієї дати.

МСБО 24

Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін

Мета цього стандарту полягає у забезпеченні розкриття у фінансових звітах суб'єкта господарювання інформації, необхідної для привернення уваги до можливого впливу на фінансовий стан і на прибуток чи збиток суб'єкта господарювання, спричинених існуванням зв'язаних сторін, а також операціями сальдо заборгованості з ними.

Сфера застосування

Цей стандарт слід застосовувати при:

- а) визначенні стосунків і операцій між зв'язаними сторонами;
- б) визначенні сальдо заборгованості між суб'єктом господарювання та зв'язаними з ним сторонами;
- в) визначенні обставин, за яких необхідно розкривати інформацію згідно з пунктами (а) і (б);
- г) визначенні розкриття інформації, яке належить зробити за цими статтями.

Мета розкриття інформації щодо зв'язаних сторін

Стосунки зв'язаних сторін можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання. Зв'язані сторони можуть вступати в операції, які не здійснюються незв'язаними сторонами.

Стосунки зв'язаних сторін можуть впливати на прибуток або збиток та на фінансовий стан суб'єкта господарювання, навіть якщо операції між зв'язаними сторонами не здійснюються.

▪ **Визначення**

Зв'язана сторона. Сторона є зв'язаною зі суб'єктом господарювання, якщо:

- а) сторона, прямо або непрямо, через одного або кількох посередників:
 - контролює або перебуває під контролем, або ж перебуває під спільним контролем разом з суб'єктом господарювання (сюди входять материнські, дочірні підприємства та споріднені дочірні підприємства);
 - має частку участі в суб'єктові господарювання, яка надає їй суттєвий вплив на суб'єкт господарювання; або
 - має спільний контроль над суб'єктом господарювання;
- б) сторона є асоційованим підприємством суб'єкта господарювання;
- в) сторона є спільним підприємством, в якому суб'єкт господарювання є контролюючим учасником;

г) сторона є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання або його материнського підприємства;

д) сторона є близьким родичем особи, зазначеної в а) або г);

е) сторона є суб'єктом господарювання, що його контролює, спільно контролює або на який здійснює суттєвий вплив, чи має суттєвий відсоток голосів у такому суб'єктові господарювання, прямо або непрямо, особа, зазначена в г) або г), або

є) сторона, яка є програмою виплат по закінченні трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є зв'язаною стороною суб'єкта господарювання.

Операція зі зв'язаною стороною - обмін ресурсів, послуг або зобов'язань між зв'язаними сторонами, незалежно від того, чи призначається ціна.

Близькі родичі фізичної особи - члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу, чи знаходиться під її впливом, при здійсненні операцій з суб'єктом господарювання.

Виплати працівникам - це всі форми компенсації, сплаченої або що підлягає сплаті або наданої суб'єктом господарювання або за дорученням суб'єкта господарювання в обмін на послуги, надані суб'єктові господарювання.

Контроль - повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

Спільний контроль - погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю.

Провідний управлінський персонал - ті особи, які прямо або непрямо мають повноваження та є відповідальними за планування, керівництво та контроль діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання.

Суттєвий вплив - повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль такої політики.



Розкриття інформації

Відносини між материнським підприємством та його дочірніми підприємствами слід розкривати незалежно від наявності операцій між цими зв'язаними сторонами. Суб'єкт господарювання повинен розкривати назву материнського підприємства і кінцевої контролюючої сторони, якщо вона має іншу назву.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію щодо компенсації провідному управлінському персоналу, яка подається загальною сумою і окремо для кожної з наведених нижче категорій: короткострокові виплати працівникам; виплати по закінченні трудової діяльності; інші довгострокові виплати працівникам; виплати при звільненні; та платіж на основі акцій.

В разі здійснення операцій між зв'язаними сторонами суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про характер відносин зв'язаних сторін, а також інформацію про здійснені операції і сальдо заборгованості, яка є необхідною для розуміння потенційного впливу цих відносин на фінансові звіти.

Розкриття інформації має, щонайменше, включати: суму операцій; суму сальдо заборгованості і їх строки і умови, включаючи інформацію щодо наявності забезпечення і характеру відшкодування, яке буде надане при погашенні; детальну інформацію щодо будь-яких гарантій, наданих чи отриманих; резерв сумнівних боргів, пов'язаних з сумою сальдо заборгованості; та витрати, визнані протягом періоду відносно безнадійної або сумнівною заборгованістю зв'язаних сторін.

Слід подавати окремо інформацію за кожною з наступних категорій:

- материнське підприємство;
- суб'єкти господарювання, які мають спільний контроль або суттєвий вплив на певний суб'єкт господарювання;
- дочірні підприємства;
- асоційовані підприємства;
- спільні підприємства, в яких даний суб'єкт господарювання виступає контролюючим учасником;
- провідний управлінський персонал суб'єкта господарювання або його материнського підприємства; та
- інші зв'язані сторони.

МСБО 26

Облік та звітність за програмами пенсійного забезпечення

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати до фінансових звітів щодо програм пенсійного забезпечення при складанні таких звітів.

До сфери дії цього Стандарту не входять державні програми соціального забезпечення.



Визначення

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 працівникам або виплат працевдавцями ним, можна визначити або оцінити до виходу на пенсію на основі положень документу або практики суб'єкта господарювання

Програми з визначеним внеском - програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються відповідно до внесків, сплачених до фонду, і отриманого інвестиційного доходу.

Програми з визначеними виплатами - це програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робітничий стаж або те й інше.

Фінансування - переведення активів до суб'єкта господарювання (фонду), відокремленого суб'єкта господарювання працевдавця з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.

Учасники - учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати за даною програмою.

Чисті активи, наявні для виплат - активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, окрім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій - це теперішня вартість виплат, очікуваних за програмою пенсійного забезпечення, існуючим та колишнім працівникам, пов'язаних з послугами, які вже були надані.

Гарантовані виплати - виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

Програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском

Фінансові звіти за програмою пенсійного забезпечення з визначеним внеском повинні містити Звіт про наявні чисті активи, призначені для виплат, та опис політики фінансування.

Метою звітності за програмами пенсійного забезпечення з визначеним внеском є періодичне надання інформації про програму та результати її інвестицій. Ця мета, як правило, досягається шляхом надання звіту, який містить такі положення:

- а) опис суттєвих видів діяльності за певний період та вплив будь-яких змін, що стосуються програми, а також склад учасників, термін і умови програми;
- б) звіти, що містять інформацію про операції та результати інвестицій за певний період та фінансовий стан програми на кінець періоду; та
- в) опис інвестиційної політики.



Програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою

Фінансові звіти програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинні містити таке:

- а) звіт, у якому міститься інформація про:
 - чисті активи, наявні для виплат;
 - актуарну теперішню вартість обіцяної пенсії з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат; та
 - кінцевий надлишок чи нестачу; або
- б) Звіт про чисті активи, наявні для виплат, у тому числі:
 - Примітку, де розкривається актуарна теперішня вартість обіцяної пенсії з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат; або
 - посилання на цю інформацію у Звіті актуарія, що додається.

Якщо на дату підготовки певного фінансового звіту актуарна оцінка ще не була підготовлена, за основу слід брати найостаннішу оцінку із розкриттям дати цієї оцінки.

Актуарна теперішня вартість обіцяного пенсійного забезпечення повинна базуватися на виплатах, що було обіцяно згідно з умовами програми пенсійного забезпечення відповідно до послуг, наданих працівником підприємству на поточну дату. При цьому використовуються поточні або прогнозовані рівні заробітної плати з розкриттям інформації про застосовану базу. Слід також розкривати вплив будь-яких змін в актуарних припущеннях, які мали суттєвий вплив на актуарну теперішню вартість обіцяних пенсійних виплат.

У фінансових звітах необхідно пояснити зв'язок між актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсій та чистими активами, наявними для пенсійного забезпечення, а також політику фінансування обіцяних виплат.

▪ **Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій**

Теперішня вартість виплат, очікуваних згідно з програмою пенсійного забезпечення, може бути обчислена та включена у звітність з використанням поточних або прогнозованих рівнів заробітної плати за час до моменту виходу на пенсію учасників.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій, основана на поточному розмірі заробітної плати, розкривається у фінансових звітах щодо програми пенсійного забезпечення для того, щоб указати на зобов'язання щодо виплат, зароблених на дату звіту.

▪ **Частота актуарних оцінок**

У багатьох країнах актуарні оцінки здійснюються не частіше, ніж кожні три роки. Якщо актуарна оцінка ще не була підготовлена на дату фінансових звітів, за основу слід брати найостаннішу оцінку із зазначенням дати цієї оцінки.

▪ **Зміст фінансового звіту**

Для програм пенсійного забезпечення з визначеною виплатою інформація надається в одному з таких форматів (вони відображають різну практику розкриття та надання актуарної інформації):

а) до складу фінансової звітності входить звіт, у якому відображено чисті активи, наявні для виплат, актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій та кінцевий надлишок або нестача. До складу фінансової звітності щодо програми пенсійного забезпечення також входять звіти про зміни в чистих активах, наявних для пенсійного забезпечення, та зміни в актуарній теперішній вартості обіцяних пенсій. До фінансової звітності може входити й окремий Звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій;

б) до складу фінансової звітності входить звіт, що відображає чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат. Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій розкривається у Примітках до звітів. Фінансові звіти може також супроводжувати Звіт актуарія, який підтверджує актуарну теперішню вартість обіцяних пенсій; та

в) до складу фінансової звітності входить звіт про чисті активи, наявні для виплат, та звіт, який відображає зміни в чистих активах, наявних для виплат, із актуарною теперішньою вартістю обіцяних пенсій у вигляді окремого звіту актуарія.

Для кожного формату до звітності може додаватися Звіт довірених осіб про характер управління або Звіт директорів та Звіт про інвестиційну діяльність.



Всі програми пенсійного забезпечення

▪ Оцінка активів програми

Інвестиції програми пенсійного забезпечення відображаються за справедливою вартістю. Щодо ринкових цінних паперів, їх справедливою вартістю є ринкова вартість. Якщо утримуються інвестиції програми, щодо яких оцінити справедливу вартість неможливо, слід розкривати причини, з яких не використовується справедлива вартість.

▪ Розкриття інформації

Фінансові звіти за програмами пенсійного забезпечення з визначеним внеском чи з визначеною виплатою - повинні містити також наступну інформацію:

- Звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат;
- стислий виклад суттєвих аспектів облікових політик; та
- опис програми пенсійного забезпечення та вплив будь-яких змін у програмі протягом звітного періоду.

МСБО 27

Консолідовані та окремі фінансові звіти

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати для складання та подання консолідованих фінансових звітів групи суб'єктів господарювання, що їх контролює материнське підприємство. Стандарт не поширюється на методи обліку методи обліку об'єднання компаній та його впливу на консолідацію, в тому числі на гудвіл, який виникає в результаті об'єднання бізнесу.

Цей Стандарт також слід застосовувати для обліку інвестицій у дочірні підприємства, спільно контрольовані суб'єкти господарювання та асоційовані підприємства, якщо суб'єкт господарювання вирішує або повинен, відповідно до місцевих нормативних вимог, подавати окремі фінансові звіти.



Визначення

Консолідовані фінансові звіти - фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одної економічної одиниці.

Контроль - повноваження управляти фінансовою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигод від його діяльності.

Метод собівартості - метод обліку інвестицій, згідно з яким інвестицію визнають за собівартістю. Інвестор визнає прибуток від інвестиції лише тією мірою, якою він одержує виплату як частину накопичених прибутків від об'єкта інвестування, що виникає після дати придбання. Отримані виплати, що перевищують такі прибутки, розглядаються як відшкодування інвестиції та визнаються як зменшення собівартості інвестиції.

Група - материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

Частка меншості - та частина прибутку або збитку та чистих активів дочірнього підприємства, яка відноситься до часток участі в капіталі, що не належать прямо або не прямо, через дочірні підприємства, материнському підприємству.

Материнське підприємство - суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

Окремі фінансові звіти - звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.

Дочірнє підприємство - суб'єкт господарювання, а зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

Подання консолідованих фінансових звітів

Материнське підприємство, яке відрізняється від материнського підприємства, повинно подавати консолідовані фінансові звіти, в яких воно консолідує свої інвестиції у дочірні підприємства відповідно до вимог цього Стандарту.

Материнське підприємство не повинно подавати консолідовані фінансові звіти тільки якщо і виключно якщо:

а) це материнське підприємство саме є дочірнім підприємством, що перебуває у повній власності або знаходиться у частковій власності іншого суб'єкта господарювання, а інші його власники, в тому числі і ті що інакше не мають права голосу, були поінформовані про те, що материнське підприємство не подає консолідовані фінансові звіти, і не мають заперечень щодо цього рішення;

б) боргові інструменти материнського підприємства або його інструменти власного капіталу не обертаються на відкритому ринку (на національній чи на іноземній фондовій біржі, або ж на позабіржовому ринку, в тому числі на місцевому та регіональному ринках);

в) материнське підприємство не подавало раніше і не подає зараз свої фінансові звіти до комісії з цінних паперів або до іншого регулюючого органу з метою випуску на відкритий ринок інструментів будь-якого класу; та

г) кінцеве, або будь-яке проміжне материнське підприємство, яке само є дочірнім підприємством, готує для оприлюднення консолідовані фінансові звіти відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.



Сфера застосування консолідованих фінансових звітів

Консолідовані фінансові звіти повинні включати всі дочірні підприємства цього материнського підприємства.

Дочірнє підприємство не виключається з консолідації тільки на тій підставі що інвестором виступає організація венчурного капіталу, взаємний фонд траст чи подібний суб'єкт господарювання.

Дочірнє підприємство не виключається з консолідації тільки на тій підставі що його діяльність відрізняється від діяльності інших суб'єктів господарювання у складі групи.

Материнське підприємство втрачає контроль, якщо воно втрачає право управляти фінансовою та операційною політиками суб'єкта інвестування для отримання вигод від його діяльності.



Процедури консолідації

При підготовці консолідованих фінансових звітів суб'єкт господарювання об'єднує фінансові звіти материнського підприємства та його дочірніх підприємств шляхом додавання показників за подібними статтями, такими як активи, зобов'язання, капітал, дохід та витрати.

Щоб консолідовані фінансові звіти подавали фінансову інформацію про групу як єдину економічну одиницю, необхідно зробити такі кроки:

а) виключити балансову вартість інвестицій материнського підприємства в кожне дочірнє підприємство і частку власного капіталу материнського підприємства в кожному дочірньому підприємстві;

б) визначити частки меншості в чистому прибутку або збитку консолідованих дочірніх підприємств за звітний період; та

в) визначити частку меншості в чистих активах консолідованих дочірніх підприємств окремо від акціонерного капіталу материнського підприємства в них.

Частка меншості в чистих активах складається із суми частки меншості на дату первісного об'єднання, розрахованої згідно з МСФЗ 3; та із частки меншості в зміні власного капіталу з дати об'єднання.

Внутрішньогрупові сальдо, операції, дохід і витрати слід повністю виключити.

Фінансові звіти материнського підприємства та його дочірніх підприємств, які використовуються при складанні консолідованих фінансових звітів слід складати на одну і ту саму дату. Якщо дати звітів є різними, 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.

Консолідовані фінансові звіти слід складати з використанням єдиних облікових політик для подібних операцій та інших подій за схожих обставин.

Частку меншості слід відображати в консолідованому балансі у складі власного капіталу окремо від акціонерного капіталу материнського підприємства. У прибутку чи збитках групи частку меншості також слід відображати окремо.



Облік інвестицій у дочірні підприємства, спільно контрольовані суб'єкти господарювання та асоційовані підприємства в окремих фінансових звітах

При підготовці окремих фінансових звітів інвестиції в дочірні підприємства, у спільно контрольовані суб'єкти господарювання і в асоційовані підприємства, які не є класифікованими як такі, що утримуються для продажу (або включені до ліквідаційної групи, яка класифікована як утримувана для продажу) відповідно до МСФЗ 5, слід відображати за собівартістю; або відповідно до МСБО 39.

До кожної категорії інвестицій слід застосовувати однакові облікові підходи.

Інвестиції у спільно контрольовані суб'єкти господарювання і в асоційовані підприємства, відображення яких у консолідованих звітах здійснюється відповідно до МСБО 39, слід обліковувати таким самим чином як і в окремих фінансових звітах інвестора.



Розкриття інформації

У консолідованих фінансових звітах слід розкривати таку інформацію:

а) характер відносин між материнським підприємством та дочірнім підприємством, якщо материнське підприємство не володіє в дочірньому підприємстві, прямо чи непрямо, понад половиною голосів;

б) причини, з яких володіння, пряме чи непряме через дочірні підприємства, понад половиною голосів або потенційним правом голосу у суб'єкті інвестування, не являє собою контроль;

г) дату підготовки фінансових звітів дочірнього підприємства, якщо ці фінансові звіти використовуються для складання консолідованих фінансових звітів у випадках, коли ця дата, або охоплений в них період відрізняється від дати, на яку складаються фінансові звіти материнського підприємства і причини, з яких використовується інша дата або період складання звітів;

д) характер і міра будь-яких суттєвих обмежень (наприклад, в результаті угод про запозичення або регуляторних вимог) здатності дочірнього підприємства передавати кошти материнському підприємству у вигляді дивідендів у грошовій формі або повернення кредитів та авансів.

Якщо окремі фінансові звіти складаються для материнського підприємства, вирішує не складати консолідовані фінансові звіти, в цих окремих фінансових звітах слід розкривати:

а) той факт, що ці фінансові звіти є окремими фінансовими звітами; факт використання звільнення від консолідації; назву країни, де зареєстрований або розташований суб'єкт господарювання, консолідовані фінансові звіти якого були складені відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності для оприлюднення; і адресу, за якою можна отримати ці консолідовані фінансові звіти;

б) перелік суттєвих інвестицій в дочірні підприємства, у спільно контрольовані суб'єкти господарювання та в асоційовані підприємства, із зазначенням їх назви, країни реєстрації або місцезнаходження, частки власності та частки права голосу, якщо вона є відрізняється від частки власності; та

в) характеристику методу, використаного для обліку інвестицій.

МСБО 28

Інвестиції в асоційовані підприємства

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати в обліку інвестицій в асоційовані підприємства. Проте, він не застосовується до інвестицій в асоційовані підприємства, утримуваних:

- а) організаціями з венчурним капіталом або
- б) взаємними фондами, трастами та подібними суб'єктами господарювання, в тому числі страховими фондами, пов'язаними інвестиціями, які після первісного визнання визначаються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку або класифікуються як утримувані для продажу і обліковуються згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Такі інвестиції слід оцінювати за справедливою вартістю згідно з МСБО 39 із визнанням змін справедливої вартості як прибутку або збитку в період цієї зміни.



Визначення

Асоційоване підприємство - це суб'єкт господарювання, включаючи суб'єкт господарювання, що не є корпорацією, наприклад, партнерство, на яке інвестор має суттєвий вплив і яке не є ні дочірнім підприємством, ані часткою участі в спільному підприємстві.

Консолідовані фінансові звіти - це фінансові звіти групи, подані як фінансові звіти одного економічного суб'єкта господарювання.

Контроль - це повноваження управляти фінансовою політикою та операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигоди від його діяльності.

Метод участі в капіталі - це метод обліку, згідно з яким інвестицію первісно визнають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування після придбання. Прибуток або збиток інвестора включають частку інвестора в прибутку чи збитку об'єкта інвестування.

Спільний контроль - це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, і він існує лише, якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

Окремі фінансові звіти - це звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єкта інвестування.

Суттєвий вплив - це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи не спільний контроль над такими політиками.

Дочірнє підприємство - це суб'єкт господарювання, включаючи некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад, партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

▪ Суттєвий вплив

Якщо інвестор володіє (прямо або непрямо через дочірні підприємства) 20% або більше прав участі об'єкта інвестування в голосуванні, припускається, що інвестор має суттєвий вплив, доки не буде чітко доведено протилежне. Навпаки, якщо інвестор володіє (прямо або непрямо через дочірні підприємства) менше 20% права участі об'єкта інвестування в голосуванні, припускається, що цей інвестор не має суттєвого впливу, доки наявність такого впливу не буде чітко доведена. Суттєве володіння або володіння часткою більшої іншим інвестором не обов'язково виключає те, що інвестор має суттєвий вплив.

Як правило, свідченням наявності суттєвого впливу інвестора є:

- а) представництво в раді директорів або 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 або
- г) надання необхідної технічної інформації.

▪ Метод участі в капіталі

Згідно з методом участі в капіталі, інвестиція в асоційоване підприємство первісно визнається за собівартістю і балансова вартість збільшується або зменшується для визнання частки інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування після дати придбання. Частка інвестора у прибутку або збитку об'єкта інвестування визнається у прибутку або збитку інвестора. Виплати, отримані від об'єкта інвестування, зменшують балансову вартість інвестиції.

▪ Застосування методу участі в капіталі

Інвестицію в асоційоване підприємство слід обліковувати із застосуванням методу участі в капіталі, за винятком випадків, коли:

а) інвестиція класифікується як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»;

б) застосовується виняток у МСБО 27, який дозволяє материнському підприємству, яке також має інвестиції в асоційоване підприємство, не подавати консолідовані фінансові звіти, або

в) застосовуються все наведено далі:

– інвестор є дочірнім підприємством, яке перебуває у повній власності, або є дочірнім підприємством, яке перебуває у частковій власності іншого суб'єкта господарювання, і його інші власники, включаючи тих, хто за інших обставин не має права голосу, були поінформовані про те, що інвестор не застосовує метод участі в капіталі, та не заперечують це;

– боргові інструменти або інструменти власного капіталу інвестора не продаються та не купуються на відкритому ринку (на вітчизняній чи зарубіжній фондовій біржі або на позабіржовому ринку цінних паперів, включаючи місцеві та регіональні ринки);

– інвестор не реєстрував і не знаходиться в процесі реєстрації своїх фінансових звітів у комісії з цінних паперів або іншій регуляторній організації з метою випуску інструментів будь-якого класу на відкритий ринок;

– кінцеве або будь-яке проміжне материнське підприємство інвестора складає консолідовані фінансові звіти, доступні для загального користування, які відповідають вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Інвестор припиняє застосовувати методу участі в капіталі, починаючи з дати, коли він перестає суттєво впливати на асоційоване підприємство, та обліковує інвестицію згідно з МСБО 39, починаючи з цієї дати, за умови, що асоційоване підприємство не стає дочірнім або спільним підприємством, як це визначено в МСБО 31.

▪ Збитки від зменшення корисності

Після застосування методу участі в капіталі, включаючи визнання збитків асоційованого підприємства, інвестор застосовує вимоги МСБО 39, щоб визначити, чи необхідно визнавати будь-який додатковий збиток від зменшення корисності, що стосується чистої інвестиції інвестора в асоційоване підприємство.



Окремі фінансові звіти

Інвестиція в асоційоване підприємство обліковується в окремих фінансових звітах інвестора.

У цьому Стандарті не вказується точно, які суб'єкти господарювання складають окремі фінансові звіти, доступні для загального використання.



Розкриття інформації

Слід розкривати таку інформацію:

а) справедливу вартість інвестицій в асоційовані підприємства, щодо яких публікуються котирування цін;

б) підсумкову фінансову інформацію асоційованих підприємств, включаючи сукупні суми активів, зобов'язань, доходів та прибутку чи збитку;

в) причини, з яких припущення про те, що інвестор не має суттєвого впливу, спростовується, якщо інвестор утримує, прямо чи непрямо, через дочірні підприємства, менше 20% права участі об'єкта інвестування в голосуванні чи потенційного права участі в голосуванні, але вважає, що має суттєвий вплив;

г) причини, з яких припущення про те, що інвестор має суттєвий вплив, спростовується, якщо інвестор утримує, прямо чи непрямо, через дочірні підприємства, 20% або більше відсотків права участі об'єкта інвестування в голосуванні чи потенційного права участі в голосуванні, але вважає, що не має суттєвого впливу;

д) звітну дату фінансових звітів асоційованого підприємства, якщо ці фінансові звіти використовуються при застосуванні методу участі в капіталі та відображають стан на звітну дату або за період, що відрізняються від звітної дати та періоду фінансових звітів інвестора, а також причини використання різної звітної дати або різного періоду;

е) характер та ступінь будь-яких важливих обмежень (наприклад, тих, що є наслідком угод про позики або регуляторних вимог) щодо здатності асоційованих підприємств передавати кошти інвестору у формі дивідендів грошовими коштами або повернення позик чи авансових платежів;

є) невизнану частку збитків асоційованого підприємства за період та на кумулятивній основі, якщо інвестор припинив визнання своєї частки в збитках асоційованого підприємства;

ж) той факт, що асоційоване підприємство не відображається в обліку із застосуванням методу участі в капіталі;

з) підсумкову фінансову інформацію асоційованих підприємств, окремо або за групами, що їх не відображають в обліку із застосуванням методу участі в капіталі, включаючи суми сукупних активів, сукупних зобов'язань, доходів та прибутку або збитку.

МСБО 29

Фінансова звітність в умовах гіперінфляції

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати до фінансових звітів, зокрема до консолідованих фінансових звітів будь-якого суб'єкта господарювання, функціональною валютою якого є валюта країни з гіперінфляційною економікою.

Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, які звітують у валюті тієї самої країни з гіперінфляційною економікою, застосовували цей Стандарт, починаючи з тієї самої дати. Проте цей Стандарт застосовують до фінансових звітів будь-якого суб'єкта господарювання з початку звітного періоду, в якому суб'єкт господарювання визначив існування гіперінфляції в країні, у національній валюті якої подається звітність.



Перерахунок фінансових звітів

Фінансові звіти суб'єкта господарювання, що звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, незалежно від підходу - за історичною чи поточною собівартістю - мають бути виражені в одиниці виміру, що діє на дату Звіту про фінансовий стан. Відповідні дані для попереднього періоду, а також будь-яка інформація, що стосується попередніх періодів, також має бути викладена в одиниці виміру, яка діє на дату Звіту про фінансовий стан. Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції слід включати до прибутку або збитку і розкривати окремо.

▪ Фінансові звіти за історичною собівартістю

Звіт про фінансовий стан

Суми в Звіті про фінансовий стан, які ще не виражені в одиниці виміру, що діє на дату Звіту про фінансовий стан, перераховуються із застосуванням загального індексу цін. Монетарні статті не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру на дату Звіту про фінансовий стан. Активи і зобов'язання, що індексуються відповідно до змін цін (наприклад, індексовані облігації або позики) коригуються згідно з цим індексом з метою визначення суми, не сплаченої на дату Звіту про фінансовий стан. Ці статті відображаються за цією скоригованою сумою в перерахованому Звіті про фінансовий стан.

Усі інші активи і зобов'язання є немонетарними. Деякі немонетарні статті відображаються за сумами, що діють на дату Звіту про фінансовий стан, такими як чиста вартість реалізації та ринкова вартість. Тому вони не перераховуються. Усі інші немонетарні активи і зобов'язання перераховуються.

Звіт про прибутки та збитки

Необхідно, щоб усі статті у Звіті про прибутки та збитки були виражені в одиниці виміру, яка діє на дату Звіту про фінансовий стан. Тому всі суми треба перерахувати з використанням загального індексу цін, починаючи з дат, коли статті доходів або витрат були первісно відображені у фінансових звітах.

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції

Прибуток або збиток від чистої монетарної позиції включаються до чистого прибутку. Коригування цих активів і зобов'язань, індексованих відповідно до зміни цін, згортається з прибутком або збитком від чистих монетарних позицій. Інші статті звіту про прибутки та збитки (такі як дохід від відсотків та витрати на відсотки, курсові різниці, пов'язані з інвестуванням або запозиченням коштів) також стосуються чистої монетарної позиції.

▪ **Фінансові звіти за поточною собівартістю**

Звіт про фінансовий стан

Статті, виражені за поточною собівартістю, не перераховуються, оскільки вони вже виражені в одиниці виміру, яка діє на дату Звіту про фінансовий стан. Інші статті в Звіті про фінансовий стан перераховуються.

Звіт про прибутки та збитки

До перерахування Звіт про прибутки та збитки, складений за поточною собівартістю, як правило, охоплює витрати, які є поточними на час, коли відбулися операції або події, що лежать у їхній основі. Собівартість реалізованої продукції та амортизація відображаються за поточною собівартістю на час використання; витрати на продаж та інші витрати відображаються в їхніх грошових сумах, коли вони здійснюються. Таким чином, усі суми треба перерахувати в ту одиницю виміру, яка діє на дату Звіту про фінансовий стан, із застосуванням загального індексу цін.

Податки

Перерахування фінансових звітів відповідно до цього Стандарту може призвести до різниць між балансовою вартістю окремих активів та зобов'язань, відображеною в Звіті про фінансовий стан, та їхніми податковими базами. Ці різниці відображаються в обліку відповідно до МСБО 12 «Податки на прибуток».

Звіт про рух грошових коштів

Усі статті Звіту про рух грошових коштів повинні бути виражені в одиниці виміру, яка діє на дату Звіту про фінансовий стан.

Відповідні дані

Відповідні дані для попереднього звітного періоду, незалежно від того, чи базувалися вони на підході за історичною собівартістю, чи за поточною собівартістю, перераховуються із застосуванням загального індексу цін так, щоб порівняльні фінансові звіти були подані в одиниці виміру, яка діє на кінець звітного періоду.

Консолідовані фінансові звіти

Материнське підприємство, яке звітує у валюті країни з гіперінфляційною економікою, може мати дочірні підприємства, які також складають звіти у валюті країни з гіперінфляційною економікою. Фінансові звіти будь-якого такого дочірнього підприємства необхідно перерахувати із застосуванням загального індексу цін країни, у валюті якої воно складає звіти, до включення в консолідовані фінансові звіти, які випускає материнське підприємство. Якщо таке дочірнє підприємство є зарубіжним, то його перераховані фінансові звіти переводяться за курсом при закритті.

Якщо консолідується фінансові звіти з різними звітними датами, то всі статті (як монетарні, так і немонетарні) необхідно перерахувати в одиницю виміру, яка діє на дату консолідованих фінансових звітів.



Вибір та використання загального індексу цін

Перерахунок фінансових звітів згідно з цим Стандартом вимагає використання загального індексу цін, який відображає зміни загальної купівельної спроможності. Вважається за краще, щоб усі суб'єкти господарювання, що складають звіти у валюті однієї країни, використовували той самий індекс.



Постгіперінфляційна економіка

Коли економіка країни перестає бути гіперінфляційною і суб'єкт господарювання припиняє складати та подавати фінансові звіти відповідно до цього Стандарту, йому слід розглядати суми, виражені в одиниці виміру, яка діяла наприкінці попереднього звітного періоду, як основу балансової вартості в подальших фінансових звітах.



Розкриття інформації

Слід розкривати таку інформацію:

а) факт, що фінансові звіти і відповідні дані для попередніх періодів були перераховані згідно зі зміною загальної купівельної спроможності функціональної валюти і, як наслідок цього, виражені в одиниці виміру, яка діє на дату балансу;

б) чи базуються фінансові звіти на історичній чи на поточній собівартості;

в) ідентичність та рівень індексу цін на дату балансу і зміни індексу протягом поточного та попереднього звітних періодів.

МСБО 31

Частки в спільних підприємствах

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати до обліку часток у спільних підприємствах і до звітності про активи, зобов'язання, дохід та витрати спільного підприємства у фінансових звітах контролюючих учасників та інвесторів незалежно від структури або форми здійснення основної діяльності спільного підприємства. Однак цей Стандарт не застосовується до часток контролюючого учасника в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, які утримуються:

а) організаціями венчурного капіталу;

б) взаємними фондами, трастами та подібними суб'єктами господарювання, у тому числі страховими фондами пов'язаними з інвестиціями, які після первісного визнання визначаються за справедливою вартістю через прибутки чи збитки або ж класифікуються як такі, що утримуються для продажу і обліковуються згідно з МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Оцінювати такі інвестиції слід за справедливою вартістю відповідно, а зміни в справедливій вартості визнавати як прибуток чи збиток у тому періоді, у якому відбулися зміни.



Визначення

Інвестор у спільне підприємство - це сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за таким спільним підприємством.

Контроль - це повноваження управляти фінансовою та операційними політиками господарської діяльності з метою одержання вигід від них.

Контролюючий учасник - це сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

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.

Суттєвий вплив - це повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль і не спільний контроль таких політик.

Окремі фінансові звіти - це звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільно контролюваного суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів та чистих активів об'єктів інвестування.

Пропорційна консолідація - це метод обліку і звітності, 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 фінансових звітах контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансових звітах контролюючого учасника.

Спільне підприємство - це контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

Спільний контроль - це погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).



Форми спільних підприємств

Форми і структури спільних підприємств можуть бути різними. У Стандарті визначаються три поширені типи: спільно контролювані операції, спільно контролювані активи і спільно контролювані суб'єкти господарювання, які, як правило, називаються спільним підприємством і відповідають такому визначенню.

Усім спільним підприємствам властиві такі характеристики:

- а) два або більше контролюючих учасників, зв'язаних контрактною угодою;
- б) спільний контроль, установлений контрактною угодою.

Спільний контроль, як правило, неможливий, якщо суб'єкт інвестування перебуває в стані правової реорганізації чи проходить процедуру банкрутства, або ж функціонує в умовах жорстких довгострокових обмежень, які суттєво погіршують його здатність переводити кошти контролюючому учасникові.

Контрактна угода потрібна для того, щоб відрізнити частки участі в капіталі, пов'язані зі спільним контролем, від інвестицій в асоційовані підприємства, у яких інвестор має суттєвий вплив (МСБО 28). Згідно з цим Стандартом, діяльність, щодо якої немає контрактної угоди, яка встановлює спільний контроль, не вважається спільним підприємством.



Спільно контрольовані операції

Прикладом спільно контрольованої операції є та, коли два (або більше) контролюючі учасники об'єднують свої дії, ресурси й досвід з метою спільного виготовлення, випуску на ринок та збуту конкретної продукції (наприклад, літака). Різні складові частини виробничого процесу відображаються в обліку кожним контролюючим учасником. Кожен контролюючий учасник несе свої власні витрати й одержує свою частку доходу від продажу літака, причому така частка визначається контрактною угодою.

Щодо часток у спільно контрольованих операціях, то контролюючому учасникові слід визнавати у своїх фінансових звітах:

- а) активи, які він контролює, і зобов'язання, які він приймає;
- б) витрати, які він несе, та його частку в доході, який він отримує від реалізації товарів або послуг спільним підприємством.



Спільно контрольовані активи

На деяких спільних підприємствах існує спільний контроль і часто контролюючі учасники спільно володіють одним або кількома активами, внесеними (або придбаними) ними для цілей спільного підприємства і використаними в ході його діяльності. Активи використовуються для отримання вигід контролюючими учасниками. Кожен контролюючий учасник може отримувати частку результатів від використання активів, і кожен несе узгоджену частку понесених витрат.

Ці спільні підприємства не пов'язані зі створенням корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання чи фінансової структури, яка є відокремленою від самих контролюючих учасників. Кожен контролюючий учасник контролює свою частку майбутніх економічних вигід через свою частку в спільно контрольованому активі.

Щодо своєї частки в спільно контрольованих активах, контролюючому учасникові слід визнавати у своїх фінансових звітах таке:

- а) свою частку спільно контрольованих активів, класифікованих згідно з характером цих активів;
- б) будь-які понесені ним зобов'язання;
- в) свою частку будь-яких зобов'язань щодо спільного підприємства, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;
- г) будь-який дохід від продажу або використання своєї частки продукції спільного підприємства разом зі своєю часткою в будь-яких витратах, понесених спільним підприємством;
- д) будь-які витрати, понесені ним щодо його частки в спільному підприємстві.

Спільно контрольовані суб'єкти господарювання

Спільно контрольований суб'єкт господарювання - це спільне підприємство, яке передбачає створення корпорації, товариства або іншого суб'єкта господарювання, у якому кожен контролюючий учасник має частку. Такий суб'єкт господарювання здійснює діяльність так само, як і інші суб'єкти господарювання, за винятком того, що контрактна угода між контролюючими учасниками встановлює спільний контроль за економічною діяльністю цього суб'єкта господарювання.

Спільно контрольований суб'єкт господарювання контролює активи спільного підприємства, бере зобов'язання, несе витрати й отримує дохід.



Фінансові звіти контролюючого учасника

▪ Пропорційна консолідація

Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання, застосовуючи метод пропорційної консолідації або ж альтернативний метод. Для пропорційної консолідації слід застосовувати один з двох наведених нижче форматів звітності.

Контролюючому учасникові слід припинити застосування пропорційної консолідації, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання.

▪ Метод участі в капіталі

Для визнання своєї частки в спільно контрольованому суб'єкті господарювання контролюючий учасник може застосовувати метод участі в капіталі як альтернативу пропорційній консолідації.

Контролюючому учасникові слід припинити застосовувати метод участі в капіталі, починаючи з дати, коли він припиняє здійснювати спільний контроль за спільно контрольованим суб'єктом господарювання або мати суттєвий вплив у ньому.



Операції між контролюючим учасником та спільним підприємством

Якщо контролюючий учасник вкладає активи в спільне підприємство або продає їх спільному підприємству, треба, щоб визнання будь-якої частини прибутку або збитку від операції відображало сутність операції.

Контролюючому учасникові слід визнавати всю суму будь-яких збитків, коли внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів. Контролюючому учасникові слід визнавати всю суму будь-яких збитків, коли внесок або продаж свідчить про зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.

Якщо контролюючий учасник придбуває активи в спільного підприємства, йому не слід визнавати свою частку в прибутках спільного підприємства від операції, доки він не перепродасть активи незалежній стороні.

Контролюючому учасникові слід визнавати свою частку в збитках, які є наслідком подібних операцій, так само, як і прибуток, за винятком того, що збитки слід визнавати негайно, коли вони відображають зменшення чистої вартості реалізації поточних активів або зменшення корисності активів.



Розкриття інформації

Контролюючому учасникові окремо від суми інших непередбачених зобов'язань слід розкривати сукупну суму таких непередбачених зобов'язань (крім випадків, коли ймовірність збитків є віддаленою):

а) будь-які непередбачені зобов'язання, понесені певним контролюючим учасником у зв'язку з його частками участі в спільних підприємствах, та його частку в кожному з непередбачених зобов'язань, понесених спільно з іншими контролюючими учасниками;

б) свою частку непередбачених зобов'язань тих спільних підприємств, щодо яких учасник несе умовні зобов'язання;

в) ті непередбачені зобов'язання, які виникають тому, що контролюючий учасник несе умовні зобов'язання щодо зобов'язань інших контролюючих учасників спільного підприємства.

Контролюючому учасникові окремо від інших зобов'язань слід розкривати сукупну суму таких зобов'язань щодо часток у спільних підприємствах:

а) будь-які зобов'язання капітального характеру щодо своїх часток у спільних підприємствах та своєї частки в зобов'язаннях капітального характеру, які він несе спільно з іншими контролюючими учасниками;

б) свою частку в зобов'язаннях капітального характеру самих спільних підприємств.

Контролюючому учасникові слід розкривати перелік та надавати опис часток у важливих спільних підприємствах, а також пропорційну частину частки власності, яка утримується в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, інформацію про метод, який він застосовує для визнання своїх часток у спільно контрольованих суб'єктах господарювання.

Контролюючому учасникові, який визначає свої частки в спільно контрольованих суб'єктах господарювання, застосовуючи постатейний формат звітності для пропорційної консолідації або метод участі в капіталі, слід розкривати інформацію про сукупні суми кожного з поточних активів, довгострокових активів, поточних зобов'язань, довгострокових зобов'язань, доходів та витрат, які пов'язані з його частками в спільних підприємствах.

МСБО 32

Фінансові інструменти: подання

Мета Стандарту - встановити принципи подання фінансових інструментів як зобов'язань або власного капіталу і згортання фінансових активів і фінансових зобов'язань. Він застосовується до класифікації фінансових інструментів (з точки зору емітента) на фінансові активи, фінансові зобов'язання та інструменти власного капіталу; до класифікації пов'язаних з ними відсотків, дивідендів, збитків та прибутків, а також обставин, за яких слід згортати фінансові активи та фінансові зобов'язання.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати всім суб'єктам господарювання до всіх типів фінансових інструментів, окрім:

а) тих часток у дочірніх, асоційованих та спільних підприємствах, які обліковуються згідно з МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31. Проте в деяких випадках ці МСБО дозволяють суб'єктові господарювання обліковувати частку в дочірньому, асоційованому та спільному підприємстві, застосовуючи МСБО 39. Суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до всіх похідних інструментів на частки в дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах;

б) прав та зобов'язань працедавців згідно з програмами виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам»;

в) контрактів на непередбачену компенсацію при об'єднанні бізнесу. Це звільнення від вимог застосовується лише до покупця;

г) страхових контрактів, як визначено в МСФЗ 4 «Страхові контракти»;

д) фінансових інструментів, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4, оскільки вони містять умову дискреційної участі;

е) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань за операціями, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», за винятком контрактів у межах сфери застосування цього Стандарту.

Цей Стандарт слід застосовувати до тих контрактів на придбання чи продаж нефінансової статті, погашення яких можна здійснювати на нетто-основі грошовими коштами чи іншим фінансовим інструментом або шляхом обміну фінансових інструментів, ніби ці контракти є фінансовими інструментами, за винятком контрактів, які були укладені та залишаються утримуваними з метою отримання чи надання нефінансової статті згідно з вимогами суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу чи використання.

Визначення

Інструмент власного капіталу - це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

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

Фінансовий актив - це будь-який актив, що є:

а) грошовими коштами;
б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання;
в) контрактним правом: отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання або обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими або

г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є: непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, або похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансове зобов'язання - це будь-яке зобов'язання, що є:

а) контрактним зобов'язанням: надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання, або обмінюватися фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання, або

б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є: непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, або

в) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися іншим чином, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансовий інструмент - це будь-який контракт, який приводить до фінансового активу одного суб'єкта господарювання і фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу іншого суб'єкта господарювання.



Подання

▪ **Зобов'язання та власний капітал**

Емітентові фінансового інструмента слід класифікувати інструмент чи його складові частини як фінансове зобов'язання, фінансовий актив або інструмент власного капіталу відповідно до сутності контрактної угоди при первісному визнанні та відповідно до визначення фінансового зобов'язання, фінансового активу та інструмента власного капіталу.

▪ **Відсутність контрактного зобов'язання надавати грошові кошти або інший фінансовий актив**

Якщо суб'єкт господарювання не має безумовного права уникнути надання грошових коштів чи іншого фінансового активу для погашення контрактного зобов'язання, то таке зобов'язання відповідає визначенню фінансового зобов'язання. Хоча суб'єкт господарювання не має чітко встановленого контрактного зобов'язання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив, вартість альтернативи погашення акціями є такою, що суб'єкт господарювання розраховуватиметься грошовими коштами. У будь-якому випадку утримувачеві, по суті, гарантовано отримання суми, яка принаймні дорівнює опціону на погашення грошовими коштами.

▪ **Погашення власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання**

Контракт, який погашатиметься суб'єктом господарювання шляхом надання чи отримання фіксованої кількості своїх власних інструментів капіталу в обмін на змінну суму грошових коштів чи інший фінансовий актив, є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням.

▪ **Забезпечення непередбаченого погашення**

Фінансовий інструмент може вимагати від суб'єкта господарювання надати грошові кошти чи інший фінансовий актив або погасити його іншими чином так, що він стане фінансовим зобов'язанням залежно від того, відбудуться чи не відбудуться невизначені майбутні події (або від результату невизначених обставин), що перебувають поза контролем як емітента, так і утримувача такого інструмента, наприклад, зміна індексу фондового ринку, індексу споживчих цін, ставки відсотка чи вимог з оподаткування, або майбутніх доходів емітента, чистого доходу чи відношення запозичень до власного капіталу.

▪ **Опціони на погашення**

Якщо похідний фінансовий інструмент надає одній стороні вибір щодо того, як його погашати (наприклад, емітент або утримувач може обирати погашення грошовими коштами на нетто-основі або обміном акцій на грошові кошти), тоді він є фінансовим активом або фінансовим зобов'язанням, якщо всі інші альтернативи погашення не приведуть до того, що він стане інструментом власного капіталу.



Складні фінансові інструменти

Емітентові непохідного фінансового інструмента слід оцінювати строки фінансового інструмента, щоб визначити, чи містить він компонент зобов'язання і компонент капіталу. Такі компоненти слід класифікувати окремо як фінансові зобов'язання, фінансові активи або інструменти власного капіталу.



Власні викуплені акції

Якщо суб'єкт господарювання повторно купує свої власні інструменти капіталу, ці інструменти («власні викуплені акції») слід вираховувати з власного капіталу. Такі власні викуплені акції можуть придбуватися та утримуватися суб'єктом господарювання або іншими членами консолідованої групи. Компенсація, сплачена чи отримана, визнаватиметься прямо у власному капіталі.



Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки

Відсотки, дивіденди, збитки та прибутки, пов'язані з фінансовим інструментом або компонентом, який є фінансовим зобов'язанням, слід визнавати як дохід або витрати в прибутку чи збитку. Суб'єктові господарювання слід дебетувати виплати утримувачам інструмента власного капіталу прямо на власний капітал, за вирахуванням будь-якої пов'язаної з ним податкової пільги. Витрати на операції з власним капіталом слід обліковувати як вирахування з власного капіталу, мінус будь-яка пов'язана з ним податкова пільга.



Згортання фінансового активу та фінансового зобов'язання

Фінансовий актив та фінансове зобов'язання слід згортати і чисту суму подавати в Звіті про фінансовий стан, якщо і тільки якщо суб'єкт господарювання:

- а) має юридично забезпечене право на згортання визнаних сум;
- б) має намір погасити зобов'язання на нетто-основі або продати актив й одночасно погасити зобов'язання.

Обліковуючи передачу фінансового активу, який не відповідає вимогам щодо припинення визнання, суб'єктові господарювання не слід згортати переданий актив та пов'язане з ним зобов'язання. Згортання визнаного фінансового активу та визнаного фінансового зобов'язання і подання чистої суми відрізняються від припинення визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання. Право згортання - це визначене контрактом або іншим чином юридичне право дебітора погашати чи інакше вилучати всю суму (або частину суми) до сплати кредиторів шляхом зарахування цієї суми в суму до сплати від кредитора.

МСБО 33

Прибуток на акцію

Метою цього Стандарту є опис принципів для визначення та подання прибутку на акцію, що покращить зіставність показників діяльності різних суб'єктів господарювання у тому самому періоді, а також того самого суб'єкта господарювання в різних облікових періодах.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати суб'єктам господарювання, звичайні або потенційні звичайні акції яких відкрито продаються та купуються, а також суб'єктам господарювання, які перебувають у процесі випуску звичайних акцій або потенційних звичайних акцій на відкриті ринки цінних паперів.

Суб'єкт господарювання, який розкриває інформацію про прибуток на акцію, повинен обчислювати такий прибуток і подавати інформацію про нього відповідно до вимог цього Стандарту.

Якщо суб'єкт господарювання подає як консолідовані, так і окремі фінансові звіти, то згідно з вимогами цього Стандарту розкриття інформації слід подавати тільки на основі консолідованої інформації. Суб'єктам господарювання, які вирішують розкривати інформацію про прибуток на акцію на основі своїх окремих фінансових звітів, належить подавати таку інформацію про прибуток на акцію тільки в основній частині свого окремого звіту про прибутки та збитки. Суб'єкт господарювання не повинен подавати таку інформацію про прибуток на акцію у консолідованих фінансових звітах.



Визначення

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 здійснюються або що звичайні акції випущені після виконання певних умов.

Звичайна акція - це інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж усі інші класи інструментів власного капіталу.

Звичайні акції, що випускаються залежно від непередбачених подій - це звичайні акції, що випускаються за невеликі грошові кошти або без них чи іншої компенсації після виконання умов, визначених в угоді про акції залежно від непередбачених подій.

Непередбачена угода про акції - це угода про випуск акцій, яка залежить від виконання конкретних умов.

Опціони, варанти та їх еквіваленти - це фінансові інструменти, які надають їх утримувачеві права на придбання звичайних акцій.

Опціони «пут» - це контракти, які надають утримувачеві право продати звичайні акції за визначеною ціною протягом певного періоду.

Потенційна звичайна акція - це фінансовий інструмент або інший контракт, який може надати право його утримувачеві на звичайні акції.

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.



Оцінка

▪ Базисний прибуток на акцію

Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму базисного прибутку на акцію за прибутком або збитком періоду, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.

Базисний прибуток на акцію повинен обчислюватися за допомогою ділення чистого прибутку або збитку за період, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства (чисельник), на середньозважену кількість звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом періоду (знаменник).

▪ Прибуток

Для обчислення базисного прибутку на акцію, суми, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і стосуються:

а) прибутку чи збитку від діяльності, що триває, яка відноситься до материнського підприємства;

б) прибутку чи збитку який відноситься до материнського підприємства, будуть сумами, зазначеними в а) і б), скоригованими на суму дивідендів за привілейованими акціями після оподаткування, на різницю, що виникає при погашенні привілейованих акцій та на інший подібний результат за привілейованими акціями, класифікованими як власний капітал.

▪ Акції

З метою обчислення базисного прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій, які перебувають в обігу протягом певного періоду. Як правило, акції включаються до середньозваженої кількості акцій, починаючи з дати, коли їх відшкодування стає дебіторською заборгованістю.

Розбавлений прибуток на акцію

Суб'єкт господарювання повинен обчислювати суму розбавленого прибутку на акцію за прибутком або збитком, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства і, в разі їх подання, за прибутком або збитком від діяльності, що триває, які відносяться до цих утримувачів звичайних акцій.

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток або збиток, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, та середньозважену кількість акцій в обігу з урахуванням впливу всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій.

▪ Прибуток

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен коригувати прибуток чи збиток, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства, на вплив після оподаткування:

а) будь-яких дивідендів чи інших статей, пов'язаних з розбавляючими потенційними звичайними акціями, що були вираховані при визначенні прибутку або збитку, які відносяться до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства;

б) будь-яких визнаних у певному періоді відсотків на розбавляючі потенційні звичайні акції;

в) будь-яких інших змін у доході або витратах, які були б результатом конвертації розбавляючих потенційних звичайних акцій.

▪ Акції

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію кількість звичайних акцій повинна бути середньозваженою кількістю звичайних акцій, плюс середньозважена кількість звичайних акцій, які були б випущені після конвертування всіх розбавляючих потенційних звичайних акцій у звичайні акції. Слід вважати, що розбавляючі потенційні звичайні акції були конвертовані у звичайні акції на початок періоду або (якщо пізніше) на дату випуску потенційних звичайних акцій.

▪ Розбавляючі потенційні звичайні акції

Потенційні звичайні акції слід вважати розбавляючими тоді і лише тоді, коли їх конвертація у звичайні акції зменшить прибуток на акцію або збільшить збиток на акцію від подальшої діяльності.

▪ Опціони, варанти та їх еквіваленти

З метою обчислення розбавленого прибутку на акцію суб'єкт господарювання повинен припустити виконання розбавляючих опціонів та варантів цього суб'єкта господарювання. Припущену суму надходжень від цих інструментів слід розглядати як таку, що була отримана від випуску звичайних акцій за середньою ринковою вартістю звичайних акцій у цьому періоді. Різницю між кількістю випущених звичайних акцій та кількістю звичайних акцій, які були б випущені за середньою ринковою вартістю протягом періоду, слід розглядати як випуск звичайних акцій без відшкодування.

Якщо суб'єкт господарювання уклав контракт, оплата за яким може бути здійснена звичайними акціями або грошовими коштами за вибором цього суб'єкта господарювання, останній повинен виходити з припущення, що оплата за цим контрактом буде здійснена звичайними акціями, а потенційні звичайні акції, які з'являться в результаті такого розрахунку, будуть включені (в разі розбавляючого впливу) до розбавленого прибутку на акцію.



Ретроспективне коригування

Якщо кількість звичайних чи потенційних акцій в обігу збільшується в результаті капіталізації бонусної емісії чи дроблення акцій або ж зменшується в результаті зворотного дроблення акцій, то обчислення базисного і розбавленого прибутку на акцію для всіх відображених періодів підлягає ретроспективному коригуванню. Якщо ці зміни відбуваються після дати Звіту про фінансовий стан, але до затвердження фінансових звітів до випуску, обчислення прибутку на акцію для цих і для будь-яких поданих фінансових звітів за попередні періоди має базуватися на новій кількості акцій. Слід розкривати той факт, що це обчислення прибутку на акцію відображає зміну в кількості акцій. Крім того, базисний і розбавлений прибуток на акцію для всіх відображених періодів підлягає коригуванню для врахування впливу помилок та коригувань, які є результатом змін в облікових політиках і відображені в обліку ретроспективно.

▪ Подання

Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію безпосередньо у Звіті про прибутки та збитки за прибутком чи збитком від безперервної діяльності, який відноситься до утримувачів звичайних акцій материнського підприємства у певному періоді для кожного класу звичайних акцій, що надають різні права на частку в прибутку певного періоду. Суб'єктові господарювання слід розкривати суми базисного та розбавленого прибутку на акції з однаковим рівнем деталізації за всі відображені періоди.

Суб'єктові господарювання, який відображає у Звіті припинення діяльності, слід подавати базисні і розбавлені суми, що припадають на акцію в результаті припинення діяльності, в основній частині Звіту про прибутки та збитки або в Примітках до фінансових звітів.

Суб'єктові господарювання слід подавати базисний та розбавлений прибуток на акцію, навіть якщо розкриті суми є негативними (тобто є збиток на акцію).



Розкриття інформації

Суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) суми, використані як чисельники при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих сум з сумами чистого прибутку або збитку певного періоду. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;

б) середньозважену кількість звичайних акцій, використану як знаменник при обчисленні базисного та розбавленого прибутку на акцію, а також узгодження цих знаменників один з одним. Зазначене узгодження має окремо включати вплив кожного класу інструментів, що впливає на прибуток на акцію;

в) інструменти (в тому числі акції, випуск яких залежить від наявності певних подій), які потенційно можуть розбавити базисний прибуток на акцію в майбутньому, але не були включені в обчислення розбавленого прибутку на акцію через їх антирозбавляючий вплив у відображеному періоді (періодах);

г) опис операцій зі звичайними акціями або з потенційними звичайними акціями, за винятком тих операцій, які відображаються в обліку і відбуваються після дати Звіту про фінансовий стан та які могли б суттєво змінити кількість звичайних або потенційних звичайних акцій в обігу на кінець періоду, якби ці операції відбулися б до закінчення звітного періоду.

МСБО 34

Проміжна фінансова звітність

Метою Стандарту є визначення мінімального змісту проміжного фінансового звіту та визначення принципів для визнання та оцінки в повних або стислих фінансових звітах за проміжний період. Своєчасна та надійна фінансова звітність підвищує спроможність інвесторів, кредиторів та інших користувачів розуміти здатність підприємства генерувати прибутки та грошові потоки, а також оцінювати його фінансовий стан та ліквідність.



Сфера застосування

Цей Стандарт не визначає, яким суб'єктам господарювання слід публікувати проміжні фінансові звіти, з якою періодичністю чи в який термін після закінчення проміжного періоду. Стандарт застосовується, якщо від суб'єкта господарювання вимагають (або він обирає) публікувати проміжний фінансовий звіт відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Зокрема суб'єкти господарювання, чії акції відкрито продаються та купуються, заохочуються:

- а) подавати проміжні фінансові звіти щонайменше за станом на кінець першої половини їх фінансового року;
- б) робити їхні проміжні фінансові звіти доступними не пізніше 60 днів після закінчення проміжного періоду.



Визначення

Проміжний період - період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

Проміжний фінансовий звіт - фінансовий звіт, що складається або з повного комплекту фінансових звітів (визначеного в МСБО 1 «Подання фінансових звітів»), або з комплекту стислих фінансових звітів (визначених у цьому Стандарті) за проміжний період.



Зміст проміжного фінансового звіту

▪ **Мінімальні компоненти проміжного фінансового звіту**

Проміжний фінансовий звіт має включати як мінімум такі компоненти:

- а) стислий Звіт про фінансовий стан;
- б) стислий Звіт про прибутки та збитки;
- в) стислий Звіт, у якому наведено: всі зміни у власному капіталі або зміни у власному капіталі, за винятком тих, які відбуваються в результаті капітальних операцій з власниками, та виплат власникам;
- г) стислий Звіт про рух грошових коштів;
- д) вибіркові пояснювальні Примітки..

▪ **Форма і зміст проміжних фінансових звітів**

Якщо суб'єкт господарювання публікує повний комплект фінансових звітів у своєму проміжному фінансовому звіті, форма та зміст цих звітів мають відповідати вимогам МСБО 1 до повного комплекту фінансових звітів.

Якщо суб'єкт господарювання публікує комплект стислих фінансових звітів у своєму проміжному фінансовому звіті, ці стислі звіти мають містити як мінімум усі заголовки та проміжні підсумки, включені в останні річні фінансові звіти, а також вибіркові пояснювальні примітки, як того вимагає цей Стандарт. Додаткові статті або примітки слід включати, якщо без них ці стислі проміжні фінансові звіти вводитимуть в оману.

Базисний та розбавлений прибуток на акцію слід подавати в основній частині повного або стислого звіту про прибутки та збитки за проміжний період.

▪ **Вибіркові пояснювальні примітки**

Суб'єктові господарювання слід, як мінімум, включати ту інформацію в Примітки до своїх проміжних фінансових звітів, яка є суттєвою і не розкрита в інших частинах проміжного фінансового звіту. Цю інформацію слід наводити, як правило, у Звітах на основі «за період з початку фінансового року до звітної дати».

▪ **Розкриття інформації щодо відповідності МСФЗ**

Якщо проміжний фінансовий звіт суб'єкта господарювання відповідає цьому Стандартowi, слід розкривати інформацію про цей факт. Проміжний фінансовий звіт не слід характеризувати як такий, що відповідає Стандартам, якщо він не відповідає всім вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності.

▪ **Періоди, за які слід подавати проміжні фінансові звіти**

Проміжна звітність має включати проміжні фінансові звіти (стислі або повні) за такі періоди:

- а) Звіт про фінансовий стан на кінець поточного проміжного періоду та порівняльний Звіт про фінансовий стан за станом на кінець попереднього фінансового року;

б) Звіти про прибутки та збитки за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом з порівняльними Звітами про прибутки та збитки за зіставні проміжні періоди (поточний і за станом від початку року до дати звітності) попереднього фінансового року;

в) Звіт, який демонструє зміни у власному капіталі наростаючим підсумком за поточний фінансовий рік до дати звітності разом із порівняльним звітом за зіставний період за станом від початку року до дати звітності попереднього фінансового року;

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

▪ **Суттєвість**

Вирішуючи, яким чином визнавати, оцінювати, класифікувати чи розкривати статтю з метою проміжної фінансової звітності, суттєвість слід визначати щодо фінансових даних за проміжний період. Оцінюючи суттєвість, треба визнати, що проміжні оцінки можуть базуватися на попередніх оцінках більш значною мірою, ніж оцінки річних фінансових даних.



Розкриття інформації в річних фінансових звітах

Якщо попередня оцінка суми, відображеної у звітності за проміжний період, суттєво змінюється протягом останнього проміжного періоду фінансового року, а окремий фінансовий звіт щодо цього останнього проміжного періоду не оприлюднено, тоді характер і суму такої зміни попередньої оцінки слід розкривати в Примітках до річних фінансових звітів за цей фінансовий рік.



Визнання та оцінка

▪ **Облікові політики, аналогічні річним**

Суб'єктові господарювання слід застосовувати у своїх проміжних фінансових звітах ті самі облікові політики, які він застосовує в річних фінансових звітах, за винятком змін в облікових політиках, які відбулися після дати останніх річних фінансових звітів і які мають відобразитися в подальших річних фінансових звітах. Проте частота звітності суб'єкта господарювання (річна, піврічна, квартальна) не повинна впливати на оцінку річних результатів його діяльності. Щоб досягти цієї мети, оцінки для проміжної звітності слід робити на основі за період з початку року на звітну дату.

- **Доходи, отримані сезонно, циклічно або епізодично**

Доходи, отримані сезонно, циклічно або епізодично протягом фінансового року, не слід передбачати або відстрочувати на проміжну дату, якщо передбачення або відстрочення не буде відповідним на кінець фінансового року суб'єкта господарювання.

- **Витрати, понесені нерівномірно протягом фінансового року**

Витрати, які суб'єкт господарювання несе нерівномірно протягом фінансового року, слід передбачати або відстрочувати для проміжної звітності, якщо і тільки якщо також можна передбачати або відстрочувати цей тип витрат на кінець фінансового року.

- **Застосування принципів визнання та оцінки**

- **Застосування попередніх оцінок**

Процедури оцінки, яких слід дотримуватися в проміжному фінансовому звіті, слід розробити так, щоб забезпечити достовірність отриманої в результаті інформації та відповідне розкриття всієї суттєвої фінансової інформації, необхідної для розуміння фінансового стану або результатів діяльності суб'єкта господарювання. Тимчасом як оцінки і в річних, і в проміжних фінансових звітах часто базуються на обґрунтованих попередніх оцінках, підготовка проміжних фінансових звітів, як правило, вимагає ширшого застосування методів попередньої оцінки порівняно з річними фінансовими звітами.



Перерахунок проміжних періодів, відображених у попередніх звітах

Зміну облікових політик, не пов'язану з переходом на новий Стандарт або тлумачення, слід відображати:

а) шляхом перерахунку фінансових звітів за попередні проміжні періоди поточного фінансового року та за зіставні проміжні періоди за будь-який з попередніх фінансових років, які підлягатимуть перерахунку в річних фінансових звітах згідно з МСБО 8, або

б) в разі недоречності визначення наростаючим підсумком на початку фінансового року впливу застосування нової облікової політики до всіх попередніх періодів шляхом коригування фінансових звітів за попередні проміжні періоди поточного фінансового року і зіставні проміжні періоди попередніх фінансових років, суб'єкт господарювання застосовує нові облікові політики в подальшому, запроваджуючи їх якомога раніше.

МСБО 36

Зменшення корисності активів

Мета Стандарту - визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка є більшою від суми їх очікуваного відшкодування. Актив обліковують за сумою більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу.

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати для обліку зменшення корисності всіх активів за винятком:

- а) запасів;
- б) активів, які виникають від будівельних контрактів;
- в) відстрочених податкових активів;
- г) активів, які виникають від виплат працівникам;
- г) фінансових активів, на які поширюється сфера застосування МСБО 39;
- д) інвестиційної нерухомості, яку оцінюють за справедливою вартістю;
- е) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю, які оцінюються за справедливою вартістю за вирахуванням (визначених згідно з оцінкою) витрат на доставку до місця продажу;
- є) відстрочених аквізиційних витрат 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.

Положення цього Стандарту застосовують до фінансових активів, класифікованих як: а) дочірні підприємства; б) асоційовані підприємства; в) спільні підприємства.

Визначення

Активний ринок - ринок, на якому існують такі умови:

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

Амортизація - систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

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

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.

Витрати на вибуття - припустимі витрати, які можна прямо віднести до вибуття активу, за винятком фінансових витрат і витрат на податки на прибуток.

Дата угоди (при об'єднанні бізнесу) - дата досягнення домовленості по суті між сторонами, що об'єднуються, та (в разі зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання) офіційного оголошення про це.

Збиток від зменшення корисності - сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Корпоративні активи - активи (за винятком гудвілу), які сприяють майбутнім грошовим потокам як від досліджуваної одиниці, яка генерує грошові кошти, так і від інших одиниць, які генерують грошові кошти.

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.

Справедлива вартість мінус витрати на продаж - сума, яку можна отримати від продажу активу або одиниці, яка генерує грошові кошти, в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами, мінус витрати на продаж.

Строк корисної експлуатації - це: а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Сума очікуваного відшкодування - більша з двох оцінок активу (або одиниці, яка генерує грошові кошти): справедливої вартості мінус витрати на продаж та його вартості використання.

Сума, що амортизується - собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість (у фінансових звітах), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.



Ідентифікація активу, корисність якого може зменшитися

На кожному звітну дату суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо якась така ознака є, суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.

Незалежно від наявності якихось ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід:

а) щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації або нематеріального активу, ще не придатного для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування;

б) щорічно перевіряти зменшення корисності гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу.

Якщо є ознаки того, що корисність активу може зменшитися, це може свідчити про необхідність перегляду і коригування строку корисної експлуатації, що залишається, методу амортизації або ліквідаційної вартості активу згідно зі Стандартом, який можна застосувати до активу, навіть якщо збиток від зменшення корисності не визнається щодо цього активу.



Оцінка суми очікуваного відшкодування

Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох оцінок: балансова вартість активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та його (її) вартість при використанні.

Суму очікуваного відшкодування визначають для окремого активу, якщо цей актив генерує надходження грошових коштів і ці кошти здебільшого не залежать від інших активів або груп активів. Якщо це так, суму очікуваного відшкодування визначають для одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив, якщо:

а) справедлива вартість активу за вирахуванням витрат на продаж перевищує його балансову вартість, або

б) вартість активу при використанні можна оцінити як близьку до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж і справедливу вартість за вирахуванням витрат на продаж можна визначити.

Оцінка суми очікуваного відшкодування нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого не визначений

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.

Вартість при використанні

В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:

а) оцінку майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;

б) очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;

в) вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;

г) ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;
г) інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:

а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;
б) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

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 проходитиме 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 отримають або сплатять за ліквідацію активу наприкінці строку його корисної експлуатації.

Майбутні грошові потоки слід попередньо оцінювати для активу в його поточному стані.

Попередньою оцінкою чистих грошових потоків, що їх отримають (або сплатять) при ліквідації активу наприкінці строку його корисної експлуатації, має бути сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від ліквідації активу в операції між зацікавленими, обізнаними та незалежними сторонами після вирахування оцінених витрат на вибуття.

▪ **Майбутні грошові потоки в іноземній валюті**

Майбутні грошові потоки попередньо оцінюють у тій валюті, у якій вони генеруватимуться, а потім дисконтуватимуться із застосуванням ставки дисконту, прийнятної для цієї валюти. Суб'єкт господарювання переводить одержану теперішню вартість, застосовуючи курс «спот» на дату обчислення вартості при використанні.

▪ **Ставка дисконту**

Ставка (ставки) дисконту має (мають) бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки:

а) вартості грошей у часі;
б) ризику, характерні для активу, на які не були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

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

Якщо сума, оцінена для збитку від зменшення корисності, більша від балансової вартості активу, з яким вона пов'язана, суб'єктові господарювання слід визнавати зобов'язання, якщо і тільки якщо цього вимагає будь-який інший стандарт.



Одиниці, які генерують грошові кошти, та гудвіл

- **Ідентифікація одиниці, яка генерує грошові кошти і до якої належить актив**

Одиниці, які генерують грошові кошти, слід ідентифікувати послідовно від періоду до періоду для того самого активу або типів активів, доки зміна не буде виправданою.

- **Сума очікуваного відшкодування і балансова вартість одиниці, яка генерує грошові кошти**

Сума очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти, є більшою з двох оцінок: справедливої вартості одиниці, яка генерує грошові кошти, за вирахування витрат на продаж та її вартості при використанні.

Балансову вартість одиниці, яка генерує грошові кошти, слід визначати відповідно до визначення вартості очікуваного відшкодування одиниці, яка генерує грошові кошти.

- **Гудвіл**

Для перевірки зменшення корисності гудвіл, придбаний у результаті об'єднання бізнесу, слід розподіляти (від дати придбання) на кожен одиницю (одиниці), що генерує грошові кошти, або ж на групи одиниць, що генерують грошові кошти покупця, який, за очікуванням, отримає вигоди від синергії в результаті такого об'єднання бізнесу незалежно від того, чи відносяться до цих одиниць чи груп одиниць інші активи або зобов'язання придбаного суб'єкта господарювання. Якщо неможливо завершити первісний розподіл гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, до завершення річного періоду, в якому відбувається це об'єднання бізнесу, то такий первісний розподіл гудвілу слід завершити до кінця першого річного періоду, який починається після дати придбання.

Збиток від зменшення корисності слід визнавати для одиниці, яка генерує грошові кошти (для найменшої групи одиниць, що генерують грошові кошти, на яку був розподілений гудвіл або корпоративний актив), якщо і тільки якщо сума очікуваного відшкодування цієї одиниці (групи одиниць) менша від балансової вартості цієї одиниці (групи одиниць).

Сторнування збитку від зменшення корисності

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 суми його очікуваного відшкодування. Таке збільшення є сторнуванням збитку від зменшення корисності.



Сторнування збитку від зменшення корисності для окремого активу

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. Будь-яке сторнування збитку від зменшення корисності переоціненого активу слід розглядати як дооцінку згідно з цим іншим Стандартом.

Після визнання сторнування збитку від зменшення корисності, амортизаційні відрахування щодо активу слід коригувати в подальших періодах для розподілу переглянутої вартості активу мінус його ліквідаційна вартість (якщо вона є) на систематичній основі протягом решти строку його корисної експлуатації.



Сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти

Сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, слід розподіляти на активи цієї одиниці (за винятком гудвілу) на пропорційній основі відповідно до сум балансової вартості цих активів. Це збільшення балансової вартості активів одиниці слід розглядати як сторнування збитку від зменшення корисності за окремими активами.

Розподіляючи сторнування збитку від зменшення корисності для одиниці, яка генерує грошові кошти, не слід збільшувати балансову вартість активу вище нижчої з двох оцінок:

- а) суми його очікуваного відшкодування (якщо її можна визначити);
- б) балансової вартості (за вирахуванням амортизації), яку б визначили, якби збиток від зменшення корисності не визнали для активу в попередніх періодах.

Суму сторнування збитку від зменшення корисності, яку інакше розподілили б на актив, слід розподіляти на пропорційній основі на інші активи одиниці, за винятком гудвілу.



Сторнування збитку від зменшення корисності для гудвілу

Збиток від зменшення корисності, визнаний для гудвілу, не слід сторнувати в наступному періоді.



Розкриття інформації

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

- а) 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;
- б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статті звіту про прибутки та збитки, у яких сторнуються ці збитки від зменшення корисності;
- в) суму збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду;
- г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних прямо в капіталі протягом періоду.

МСБО 37

Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи

Метою цього Стандарту є забезпечення застосування відповідних критеріїв визнання і методів оцінки забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, а також розкриття інформації у Примітках до фінансових звітів, достатньої для надання користувачам можливості зрозуміти їхній характер, строк і суму.



Сфера застосування

Цей Стандарт має застосовуватися всіма суб'єктами господарювання для обліку забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, за винятком тих:

- а) які є результатом контрактів з виконанням у майбутньому, крім випадків, коли контракт є обтяжливим; і
- б) на які поширюється сфера застосування іншого Стандарту.

Цей Стандарт не застосовують до фінансових інструментів (включаючи гарантії), на які поширюється сфера застосування МСБО 39.

Цей Стандарт застосовують до забезпечень для реструктуризації (включаючи діяльність, що припиняється).



Визначення

Забезпечення – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

Зобов'язання - теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття ресурсів із суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди. **Подія, що обов'язує** - подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи погашенню цієї заборгованості.

Юридичне зобов'язання – зобов'язання, яке виникає внаслідок:

- а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов);
- б) законодавства; або
- в) іншої дії закону.

Конструктивне зобов'язання – зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли:

а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретною поточною заявою; та

б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив в інших сторін обґрунтоване очікування, що він виконає ці зобов'язання.

Умовне зобов'язання це:

а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або

б) теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, 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 - можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.

Обтяжливий контракт - контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

Реструктуризація - програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює:

а) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання; або

б) спосіб здійснення цієї діяльності.



Визнання

▪ Забезпечення

Забезпечення слід визнавати, якщо:

а) суб'єкт господарювання має теперішню заборгованість (юридичну чи конструктивну) внаслідок минулої події;

б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення заборгованості; та

в) можна достовірно оцінити суму заборгованості.

В разі невиконання зазначених умов забезпечення не підлягає визнанню.

Теперішня заборгованість

Інколи не ясно, чи існує теперішня заборгованість. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє теперішню заборгованість, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, ймовірнішим є те, що теперішня заборгованість існує на дату Звіту про фінансовий стан.

Минула подія

Минула подія, яка спричиняє теперішню заборгованість, називається подією, яка створює зобов'язання. Щоб подія була такою, що створює зобов'язання, треба, щоб суб'єкт господарювання не мав реальної альтернативи погашенню заборгованості, створеної подією. Це відбувається лише:

а) якщо погашення заборгованості може бути примусово забезпечене в судовому порядку; або

б) у разі конструктивного зобов'язання, в якому подія (яка може бути дією суб'єкта господарювання) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що суб'єкт господарювання погасить заборгованість.

Імовірне вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди

Щоб зобов'язання відповідало вимогам до визнання, має існувати не лише теперішня заборгованість, а й імовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, для погашення цієї заборгованості.

▪ Умовні зобов'язання

Суб'єкту господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.

▪ Умовні активи

Суб'єкту господарювання не слід визнавати умовний актив.

Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання.



Оцінка

▪ Найкраща оцінка

Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на кінець звітного періоду.

▪ Ризики та невизначеності

Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.

Ризик визначає непостійність результату. Коригування ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання.

- **Теперішня вартість**

У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.

Ставка (або ставки) дисконту мають бути ставкою (ставками) до оподаткування, яка відображає (які відображають) поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, характерних для зобов'язання. Ставка (або ставки) дисконту не має (не мають) відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

- **Майбутні події**

Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення заборгованості, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.

- **Очікуване вибуття активів**

Оцінюючи забезпечення, не слід ураховувати прибутки від очікуваного вибуття активів.



Компенсації

Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуються іншою стороною, компенсацію слід визнавати тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що компенсація буде отримана, якщо суб'єкт господарювання погасить заборгованість. Компенсацію слід розглядати як окремий актив. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення.

У звіті про прибутки та збитки витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.



Зміни в забезпеченнях

Забезпечення слід переглядати на кожну дату Звіту про фінансовий стан та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості, забезпечення слід сторнувати.



Використання забезпечень

Забезпечення слід використовувати лише для тих витрат, для яких забезпечення було первісно визнано.

Лише витрати, пов'язані з первісним забезпеченням, згортаються з ним.

Застосування правил визнання та оцінки

▪ Майбутні операційні збитки

Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.

▪ Обтяжливі контракти

Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення.

▪ Реструктуризація

Нижче наведено приклади подій, які можуть відповідати визначенню реструктуризації:

- а) продаж або припинення певного виду діяльності;
- б) закриття відділень у країні (чи регіоні) або переміщення видів діяльності з однієї країни (чи регіону) до іншої;
- в) зміни в структурі управління, наприклад, ліквідація якоїсь ланки управління; та
- г) основні реорганізації, які мають суттєвий вплив на характер і напрямки діяльності суб'єкта господарювання.

Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тільки тоді, коли суб'єкта господарювання:

а) має докладний офіційний план реструктуризації, в якому визначено щонайменше:

- відповідний вид діяльності або частину виду діяльності;
- головні місця розташування, на які вона вплине;
- місце розташування, функції і приблизну кількість працівників, яким будуть сплачені компенсації за припинення надання ними послуг;
- видатки, які будуть здійснені; та
- час запровадження плану;

б) викликало обґрунтоване очікування в тих, на кого вплине реструктуризація, що воно здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану або оголосивши основні особливості цього плану тим, на кого він вплине.

Забезпечення реструктуризації має включати тільки прямі видатки, які виникають внаслідок реструктуризації; такими видатками є:

- а) обов'язково спричинені реструктуризацією; і
- б) не пов'язані зі здійснюваними видами діяльності суб'єкта

господарювання.

Забезпечення реструктуризації не включає такі витрати, як витрати на:

- а) перепідготовку чи переміщення персоналу, що продовжує працювати;
- б) маркетинг; або
- в) інвестиції в нові системи і мережі збуту.



Розкриття інформації

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

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

Зіставна інформація не вимагається.

Суб'єкту господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:

- а) стислий опис характеру заборгованості і визначення очікуваного часу будь-якого вибуття економічних вигід;
- б) ознаку невизначеності в сумі або визначенні часу такого вибуття. Якщо треба подати відповідну інформацію, суб'єкту господарювання слід розкривати інформацію про основні припущення щодо майбутніх подій; та
- в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнану для цієї очікуваної компенсації.

Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єкту господарювання слід розкривати для кожного класу непередбаченого зобов'язання на дату балансу стислу інформацію про природу непередбаченого зобов'язання і, якщо можна:

- а) оцінку його фінансового впливу;
- б) ознаку невизначеності, пов'язану із сумою або визначенням часу будь-якого вибуття;
- в) можливість будь-якої компенсації.

МСБО 38

Нематеріальні активи

Метою Стандарту є визначення облікового підходу до нематеріальних активів, які конкретно не розглядаються в іншому Стандарті. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати нематеріальний актив, якщо і тільки якщо він відповідає певним критеріям. Стандарт визначає, як оцінювати балансову вартість нематеріальних активів і вимагає розкриття певної інформації про нематеріальні активи.



Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати при обліку нематеріальних активів, за винятком:

- а) нематеріальних активів, які розглядаються в іншому стандарті;
- б) фінансових активів (МСБО 32);
- в) прав на корисні копалини та видатків на розвідку або розробку і видобування корисних копалин, нафти, природного газу і подібних невідновлюваних ресурсів (МСФЗ 6).

Стандарт не застосовують до:

- а) нематеріальних активів, утримуваних суб'єктом господарювання для продажу в ході звичайної діяльності (МСБО 2, МСБО 11);
- б) відстрочених податкових активів (МСБО 12);
- в) оренди (МСБО 17);
- г) активів, які виникають від виплат працівникам (МСБО 19);
- г) фінансових активів, як це визначено в МСБО 39;
- д) гудвілу, який виникає при об'єднанні бізнесу (МСФЗ 3);
- е) відстрочених витрат на придбання та нематеріальних активів, що виникають у результаті контрактних прав страховика за контрактами страхування, на які поширюється сфера застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти» (МСФЗ 4).
- є) необоротні матеріальні активи, класифіковані як такі, що утримуються для продажу (або включені до групи, призначеної для ліквідації, що класифікується як така, що утримується для продажу) (МСФЗ 5).

Стандарт застосовують, серед іншого, до видатків на діяльність з реклами, навчання, введення в експлуатацію, розробок та дослідження.



Визначення

Актив - це ресурс: а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.

Активний ринок - ринок, на якому існують такі умови:

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

Амортизація - систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

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

Вартість, визначена суб'єктом господарювання - 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.

Дата угоди при об'єднанні бізнесу - дата досягнення домовленості по суті між сторонами, що об'єднуються, та (в разі зареєстрованих на біржі суб'єктів господарювання) офіційного оголошення про це.

Дослідження - оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

Збиток від зменшення корисності - сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

Ліквідаційна вартість - попередньо оцінена сума, що її суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та у стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Монетарні активи - утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

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

Розробка - застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

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

Сума, що амортизується - собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість (у фінансових звітах), за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

Собівартість - сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ (наприклад, МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»).

Строк корисної експлуатації - це:

- а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання, або
- б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.



Нематеріальні активи

▪ Можливість ідентифікації

Визначення нематеріального активу потребує його чіткої ідентифікації для розрізнення з гудвілом. Гудвіл, що виникає при об'єднанні бізнесу, яке є придбанням, відображає платіж, здійснений покупцем в очікуванні майбутніх економічних вигід від активів, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо.

Актив відповідає критерію можливості ідентифікації у визначенні нематеріального активу, якщо він:

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

▪ Контроль

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, а також якщо він може обмежити доступ інших до цих вигід. Якщо немає юридичних прав, контроль продемонструвати складніше.

▪ Майбутні економічні вигоди

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



Визнання та оцінка

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.

Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.

Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.



Окреме придбання

Собівартість придбаного окремо нематеріального активу охоплює:

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



Придбання як частина об'єднання бізнесу

- **Оцінка справедливої вартості нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу**

Справедливу вартість нематеріальних активів, придбаних у результаті об'єднання бізнесу, як правило, можна оцінити з достовірністю, достатньою для визнання окремо від гудвілу. Єдиними обставинами, за яких достовірно оцінювання справедливої вартості нематеріального активу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу, може виявитися неможливим, є обставини, за яких нематеріальний актив виникає завдяки юридичним або іншим контрактним правам і є:

- а) таким, що його не можна відокремити, або
- б) може бути відокремленим, але немає історії або свідчення щодо операцій з обміну такими або подібними активами, а оцінка справедливої вартості за таких обставин залежатиме від величини, яку не можна виміряти.

- **Подальші видатки на придбаний незавершений проект з дослідження і розробки**

Витрати на дослідження або розробки, які: а) пов'язані з незавершеним проектом із дослідження або розробки, який був придбаний окремо або в результаті об'єднання бізнесу, і які визнані як нематеріальний актив;

- б) понесені після придбання такого проекту слід відображати в обліку.

Внутрішньо генерований гудвіл

Внутрішньо генерований гудвіл не слід визнавати як актив.

▪ Внутрішньо генеровані нематеріальні активи

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

- а) етап дослідження;
- б) етап розробок.

Внутрішньо генеровані торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні своєю сутністю об'єкти не слід визнавати як нематеріальні активи.

▪ Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу

Собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу складається зі всіх витрат, які можна прямо віднести на створення, виробництво та підготовку активу до використання у спосіб, визначений управлінським персоналом.

До собівартості внутрішньо генерованого нематеріального активу не входять:

- а) видатки на продаж, адміністративні та інші загальні накладні видатки, якщо їх не можна прямо віднести до підготовки активу для використання;
- б) чітко визначені недоліки та початкові операційні збитки, що їх зазнають до того, як актив досягне запланованої ефективності;
- в) видатки на навчання працівників роботі з активом.

Визнання витрат

Видатки на об'єкт нематеріальних активів слід визнавати як витрати на момент їхнього понесення, тільки якщо:

- а) вони не становлять частину собівартості нематеріального активу, який відповідає критеріям визнання, або
- б) цей об'єкт не був придбаний під час об'єднання бізнесу і його не можна визнати як нематеріальний актив. У цьому випадку такі видатки (включені у вартість об'єднання бізнесу) мають складати частину суми, розподіленої на гудвіл на дату придбання.

▪ Минулі витрати, які не слід визнавати як актив

Видатки на нематеріальний актив, що їх первісно визнано як витрати, не слід визнавати як частину собівартості нематеріального активу на пізнішу дату.

Оцінка після визнання

Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання повинен обрати один з таких двох методів - метод собівартості або метод переоцінки. Якщо облік нематеріального активу здійснюється за методом переоцінки, всі інші активи цього класу слід відображати в обліку за таким самим методом, якщо тільки для цих активів немає активного ринку.

▪ **Модель собівартості**

Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

▪ **Модель переоцінки**

Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Для переоцінки справедливу вартість слід визначати посиланням на активний ринок. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, яка була б визначена при використанні справедливої вартості на дату Звіту про фінансовий стан.



Строк корисної експлуатації

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.



Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

▪ **Перегляд оцінки строку корисної експлуатації**

Перегляд оцінки строку корисної експлуатації нематеріального активу, який не підлягає амортизації, слід здійснювати в кожному періоді і визначати, чи продовжують і надалі події та обставини підтримувати оцінку невизначеного строку корисної експлуатації цього активу.



Очікуване відшкодування балансової вартості: збитки від зменшення корисності

Щоб визначити, чи зменшилася корисність нематеріального активу, суб'єкт господарювання застосовує МСБО 36, у якому пояснюється, як суб'єкт господарювання переглядає балансову вартість своїх активів, як визначає суму очікуваного відшкодування активу і як він визнає чи сторнує збиток від зменшення корисності.



Ліквідація та вибуття

Визнання нематеріального активу слід припиняти: а) в разі його вибуття або б) якщо від його використання та наступного вибуття не очікується майбутньої економічної вигоди.

Прибутки або збитки, що виникають від припинення визнання нематеріального активу в результаті його ліквідації чи вибуття, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття та балансовою вартістю активу.



Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання повинен розкривати у фінансових звітах таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):

- а) чи є строк корисної експлуатації визначеним або невизначеним;
- б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;
- в) валову балансову вартість та накопичену амортизацію на початок та на кінець періоду;
- г) статтю (статті) звіту про прибутки та збитки, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;
- г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду.

Якщо нематеріальні активи відображаються в обліку за переоціненими сумами, суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

- а) за класом нематеріальних активів;
- б) суму дооцінки, яка відноситься до нематеріальних активів на початок та на кінець періоду, вказуючи зміни протягом періоду та будь-які обмеження на розподіл залишку акціонерам;
- в) методи і суттєві припущення, застосовані під час оцінювання справедливої вартості активу.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати сукупну суму витрат на дослідження та розробки, визнану як витрати протягом періоду.

МСБО 39

Фінансові інструменти: визнання та оцінка

Метою Стандарту є визначення принципів визнання та оцінювання фінансових активів, фінансових зобов'язань та деяких контрактів на придбання чи продаж нефінансових статей.



Сфера застосування

Цей Стандарт має застосовуватися всіма суб'єктами господарювання до всіх фінансових інструментів, за винятком:

а) тих часток у дочірніх, асоційованих і спільних підприємствах, що їх обліковують за МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31. Проте суб'єктам господарювання слід застосовувати цей Стандарт до часток у дочірньому, асоційованому чи спільному підприємстві, які відповідно до МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31 обліковуються згідно з цим Стандартом;

б) прав та зобов'язань за угодами про оренду, до яких застосовується МСБО.

в) прав та зобов'язань працедавців за програмами пенсійного забезпечення працівників, до яких застосовується МСБО 19;

г) фінансових інструментів, випущених суб'єктом господарювання, які відповідають визначенню інструмента власного капіталу в МСБО 32 (включаючи опціони і варанти);

г) прав та зобов'язань за страховим контрактом, що виникають згідно з , як визначено в МСФЗ 4 «Страхові контракти», крім прав та зобов'язань емітента, що виникають за страховим контрактом, які відповідають визначенню контракту фінансової гарантії, або за контрактом у межах сфери застосування МСФЗ 4, оскільки він містить умову дискреційної участі.

д) контрактів про непередбачене відшкодування при об'єднанні бізнесу. Цей виняток застосовується лише до покупця;

е) контрактів між покупцем та продавцем при об'єднанні бізнесу, на придбання або продаж об'єкта придбання на майбутню дату;

є) зобов'язань за позиками.

Цей Стандарт слід застосовувати до тих контрактів на придбання чи продаж: нефінансової статті, які можна погашати грошовими коштами на нетто-основі чи іншим фінансовим інструментом, або шляхом обміну фінансових інструментів у такий спосіб, ніби контракти є фінансовими інструментами, за винятком контрактів, які були укладені та продовжують утримуватися з метою одержання або прийняття нефінансової статті відповідно до вимог суб'єкта господарювання до очікуваного придбання, продажу або застосування.

Визначення

Терміни, використовувані в Стандарті:

<i>Похідний інструмент</i>	<i>Інвестиції, утримувані до погашення</i>
<i>Витрати на операції</i>	<i>Метод ефективного відсотка</i>
<i>Ефективна ставка відсотка</i>	<i>Припинення визнання</i>
<i>Регулярне придбання або продаж</i>	<i>Справедлива вартість</i>
<i>Ефективність хеджування</i>	<i>Інструмент хеджування</i>
<i>Об'єкт хеджування</i>	<i>Прогнозована операція</i>
<i>Контракт фінансової гарантії</i>	<i>Тверда угода</i>
<i>Позики та дебіторська заборгованість</i>	<i>Фінансові активи, доступні для продажу</i>
<i>Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання</i>	



Вбудовані похідні інструменти

Вбудований похідний інструмент слід відокремлювати від основного контракту та обліковувати як похідний інструмент згідно з цим Стандартом, якщо і тільки якщо:

а) економічні характеристики та ризики вбудованого похідного інструмента не пов'язані тісно з економічними характеристиками та ризиками основного контракту;

б) окремий інструмент із такими самими умовами, як і вбудований похідний інструмент, відповідатиме визначенню похідного інструмента;

в) гібридний (комбінований) інструмент не оцінюють за справедливою вартістю, причому зміни справедливої вартості відображають у прибутку чи збитку (тобто похідний інструмент, вбудований у фінансовий актив або фінансове зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, не відокремлюється).

Якщо вбудований похідний інструмент відокремлюється, то основний контракт слід обліковувати згідно з цим Стандартом (якщо він є фінансовим інструментом) або згідно з іншими відповідними стандартами (якщо він не є фінансовим інструментом).



Визнання та припинення визнання

▪ Первісне визнання

Суб'єктові господарювання слід визнавати фінансовий актив або фінансове зобов'язання у Звіті про фінансовий стан, коли і тільки коли суб'єкт господарювання стає стороною контрактних положень щодо інструмента.

▪ Припинення визнання фінансового активу

Суб'єктові господарювання слід припинити визнання фінансового активу тоді і тільки тоді, коли:

а) строк дії контрактних прав на грошові потоки від фінансового активу закінчується, або

б) він передає фінансовий актив і ця передача кваліфікується для припинення визнання.

▪ Передачі, кваліфіковані для припинення визнання

Якщо суб'єкт господарювання передає фінансовий актив у передачі, яка кваліфікується для припинення визнання в його сукупності та зберігає право обслуговувати фінансовий актив за плату, йому слід визнавати або актив, що обслуговується, або зобов'язання, що обслуговується, для такого контракту на обслуговування.

Якщо очікується, що плата, яка підлягає отриманню, перевищуватиме адекватну компенсацію за обслуговування, то актив, що обслуговується, слід визнавати для права обслуговування за сумою, визначеною на основі розподілу балансової вартості більшого фінансового активу.

Якщо внаслідок передачі, визнання фінансового активу припиняється в його сукупності, але передача приводить до отримання суб'єктом господарювання нового фінансового активу або прийняття нового фінансового зобов'язання чи зобов'язання, що обслуговується, тоді суб'єктові господарювання слід визнавати за справедливою вартістю новий фінансовий актив, фінансове зобов'язання або зобов'язання, що обслуговується.

При припиненні визнання фінансового активу в його сукупності, різниця між:

а) балансовою вартістю, та б) сумою і) отриманої компенсації (включаючи будь-який новий отриманий актив мінус будь-яке нове прийняте зобов'язання) та будь-якого кумулятивного прибутку або збитку, які були визнанні прямо у власному капіталі, слід визнавати у прибутку чи збитку.

Якщо передача не приводить до припинення визнання, оскільки суб'єкт господарювання зберіг в основному всі ризики та винагороди від володіння переданим активом, то суб'єктові господарювання слід продовжувати визнавати переданий актив у його сукупності та слід визнавати фінансове зобов'язання за отриману компенсацію. У подальших періодах суб'єктові господарювання слід визнавати будь-який дохід від переданого активу та будь-які витрати, понесені на фінансове зобов'язання.



Регулярне придбання або продаж фінансового активу

Регулярне придбання або продаж фінансових активів слід визнавати і припинити визнання (якщо доцільно) із застосуванням обліку за датою операції або обліку за датою розрахунку.

Припинення визнання фінансового зобов'язання

Суб'єктові господарювання слід виключати фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) з його Звіту про фінансовий стан тоді і тільки тоді, коли, його погашають, тобто, коли заборгованість, визначену в контракті, погашено, анульовано або строк її дії закінчується.

Обмін борговими інструментами між існуючим позичальником та позикодавцем на суттєво відмінних умовах слід обліковувати як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового фінансового зобов'язання. Подібно до цього, значну зміну умов існуючого фінансового зобов'язання або його частини слід обліковувати як погашення первісного фінансового зобов'язання та визнання нового фінансового зобов'язання.



Оцінка

▪ Первісна оцінка фінансових активів та фінансових зобов'язань

Під час первісного визнання фінансового активу або фінансового зобов'язання суб'єктові господарювання слід оцінювати їх за їхньою справедливою вартістю плюс (у випадку фінансового активу або фінансового зобов'язання не за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку) витрати на операцію, які прямо відносяться до придбання або випуску фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

▪ Подальша оцінка фінансових активів

Після первісного визнання суб'єктові господарювання слід оцінювати фінансові активи (включаючи похідні інструменти, які є активами) за їхньою справедливою вартістю без будь-яких вирахувань щодо витрат на операцію, які він може понести при продажу або іншому вибутті, за винятком таких фінансових активів:

– позики та дебіторська заборгованість, інвестиції, утримувані до погашення, що їх слід оцінювати за амортизованою собівартістю, застосовуючи метод ефективного відсотка;

– інвестиції в інструменти власного капіталу, які не мають ринкової ціни котирування на активному ринку і справедливу вартість яких не можна достовірно оцінити, та похідні інструменти, індексовані стосовно таких інструментів власного капіталу, які не котируються та мають погашатися при прийнятті цих інструментів, що їх слід оцінювати за собівартістю.

▪ Подальша оцінка фінансових зобов'язань

Після первісного визнання суб'єктові господарювання слід оцінювати всі фінансові зобов'язання за амортизованою собівартістю, застосовуючи метод ефективного відсотка, за винятком:

а) фінансових зобов'язань за справедливою вартістю з відображенням

переоцінки як прибутку або збитку. Такі зобов'язання, включаючи похідні інструменти, які є зобов'язаннями, слід оцінювати за справедливою вартістю, за винятком зобов'язань за похідними фінансовими інструментами, які індексуються щодо (та мають погашатися при прийнятті) інструмента власного капіталу, який не котирується на біржі і чия справедлива вартість не можна достовірно оцінити, а отже, слід оцінювати за собівартістю;

б) фінансових зобов'язань, які виникають під час передачі фінансового активу і не кваліфікуються для припинення визнання або обліковуються із застосуванням підходу подальшої участі;

в) контракти фінансової гарантії

г) зобов'язання надати позику за ставкою відсотка, нижче ринкової.

▪ **Перекласифікації**

Суб'єкт господарювання не має перекласифікувати фінансовий інструмент у категорію за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку (або з неї) протягом часу їхнього утримання або випуску. Якщо внаслідок зміни наміру або спроможності більше не є доречною класифікація інвестицій як утримуваних до погашення, їх слід перекласифікувати як доступні для продажу та переоцінити за справедливою вартістю, а різницю між їхньою справедливою та балансовою вартістю слід обліковувати.

▪ **Прибутки та збитки**

Прибуток або збиток, що виникає від зміни справедливої вартості фінансового активу або фінансового зобов'язання, яке не є частиною відносин хеджування, слід визнавати так:

а) прибуток або збиток від фінансового активу або фінансового зобов'язання, класифікованих за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, слід визнавати у прибутку чи збитку;

б) прибуток або збиток від доступного для продажу фінансового активу слід визнавати прямо у власному капіталі з відображенням у звіті про зміни у власному капіталі, за винятком збитків від зменшення корисності і прибутків та збитків від іноземної валюти, доки визнання фінансового активу не буде припинено, коли кумулятивний прибуток або збиток, визнаний раніше у власному капіталі, слід визнавати у прибутку чи збитку. Проте відсотки, обчислені із застосуванням методу ефективного відсотка, визнаються у прибутку чи збитку.



Хеджування

Якщо об'єкт хеджування є нефінансовим активом чи не фінансовим зобов'язанням, його слід визначати об'єктом хеджування:

а) для валютних ризиків або

б) в його сукупності для всіх ризиків унаслідок труднощів відокремлення та оцінювання відповідної частини змін грошових потоків або справедливої вартості, зумовлених конкретними ризиками (за винятком валютних ризиків).

▪ **Облік хеджування**

Три типи відносин хеджування:

а) хеджування справедливої вартості: хеджування доступності змінам справедливої вартості визнаного активу чи зобов'язання або невизнаної твердої угоди (або ідентифікованої частини такого активу, зобов'язання чи твердої угоди), яка відноситься до конкретного ризику і може впливати на прибуток або збиток;

б) хеджування грошових потоків: хеджування доступності грошових потоків несталості, яка і) може відноситися до конкретного ризику, пов'язаного з визнаним активом чи зобов'язанням (наприклад, усі або деякі майбутні платежі відсотка за боргом зі змінною ставкою відсотка) або з високо ймовірною прогнозованою операцією і яка ii) може впливати на прибуток або збиток

в) хеджування чистих інвестицій у закордонну господарську одиницю як визначено у МСБО 21.

▪ **Хеджування справедливої вартості**

Якщо хеджування справедливої вартості протягом періоду відповідає таким умовам: на початку хеджування є офіційне призначення та документація про відносини хеджування, про мету управління ризиком з боку суб'єкта господарювання та стратегію гарантій щодо хеджування; очікується, що хеджування буде високоефективним у досягненні згортання змін справедливої вартості або грошових потоків, які відносяться до хеджування ризику, що не суперечить первісно задокументованій стратегії управління ризиком для цих конкретних відносин хеджування; хеджування оцінюється на безперервній основі та ін., його слід обліковувати так:

а) прибуток або збиток від переоцінки інструмента хеджування справедливої вартості (для похідного інструмента хеджування) або валютного компонента його балансової вартості, оціненої відповідно до МСБО 21 (для непохідного інструмента хеджування), слід визнавати у прибутку чи збитку;

б) прибуток або збиток від об'єкта хеджування, які можна віднести до хеджування ризику, мають коригувати балансову вартість об'єкта хеджування і визнаватися у прибутку чи збитку. Це застосовується, якщо об'єкт хеджування оцінюють в інший спосіб за собівартістю.

МСБО 40

Інвестиційна нерухомість

Мета Стандарту - визначити обліковий підхід до інвестиційної нерухомості та пов'язані з ним вимоги до розкриття інформації.

Сфера застосування

Цей Стандарт застосовується при визнанні й оцінці інвестиційної нерухомості та розкритті інформації про неї.

Цей Стандарт, серед іншого, слід застосовувати для оцінки часток інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендарів, які утримуються за угодою про фінансову оренду, та оцінки інвестиційної нерухомості, відображеної у фінансових звітах орендодавців, яка надана в оренду за угодами про операційну оренду. Цей Стандарт не застосовується до питань, включаючи такі:

- а) класифікація оренди на операційну оренду та фінансову оренду;
- б) визнання доходу від оренди, заробленого від інвестиційної нерухомості;
- в) оцінка у фінансових звітах орендаря нерухомості, яка утримується за угодою про операційну оренду;
- г) оцінка у фінансових звітах орендодавця його чистих інвестицій у фінансову оренду;
- г) облік продажу та операцій зворотного лізингу (продаж майна з його подальшою орендою);
- д) розкриття інформації про фінансову оренду та операційну оренду.

Цей Стандарт не застосовується до:

- а) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю;
- б) прав на корисні копалини та родовища корисних копалин, таких як нафта, природний газ та подібні невідновлювані ресурси.

Визначення

Балансова вартість - сума, за якою актив визнається у Звіті про фінансовий стан.

Інвестиційна нерухомість - нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (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 або продажу в звичайному ході діяльності.

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.

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

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



Визнання

Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді і тільки тоді, коли:

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



Оцінка при визнанні

Інвестиційну нерухомість слід оцінювати первісно за її собівартістю. Витрати на операцію слід включати до первісної оцінки.

Собівартість придбаної інвестиційної нерухомості включає ціну її придбання та будь-які видатки, які безпосередньо віднесені до придбання.

Первісна собівартість частки нерухомості, утримуваної на умовах оренди і класифікованої як інвестиційна нерухомість, визначається згідно з вимогами для фінансової оренди, а саме: такий актив слід визнавати за нижчою з двох оцінок: справедливої вартості нерухомості і теперішньої вартості мінімальних орендних платежів. Еквівалентну суму слід визнавати як зобов'язання.



Оцінка після визнання

▪ Облікова політика

Суб'єкт господарювання може:

- а) обирати модель справедливої вартості або модель на основі собівартості для оцінки всієї інвестиційної нерухомості, яка забезпечує доходні зобов'язання і безпосередньо пов'язана зі справедливою вартістю або ж з доходами від конкретних активів, включаючи цю інвестиційну нерухомість;
- б) обирати модель справедливої вартості або ж модель собівартості для всієї іншої інвестиційної нерухомості, незалежно від вибору, зробленого в а).

▪ **Модель справедливої вартості**

Суб'єктові господарювання, який обирає модель справедливої вартості, після первісного визнання слід оцінювати всю його інвестиційну нерухомість за її справедливою вартістю, за винятком випадків, описаних нижче (п.п. Неможливість достовірно визначити справедливую вартість).

Якщо частка нерухомості, утримувана орендарем за угодою про операційну оренду, класифікується як інвестиційна нерухомість, треба застосовувати модель справедливої вартості. Прибуток або збиток від зміни в справедливій вартості інвестиційної нерухомості слід визнавати в прибутку або збитку за період, у якому він виникає.

Справедлива вартість інвестиційної нерухомості повинна відображати ринкові умови на дату Звіту про фінансовий стан.

▪ **Неможливість достовірно визначити справедливую вартість**

Існує спростовне припущення, що суб'єкт господарювання може достовірно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. Однак у виключних випадках є чітке свідчення, що коли суб'єкт господарювання вперше придбуває інвестиційну нерухомість (або коли існуюча нерухомість уперше стає інвестиційною нерухомістю після завершення будівництва чи поліпшення або зміни використання), то він не зможе точно визначити справедливую вартість інвестиційної нерухомості на постійній основі. У таких випадках суб'єкт господарювання повинен оцінювати таку інвестиційну нерухомість, застосовуючи базовий підхід відповідно до МСБО 16. Слід припускати, що ліквідаційна вартість інвестиційної нерухомості дорівнює нулю. Суб'єкт господарювання має продовжувати застосовувати МСБО 16 до моменту вибуття інвестиційної нерухомості.

Якщо суб'єкт господарювання раніше оцінював інвестиційну нерухомість за справедливою вартістю, він повинен продовжувати оцінювати цю нерухомість за справедливою вартістю до моменту її вибуття (або до того, коли нерухомість не стане нерухомістю, зайнятою власником, або суб'єкт господарювання не починає поліпшувати нерухомість з метою подальшого продажу в звичайному ході діяльності), навіть якщо зіставні ринкові операції стають менш частими або ринкові ціни стають не такими доступними.



Модель собівартості

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. Оцінювати інвестиційну нерухомість, яка відповідає критеріям для класифікації як така, що утримується для продажу (або включена до ліквідаційної групи і класифікована як така, що утримується для продажу), слід відповідно до МСФЗ 5.

Переведення

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 - у 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 або

г) завершенням будівництва або забудови - у разі переведення з нерухомості в процесі будівництва або забудови (застосовується МСБО 16) до інвестиційної нерухомості.

У випадку переведення з інвестиційної нерухомості, облікованої за справедливою вартістю, до нерухомості, зайнятої власником, або до запасів, собівартість нерухомості для подальшого обліку за МСБО 16 або МСБО 2 має бути її справедливою вартістю на дату зміни у використанні.

У випадку переведення нерухомості із запасів до інвестиційної нерухомості, що відображається за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися як чистий прибуток або збиток періоду.

Коли суб'єкт господарювання завершує будівництво або поліпшення інвестиційної нерухомості, збудованої самостійно, що буде обліковуватися за справедливою вартістю, будь-яка різниця між справедливою вартістю цієї нерухомості на цю дату і її попередньою балансовою вартістю повинна визнаватися як чистий прибуток або збиток.



Вибуття

Визнання інвестиційної нерухомості слід припиняти (виключати з балансу) при вибутті або коли інвестиційна нерухомість постійно вилучається з використання і не очікується жодних економічних вигід від її вибуття.

Прибутки або збитки, що виникають через вибуття або ліквідацію інвестиційної нерухомості, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття і балансовою вартістю активу і визнавати їх як дохід або витрати в прибутку або збитках у періоді вибуття чи ліквідації.

Відшкодування, отримане від третіх сторін як компенсація інвестиційної нерухомості, корисність якої зменшилася, яка була втрачена або від якої відмовилися, слід визнавати в прибутку чи збитку, коли відшкодування має бути одержаним.

Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:

- а) модель, яку він застосовує, - справедливої вартості або собівартості;
- б) якщо він застосовує модель справедливої вартості - чи класифікуються й обліковуються (якщо так, то за яких обставин) частки нерухомості, утримувані за угодою про операційну оренду як інвестиційна нерухомість;
- в) якщо класифікацію зробити важко - критерії, якими користується суб'єкт господарювання для розмежування інвестиційної нерухомості і нерухомості, зайнятої власником, та нерухомості, утримуваної для продажу в ході звичайної діяльності;
- г) методи і суттєві припущення, що застосовуються для визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості, включаючи виклад того, чи було підтверджено визначення справедливої вартості ринковими свідченнями, чи ж воно більше базувалося на інших факторах (які суб'єкт господарювання повинен розкрити) через характер нерухомості і брак зіставних ринкових даних;
- г) міру, якою справедлива вартість інвестиційної нерухомості (оцінена або розкрита у фінансових звітах) базується на оцінці, зробленій незалежним оцінювачем, який має відповідну професійну кваліфікацію і недавній досвід оцінки в тій самій місцевості та тієї самої категорії власності. Якщо такого оцінювання не було, цей факт слід розкрити;
- д) суми, визнані у Звіті про прибутки чи збитки, щодо: доходу від оренди інвестиційної нерухомості; прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка генерує дохід від оренди протягом періоду; прямих операційних витрат (включаючи ремонт і обслуговування), що виникають від інвестиційної нерухомості, яка не генерує доходу від оренди протягом періоду; кумулятивних змін у справедливій вартості, визнаних у прибутку чи збитку після продажу інвестиційної нерухомості з пулу активів, для якого застосовується модель собівартості, до пулу активів, які відображаються за моделлю справедливої вартості;
- е) існування і суми обмежень щодо спроможності реалізувати інвестиційну нерухомість або перевести дохід і надходження від продажу;
- е) контрактні зобов'язання купити, збудувати чи забудувати інвестиційну нерухомість або провести ремонт, обслуговування чи поліпшення.

МСБО 41

Сільське господарство

Мета Стандарту - визначити обліковий підхід, а також подання фінансових звітів та розкриття інформації, пов'язаної з сільськогосподарською діяльністю.

Сфера застосування

Цей Стандарт слід застосовувати для обліку таких статей (якщо вони пов'язані з сільськогосподарською діяльністю):

- а) біологічних активів;
- б) сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю;
- в) державних грантів, що підпадають під дію цього МСБО.

Цей Стандарт не застосовується до:

- а) землі, яка має відношення до сільськогосподарської діяльності;
- б) нематеріальних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю.

Цей Стандарт застосовується до сільськогосподарської продукції, зібраної як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, причому лише на час збирання врожаю.

Визначення

Біологічна трансформація - процеси росту, дегенерації, продукування та відтворення, які спричиняють якісні та кількісні зміни біологічних активів.

Біологічний актив - це жива тварина або рослина.

Група біологічних активів - це сукупність подібних живих тварин або рослин.

Сільськогосподарська діяльність - це управління суб'єктом господарювання біологічною трансформацією біологічних активів для продажу, в сільськогосподарську продукцію або в додаткові біологічні активи.

Сільськогосподарська продукція - це зібраний урожай біологічних активів суб'єкта господарювання.

Урожай - це відокремлення продукції від біологічного активу або припинення життєвих процесів біологічного активу.

Активний ринок - це ринок, на якому існують такі умови:

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

Балансова вартість - це сума, за якою актив визнається в Звіті про фінансовий стан.

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



Визнання

▪ **Визнання та оцінка**

Суб'єктові господарювання слід визнавати біологічний актив або сільсько-господарський продукт тоді і лише тоді, коли:

- а) суб'єкт господарювання контролює актив у результаті минулих подій;
- б) існує можливість отримання суб'єктом господарювання майбутніх економічних вигід, пов'язаних з цим активом;
- в) вартість або собівартість активу можна достовірно оцінити.

Біологічний актив слід оцінювати при первісному визнанні і на кожну дату Звіту про фінансовий стан за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу, за винятком випадку, коли справедливую вартість не можна виміряти достовірно.

Сільськогосподарську продукцію, зібрану як урожай біологічних активів суб'єкта господарювання, слід оцінювати за її справедливою вартістю мінус витрати на місці продажу на час збирання врожаю. Результатом такої оцінки є собівартість на дату, коли застосовується МСБО 2 «Запаси» або інший прийнятний Стандарт.

▪ **Прибутки та збитки**

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні біологічного активу за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на продаж або внаслідок зміни справедливої вартості біологічного активу мінус попередньо оцінені витрати на продаж, слід включати в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

Прибуток або збиток, що виникає при первісному визнанні сільсько-господарської продукції за її справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу, слід включати в чистий прибуток або збиток за період, у якому він виникає.

▪ **Неможливість достовірної оцінки справедливої вартості**

За припущенням, справедливую вартість біологічного активу можна достовірно оцінити. Однак це припущення може не справжуватися при первісному визнанні біологічного активу, для якого немає визначених ринком цін або вартостей і для якого визначено, що альтернативні оцінки справедливої вартості очевидно недостовірні. У такому випадку цей біологічний актив слід оцінювати за його собівартістю мінус усі накопичені амортизаційні відрахування та всі накопичені збитки від зменшення корисності.

Щойно справедливу вартість такого біологічного активу можна оцінити, суб'єктові господарювання слід оцінювати його за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу. Щойно непоточний біологічний актив відповідає критеріям класифікації як утримуваний для продажу (або щойно його включено до групи вибуття, класифікованої як утримувана для продажу), то припускається, що справедливу вартість можна достовірно оцінити.



Державні гранти

Безумовний державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу, слід визнавати як дохід тоді і лише тоді, коли кошти державного гранту можна отримати.

Якщо державний грант, пов'язаний з біологічним активом, оціненим за його справедливою вартістю мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу, умовний, зокрема коли державний грант вимагає від суб'єкта господарювання не займатися певним видом сільськогосподарської діяльності, тоді суб'єктові господарювання слід визнавати державний грант як дохід тоді і лише тоді, коли умови надання державного гранту виконані.



Розкриття інформації

Суб'єктові господарювання слід розкривати сукупний прибуток чи збиток, що виникає протягом поточного періоду при первісному визнанні біологічних активів чи сільськогосподарської продукції або внаслідок зміни справедливої вартості мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу біологічних активів.

Суб'єктові господарювання слід описувати кожну групу біологічних активів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати методи та суттєві припущення, що застосовуються при визначенні справедливої вартості кожної групи сільськогосподарської продукції на час збирання врожаю та кожної групи біологічних активів.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати справедливу вартість мінус попередньо оцінені витрати на місці продажу сільськогосподарської продукції (зібраної як урожай протягом періоду), визначену на час збирання врожаю.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про:

а) наявність та балансову вартість біологічних активів, право володіння якими обмежене, а також балансову вартість біологічних активів, переданих у заставу як забезпечення зобов'язання;

б) суму зобов'язань щодо розробки або придбання біологічних активів;

в) стратегії управління фінансовими ризиками, пов'язаними з сільськогосподарською діяльністю.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати таку інформацію, пов'язану з сільськогосподарською діяльністю, на яку поширюється цей Стандарт:

- а) характер та розмір державних грантів, визнаних у фінансових звітах;
- б) невиконані умови та інші непередбачені події, що супроводжують державні гранти;
- в) очікувані значні зменшення розміру державних грантів.

Суб'єкт господарювання повинен описати (якщо це не розкрито в опублікованих фінансових звітах):

- а) характер видів своєї діяльності, у яких задіяно кожен з груп біологічних активів;
- б) нефінансові оцінки або попередні оцінки кількісних фізичних характеристик:
 - кожної з груп біологічних активів суб'єкта господарювання на кінець періоду;
 - обсяг виробництва сільськогосподарської продукції протягом періоду.

МСФЗ 1

Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності

Мета цього МСФЗ - забезпечити, щоб перші фінансові звіти суб'єкта господарювання, складені за МСФЗ, та його проміжні фінансові звіти за частину періоду, охопленого цими фінансовими звітами, містили високоякісну інформацію, яка:

- а) є прозорою для користувачів і порівняльною в усіх відображених періодах;
- б) забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ);
- в) потребує додаткових зусиль, які не перевищують вигоди для користувачів.



Сфера застосування

Суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ:

- а) у своїх перших фінансових звітах, складених за МСФЗ;
- б) у кожному проміжному фінансовому звіті (якщо такий звіт складається), який він подає згідно з МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» за частину періоду, охопленого його першими фінансовими звітами за МСФЗ.

Цей МСФЗ застосовується, коли суб'єкт господарювання вперше приймає МСФЗ. Він не застосовується, коли, наприклад, суб'єкт господарювання:

- а) припиняє подання фінансових звітів згідно з національними вимогами, попередньо подавши їх, а також інший комплект фінансових звітів, які містили чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ;
- б) подав фінансові звіти в попередньому році згідно з національними вимогами і ці фінансові звіти містили чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ;
- в) подав фінансові звіти в попередньому році, які містили чітке та беззастережне висловлювання про відповідність МСФЗ, навіть якщо аудитори базували свій аудиторський висновок на цих фінансових звітах.

Цей МСФЗ не застосовується до змін в облікових політиках, зроблених суб'єктом господарювання, який уже застосовує МСФЗ. Такі зміни є предметом:

- а) вимог щодо змін в облікових політиках, викладених у МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»;
- б) конкретних вимог перехідного періоду в інших МСФЗ.



Визнання та оцінка

▪ **Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду**

Суб'єкт господарювання складає Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду на дату переходу на МСФЗ. Це відправна точка для його обліку за МСФЗ. Суб'єкт господарювання не подає свій Звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду у своїх перших фінансових звітах, складених за МСФЗ.

▪ **Облікові політики**

Суб'єкт господарювання використовує такі самі облікові політики у своєму Звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду та впродовж усіх періодів, відображених у його фінансових звітах за МСФЗ. Якщо цьому МСФЗ не визначено інше, то ці облікові політики відповідають кожному МСФЗ, що є чинним на звітну дату його перших фінансових звітів за МСФЗ.

▪ **Звільнення від вимог інших МСФЗ**

Суб'єкт господарювання може вирішити використовувати одне або більше таких звільнень:

- а) об'єднання бізнесу;
- б) справедлива вартість або переоцінка як доцільна собівартість;
- в) виплати працівникам;
- г) кумулятивні курсові різниці;
- г) комбіновані фінансові інструменти;
- д) активи та зобов'язання дочірніх, асоційованих і спільних підприємств;
- е) визначення попередньо визнаних фінансових інструментів;
- є) операції, платежі за якими здійснюються на основі акцій з використанням інструменту власного капіталу;
- ж) страхові контракти.

▪ **Справедлива вартість або переоцінка як доцільна собівартість**

Суб'єкт господарювання може вирішити оцінити об'єкт основних засобів на дату переходу на МСФЗ за його справедливою вартістю та використати цю справедливу вартість як доцільну собівартість на цю дату.

Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може вирішити використати попередню переоцінку за ЗПБО об'єкта основних засобів на дату переоцінки (або до цієї дати) як доцільну собівартість на дату переоцінки, якщо переоцінка на дату переоцінки була в основному порівнянна:

- а) зі справедливою вартістю або
- б) собівартістю чи амортизованою собівартістю за МСФЗ, скоригованою для відображення, наприклад, змін у загальному або конкретному індексі цін.

▪ **Виплати працівникам**

Згідно з МСБО 19, суб'єкт господарювання може вирішити використовувати «коридор», який залишає невизнаними деякі актуарні прибутки та збитки.

Ретроспективне застосування цього підходу вимагає від суб'єкта господарювання розподілу кумулятивних актуарних прибутків та збитків з початку програми до дати переходу на МСФЗ на визнану та невизнану частини.

▪ **Кумулятивні курсові різниці**

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» вимагає від суб'єкта господарювання:

а) класифікувати деякі курсові різниці як окремий компонент власного капіталу;

б) при вибутті закордонної господарської одиниці переносити кумулятивну курсову різницю цієї закордонної господарської одиниці (включаючи, якщо доречно, прибутки або збитки за пов'язаним хеджуванням) до Звіту про прибутки та збитки як частину прибутку або збитку при вибутті.

Однак суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, не дотримується цих вимог щодо кумулятивних курсових різниць, які існували на дату переходу на МСФЗ.

Якщо суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, використовує це звільнення, то:

а) кумулятивні курсові різниці для всіх закордонних господарських одиниць вважаються нульовими на дату переходу на МСФЗ;

б) прибуток або збиток при подальшому вибутті будь-якої закордонної господарської одиниці виключає курсові різниці, які виникають до дати переходу на МСФЗ, і охоплює пізніші курсові різниці.

▪ **Комбіновані фінансові інструменти**

МСБО 32 «Фінансові інструменти: розкриття та подання» вимагає від суб'єкта господарювання попередньо розподіляти комбіновані фінансові інструменти на окремі компоненти зобов'язань і власного капіталу. Якщо компонент зобов'язань більше не є непогашеним, ретроспективне застосування МСБО 32 охоплює відокремлення двох частин власного капіталу. Однак згідно з цим МСФЗ суб'єктові господарювання, який уперше застосував МСФЗ, не потрібно відокремлювати ці дві частини, якщо компонент зобов'язань більше не є непогашеним на дату переходу на МСФЗ.

▪ **Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій**

Суб'єкта господарювання, який уперше застосував МСФЗ, заохочують (але від нього не вимагають) застосовувати МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» до інструментів власного капіталу, які були надані 7 листопада 2002 року або до цієї дати.

▪ **Страхові контракти**

Суб'єкт господарювання, який уперше застосував МСФЗ, може застосовувати положення перехідного періоду, наведені в МСФЗ 4 «Страхові контракти». МСФЗ 4 обмежує зміни в облікових політиках щодо страхових контрактів, включаючи зміни, зроблені суб'єктом господарювання, який уперше застосував МСФЗ.

Винятки з ретроспективного застосування інших МСФЗ

Цей МСФЗ забороняє ретроспективне застосування деяких аспектів інших МСФЗ, пов'язаних з:

- а) припиненням визнання фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- б) обліком хеджування;
- в) оцінками;
- г) активами, класифікованими як утримувані для продажу, та припиненням діяльності.

▪ Облік хеджування

На вимогу МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» на дату переходу на МСФЗ суб'єкт господарювання:

- а) оцінює всі похідні інструменти за справедливою вартістю;
- б) виключає всі відстрочені збитки та прибутки, що виникають за похідними інструментами, які були відображені у звітності за попередніми ЗПБО, ніби вони були активами та зобов'язаннями.

Суб'єкт господарювання не відображає у своєму Звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду взаємозв'язок хеджування такого виду, який не можна кваліфікувати для обліку хеджування за МСБО 39.

▪ Попередні оцінки

Попередні оцінки суб'єкта господарювання за МСФЗ на дату переходу на МСФЗ відповідають оцінкам, зробленим на таку саму дату за попередніми ЗПБО (після коригувань для відображення будь-якої різниці в облікових політиках), якщо немає об'єктивного свідчення того, що ці оцінки були помилкові.

▪ Активи, класифіковані як утримувані для продажу, та припинена діяльність

МСФЗ 5 вимагає, щоб його застосовували перспективно до непоточних активів (або ліквідаційних груп), які відповідають критеріям класифікації як утримуваних для продажу, та до операцій, які відповідають критеріям класифікації як припинених після дати чинності МСФЗ. МСФЗ 5 дозволяє суб'єктові господарювання застосовувати вимоги МСФЗ до всіх непоточних активів (або ліквідаційних груп), які відповідають критеріям класифікації як утримуваних для продажу, та до операцій, які відповідають критеріям класифікації як припинених після будь-якої дати до дати чинності МСФЗ, за умови, що оцінки та інша інформація, необхідна для застосування МСФЗ, були отримані на час первісного дотримання цих критеріїв.



Подання та розкриття

Цей МСФЗ не звільняє від вимог щодо подання та розкриття, наведених в інших МСФЗ.

▪ Порівняльна інформація

Для відповідності МСБО 1 «Подання фінансових звітів» перші звіти суб'єкта господарювання містять принаймні один рік порівняльної інформації за МСФЗ.

- **Звільнення від вимоги щодо перерахування порівняльної інформації для МСБО 39 та МСФЗ 4**

- **Підсумки минулих періодів**

Деякі суб'єкти господарювання відображають підсумки минулих періодів як вибрані дані періодів до першого періоду, за який вони подавали повну порівняльну інформацію за МСФЗ. Цей МСФЗ не вимагає від цих підсумків відповідності вимогам визнання та оцінки МСФЗ. Крім того, деякі суб'єкти господарювання відображають порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО, а також порівняльну інформацію, що її вимагає МСФЗ 1.

У будь-яких фінансових звітах, що містять підсумки минулих періодів або порівняльну інформацію за попередніми ЗПБО, суб'єкт господарювання:

а) зазначає попередню інформацію за ЗПБО як таку, що не підготовлена за МСФЗ;

б) розкриває природу основних коригувань, які зробили б звіт таким, що відповідає вимогам МСФЗ. Суб'єктові господарювання не треба визначати кількість цих коригувань.

- **Пояснення переходу на МСФЗ**

Суб'єкт господарювання пояснює, як перехід з попередніх ЗПБО на МСФЗ вплинув на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності.

- **Узгодження**

Перші фінансові звіти суб'єкта господарювання, складені за МСФЗ, охоплюють:

а) узгодження його власного капіталу у звітності за попередніми ЗПБО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме:

- дати переходу на МСФЗ та

- кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостанніших річних фінансових звітах за попередніми ЗПБО;

б) узгодження прибутку або збитку, відображеного у звітності за попередніми ЗПБО за найпізніший період у найостанніших річних фінансових звітах суб'єкта господарювання, зі своїм прибутком або збитком за МСФЗ за такий самий період;

в) розкриття (на вимогу МСБО 36 «Зменшення корисності активів») у разі визнання суб'єктом господарювання збитків від зменшення корисності або сторнувань у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ (якщо суб'єкт господарювання визнав або сторнував будь-які збитки від зменшення корисності вперше при складанні свого Звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду).

▪ **Використання справедливої вартості як доцільної собівартості**

Якщо суб'єкт господарювання використовує справедливу вартість у своєму Звіті про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду як доцільну собівартість об'єкта основних засобів, інвестиційної нерухомості або нематеріального активу, то перші фінансові звіти суб'єкта господарювання, складені за МСФЗ, розкривають у кожному рядку Звіту про фінансовий стан на початок періоду:

а) сукупність цих справедливих вартостей;
б) агреговане коригування балансових вартостей, повідомлених за попередніми ЗПБО.

▪ **Проміжні фінансові звіти**

Для відповідності вимогам параграфу 38, якщо суб'єкт господарювання подає проміжний фінансовий звіт за МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» за частину періоду, охопленого його першими фінансовими звітами за МСФЗ, то цей суб'єкт господарювання має задовольнити, крім вимог МСБО 34, ще й такі вимоги:

а) якщо суб'єкт господарювання подав проміжний фінансовий звіт за порівняльний проміжний період, який безпосередньо передує фінансовому року, то кожний такий проміжний фінансовий звіт включає звіряння:

- його власного капіталу за попередніми ЗПБО на кінець цього порівняльного проміжного періоду з його власним капіталом за МСФЗ на цю дату;

- його прибутку або збитку за попередніми ЗПБО за цей порівняльний період (поточний та за рік на цю дату) з його прибутком або збитком за МСФЗ за цей період;

б) крім звірянь, що їх вимагає параграф а), згідно з МСБО 34 перший проміжний фінансовий звіт суб'єкта господарювання за частину періоду, охопленого його першими фінансовими звітами за МСФЗ, включає звіряння а) і б) або перехресне посилання на інший опублікований документ, який включає ці узгодження.

МСФЗ 2

Платіж на основі акцій

Метою цього МСФЗ є визначення вимог до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій. Зокрема, він вимагає від суб'єкта господарювання відображати вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на його прибутки або збитки та на фінансовий стан, в тому числі відображати витрати, пов'язані з операціями, за якими опціони на акції надаються працівникам.



Сфера застосування

Суб'єкти господарювання повинні застосовувати даний МСФЗ для обліку всіх операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, зокрема для таких:

а) *операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу*, за якими суб'єкт господарювання отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти власного капіталу суб'єкта господарювання (включаючи акції або опціони на акції),

б) *операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів*, за якими суб'єкт господарювання купує товари або послуги, беручи на себе зобов'язання перевести грошові кошти чи інші активи постачальникові цих товарів або послуг у суми, які ґрунтуються на ціні (або вартості) акцій суб'єкта господарювання чи інших інструментів капіталу суб'єкта господарювання,

в) *операції, в яких суб'єкт господарювання отримує або купує товари чи послуги на умовах*, відповідно до яких суб'єкт господарювання або постачальник цих товарів чи послуг може вибрати розрахунок за операцію грошовими коштами (чи іншими активами), або шляхом випуску інструментів власного капіталу, за винятком випадків, визначених в цьому МСФЗ.

Застосування цього Стандарту не поширюється на операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, в результаті яких суб'єкт господарювання придбає товари або отримує послуги відповідно до контракту, визначеного в МСБО 32 або МСБО 39.



Визнання

Суб'єкт господарювання визнає товари або послуги, отримані або придбані в результаті операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, в момент отримання зазначених товарів або послуг.

В разі отримання товарів чи послуг в 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 в результаті операцій, платіж за якими здійснюються 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 в якості активів, вони підлягають визнанню як витрати.



Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу

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, слід здійснити непряму оцінку їх вартості і відповідного збільшення власного капіталу шляхом посилення на справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу.



Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів

Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням грошових коштів, суб'єкту господарювання слід здійснювати оцінку придбаних товарів чи послуг і прийнятих зобов'язань за справедливою вартістю цих зобов'язань. Суб'єкт господарювання повинен здійснювати переоцінку справедливої вартості цих зобов'язань на кожен звітну дату до моменту погашення такого зобов'язання і на дату його погашення, визнаючи будь-які зміни у справедливій вартості в прибутках або збитках за відповідний період.



Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій з альтернативним використанням грошових коштів

У випадку операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єкту господарювання або контрагенту можливість вибору форми розрахунку за цією операцією - чи то у вигляді грошових коштів (або

інших активів), чи то шляхом випуску інструментів власного капіталу – суб'єкт господарювання відображає в обліку таку операцію, або ж її складові, як операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій у вигляді готівкових коштів, якщо суб'єкт господарювання прийняв зобов'язання здійснити розрахунок готівковими коштами або іншими активами і тією мірою, якою цей суб'єкт господарювання прийняв такі зобов'язання. Ця операція може бути відображена як операція, платіж за якою здійснюється на основі акцій у вигляді інструментів власного капіталу, якщо таке зобов'язання не було прийняте суб'єктом господарювання і тією мірою, якою воно не було прийняте.

- **Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають контрагенту можливість вибору форми розрахунку.**

Якщо суб'єкт господарювання надає контрагенту право вибору форми розрахунку за операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій, а саме - у вигляді грошових коштів або шляхом випуску інструментів власного капіталу, таким чином цей суб'єкт господарювання надає складний фінансовий інструмент, який містить компонент боргу (тобто, право контрагента вимагати оплати готівковими коштами) і складову у вигляді інструменту власного капіталу (тобто, право контрагента вимагати оплати інструментами власного капіталу, а не готівковими коштами).

- **Операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єкту господарювання можливість вибору форми розрахунку.**

Для операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, а умови угоди надають суб'єкту господарювання можливість вибору форми розрахунку - у вигляді грошових коштів або шляхом випуску інструментів власного капіталу, такий суб'єкт господарювання повинен визначити, чи має він поточне зобов'язання здійснити розрахунок грошовими коштами і відповідним чином відобразити в обліку операцію, платіж за якою здійснюється на основі акцій.



Розкриття інформації

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дозволить користувачам фінансових звітів зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які існували протягом відповідного періоду.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дозволить користувачам фінансових звітів зрозуміти, як протягом періоду визначалася справедлива вартість отриманих товарів чи послуг, або справедлива вартість наданих інструментів власного капіталу.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дозволить користувачам фінансових звітів зрозуміти вплив операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, на його прибутки чи збитки за період і на фінансовий стан.

МСФЗ 3

Об'єднання бізнесу

Мета цього МСФЗ полягає у визначенні фінансової звітності суб'єкту господарювання, який набуває форми об'єднання бізнесу. Зокрема, він встановлює, що всі об'єднання бізнесу треба обліковувати із використанням методу придбання. Таким чином, покупець визнає ідентифіковані активи, зобов'язання та непередбачені зобов'язання об'єкту придбання за їх справедливою вартістю на дату придбання, а також визнає гудвіл, який згодом не амортизується, а перевіряється на зменшення корисності.



Сфера застосування

За винятком описаного нижче, суб'єкти господарювання повинні застосовувати цей МСФЗ до обліку об'єднання бізнесу.

Цей МСФЗ не розглядає:

- а) об'єднання бізнесу, за якими окремі суб'єкти господарювання чи бізнеси поєднуються для створення спільного підприємства.
- б) об'єднання бізнесу, що пов'язані з суб'єктами господарювання чи бізнесами під загальним контролем.
- в) об'єднання бізнесу, що пов'язані з двома чи більше взаємними суб'єктами господарювання.
- г) об'єднання бізнесу, за якими окремі суб'єкти господарювання чи бізнеси поєднуються для створення суб'єкту господарювання, що звітує, виключно на контрактних засадах без отримання частки власності (наприклад, об'єднання, за якими окремі суб'єкти господарювання поєднуються виключно на контрактних засадах для утворення корпорації подвійної реєстрації на фондовій біржі).

▪ **Визначення об'єднання бізнесу**

Об'єднання бізнесу - це поєднання окремих суб'єктів господарювання чи бізнесів в один суб'єкт господарювання, що звітує. Результатом практично всіх об'єднань бізнесу є отримання контролю одним суб'єктом господарювання - покупцем - над одним чи кількома бізнесами – об'єктами придбання. Якщо суб'єкт господарювання отримує контроль над одним чи кількома іншими суб'єктами господарювання, що не є бізнесами, поєднання таких суб'єктів господарювання не вважається об'єднанням бізнесу.

▪ **Об'єднання бізнесу, що пов'язані з суб'єктами господарювання під загальним контролем**

Об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання під загальним контролем - це об'єднання бізнесу, в якому всі суб'єкти господарювання чи бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією самою стороною чи сторонами до і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим.

Метод обліку

Всі об'єднання бізнесу треба обліковувати із застосуванням методу придбання

Метод придбання розглядає об'єднання бізнесу з точки зору об'єднуваного суб'єкту господарювання, визначеного як покупець. Покупець придбає чисті активи та визнає придбані активи, прийняті зобов'язання та непередбачені зобов'язання, включаючи такі, що не були визнані суб'єктом придбання раніше. Оцінка активів та зобов'язань покупця не піддається впливові операції, так само, як і будь-які визнані в результаті операції додаткові активи чи зобов'язання покупця, оскільки вони не є предметом операції.



Застосування методу придбання

Застосування методу придбання складається з наступних кроків:

- а) визначення покупця;
- б) оцінка вартості об'єднання бізнесу; та
- в) розподіл, на дату придбання, вартості об'єднання бізнесу на придбані активи та прийняті зобов'язання та непередбачені зобов'язання.

▪ **Визначення покупця**

Покупця необхідно визначити за всіма об'єднаннями бізнесу. Покупцем є об'єднуваний суб'єкт господарювання, який отримує контроль над іншими об'єднуваними суб'єктами господарювання чи бізнесами.

▪ **Вартість об'єднання бізнесу**

Покупець повинен оцінювати вартість об'єднання бізнесу як сукупність:

- а) справедливої вартості на дату обміну наданих активів, понесених чи прийнятих зобов'язань або інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль за об'єктом придбання; плюс
- б) будь-яких витрат, які безпосередньо відносяться до об'єднання бізнесу.

▪ **Коригування вартості об'єднання бізнесу залежно від майбутніх подій**

Коли угода про об'єднання бізнесу передбачає коригування вартості об'єднання залежно від майбутніх подій, покупець повинен включати суму коригування до вартості об'єднання на дату придбання, якщо є ймовірність коригування, і суму можна достовірно оцінити.

▪ **Розподіл вартості об'єднання бізнесу на придбані активи та прийняті зобов'язання і непередбачені зобов'язання**

Покупцеві слід на дату придбання розподілити вартість об'єднання бізнесу шляхом визнання ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання, які відповідають критеріям визнання, за їх справедливою вартістю на цю дату, за винятком непоточних активів (чи вибуття ліквідаційних груп), класифікованих як такі, що утримуються для продажу

відповідно до МСФЗ 5, які слід визнавати за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.

Будь-яка різниця між вартістю об'єднання бізнесу і часткою покупця в чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, що були визнані як такі, повинна обліковуватись у відповідності цього МСФЗ.

Покупець повинен окремо визнавати ідентифіковані активи, зобов'язання і непередбачені зобов'язання об'єкту придбання на дату придбання, тільки якщо вони відповідають наступним критеріям на цю дату:

а) для активу, іншого ніж нематеріальний актив, існує ймовірність, що будь-які пов'язані з ним майбутні економічні вигоди надійдуть покупцеві, і що його справедливу вартість можна достовірно оцінити;

б) для зобов'язання, іншого ніж непередбачене зобов'язання, існує ймовірність, що потребуватиметься вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, для

врегулювання зобов'язання, і що його справедливу вартість можна достовірно оцінити;

в) для нематеріального активу чи непередбаченого зобов'язання, можна достовірно оцінити їх справедливу вартість.

▪ Гудвіл

Покупець повинен на дату придбання:

а) визнавати гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, як актив; та

б) первісно оцінювати такий гудвіл за собівартістю, що являє собою будь-яке перевищення вартості об'єднання бізнесу над часткою покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, визнаних відповідно цього МСФЗ.

Після первісного визнання покупець повинен оцінювати гудвіл, придбаний в результаті об'єднання бізнесу, за собівартістю мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

Перевищення частки покупця у чистій справедливій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання над вартістю об'єднання бізнесу

Якщо частка покупця у справедливій чистій вартості ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань, визнаних відповідно до параграфу 36, перевищує вартість об'єднання бізнесу, покупцеві слід:

а) переглянути визначення та оцінку ідентифікованих активів, зобов'язань та непередбачених зобов'язань об'єкту придбання і оцінку вартості об'єднання; та

б) негайно визнати будь-яке перевищення, яке залишилось після такого перегляду, у Звіті про прибутки та збитки.

▪ **Первісний облік на тимчасовій основі**

Первісний облік об'єднання бізнесу полягає в ідентифікації та визначенні справедливої вартості, яку необхідно приписати ідентифікованим активам, зобов'язання та непередбаченим зобов'язанням об'єкта придбання та вартості об'єднання бізнесу.



Розкриття інформації

Покупець розкриває інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбулося:

а) протягом періоду.

б) після дати Звіту про фінансовий стан, але до затвердження фінансових звітів до випуску.

Покупець повинен розкривати інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити фінансовий вплив доходів, збитків, виправлень помилок та інших коригувань, визнаних в поточному періоді і пов'язаних із об'єднаннями бізнесу, які відбулися у поточному або попередньому періодах.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дозволяє користувачам фінансової звітності оцінити зміни в балансовій вартості гудвілу за період.

МСФЗ 4

Страхові контракти

Мета цього МСФЗ полягає в тому, щоб визначити фінансову звітність по відношенню до страхових контрактів суб'єкта господарювання, який надає такі контракти (описаного в цьому МСФЗ як *страховик*), поки Рада не завершить другий етап проекту з страхових контрактів.

Зокрема, цей МСФЗ вимагає:

а) проведення обмежених вдосконалень до обліку страхових контрактів страховиками.

б) розкриття інформації, яка визначає та пояснює суми в фінансових звітах страховика, що походять від страхових контрактів, та допомагає користувачам цих фінансових звітів зрозуміти суму, строки та невизначеність майбутніх рухів грошових коштів від страхових контрактів.



Сфера застосування

Суб'єкт господарювання повинен застосовувати цей МСФЗ до:

а) страхових контрактів (включаючи договори перестраховування), які він надає, та договорів перестраховування, які він утримує.

б) фінансових інструментів з умовою дискреційної участі, які він емітує.

Цей МСФЗ не розглядає інші аспекти обліку страховиками, такі як облік фінансових активів, утримуваних страховиками, та фінансових зобов'язань, випущених страховиками, за винятком положень перехідного періоду.

Суб'єкт господарювання не повинен застосовувати цей МСФЗ до:

а) гарантій якості виробів, випущених безпосередньо виробником, дилером чи роздрібним постачальником;

б) активів та зобов'язань працедавців в рамках програм про виплати працівникам та в рамках зобов'язань з пенсійного забезпечення, про які звітують програми з визначеним внеском;

в) контрактних прав чи контрактних зобов'язань, залежних від майбутнього використання чи від права використовувати нефінансову статтю, а також вбудовану в контракт фінансового лізингу гарантію ліквідаційної вартості, надану орендарем;

г) фінансових гарантій, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання приймає на себе або зберігає за собою при передачі іншій стороні фінансових активів чи фінансових зобов'язань в межах сфери застосування МСБО 39, незалежно від того, визначені фінансові гарантії як фінансові гарантії, акредитиви чи страхові контракти;

д) умовної компенсації, яка підлягає сплаті чи отриманню в результаті об'єднання бізнесу;

е) договорів прямого страхування, якими володіє суб'єкт господарювання.

Проте, *цедент* повинен застосовувати цей МСФЗ до договорів перестраховування, якими він володіє.

▪ **Вбудовані похідні інструменти**

МСБО 39 вимагає, щоб суб'єкт господарювання відокремлював деякі вбудовані похідні інструменти від основного контракту, оцінював їх за справедливою вартістю та включав зміни в їх справедливій вартості до Звіту про прибутки та збитки. МСБО 39 застосовується до похідних інструментів, вбудованих в страховий контракт, за винятком, коли вбудований похідний інструмент сам по собі є страховим контрактом.

▪ **Розділення компонентів депозиту**

Деякі страхові контракти містять як *компонент страхування*, так і *компонент депозиту*. В деяких випадках страховик повинен або має право розділяти такі компоненти:

✓ розділення є обов'язковим, якщо виконуються обидві наступні умови:

– страховик може оцінити компонент депозиту (включаючи будь-які вбудовані опціони про дострокове припинення) окремо (тобто, без врахування компоненту страхування);

– облікові політики страховика за інших обставин не вимагають, щоб він визнавав всі зобов'язання та права, що походять від компоненту депозиту;

✓ розділення дозволяється, але не вимагається, якщо страховик може оцінити компонент депозиту окремо, проте його облікові політики вимагають визнання всіх зобов'язань та прав, які походять від компоненту депозиту, незалежно від бази оцінки таких прав та зобов'язань;

✓ розділення забороняється, якщо страховик не може оцінити компонент депозиту окремо.

Для того, щоб розділити компоненти контракту, страховик повинен: застосовувати цей МСФЗ до компоненту страхування, застосовувати МСБО 39 до компоненту депозиту.



Визнання та оцінка

▪ **Тимчасове звільнення від вимог деяких інших МСФЗ**

МСФЗ звільняє страховика від необхідності застосовувати ці критерії до його облікових політик стосовно: страхових контрактів, які він емітує (включаючи відповідні аквізиційні витрати та супутні нематеріальні активи); та договорів перестраховування, якими він володіє.

Незважаючи на це, цей МСФЗ не звільняє страховика від необхідності застосовувати деякі критерії в МСБО 8.

Зокрема, страховик:

- не повинен визнавати будь-які забезпечення ймовірних майбутніх претензій як зобов'язання, якщо такі претензії походять від страхових контрактів, які не існують на звітну дату (такі як забезпечення на випадок катастроф та з метою вирівнювання виплат);

- повинен проводити перевірку адекватності зобов'язань; повинен вилучити страхове зобов'язання (або частину страхового зобов'язання) зі свого балансу якщо, і тільки якщо воно припиняється – тобто, коли передбачене контрактом зобов'язання виконується, скасовується або закінчується термін його дії;

- не повинен проводити взаємозалік: активи перестраховування проти відповідних страхових зобов'язань; чи доходи або витрати за договорами перестраховування проти витрат або доходів за відповідними страховими контрактами;

- повинен слідкувати за тим, чи не зменшилась корисність його активів перестраховування.

Перевірка адекватності зобов'язань

Страховик повинен на кожен звітну дату оцінювати адекватність своїх страхових зобов'язань, використовуючи для цього поточні оцінки майбутніх рухів грошових коштів за страховими контрактами. Якщо ця оцінка показує, що балансова вартість його страхових зобов'язань є неадекватною в контексті розрахункових показників майбутніх рухів грошових коштів, нестачу необхідно повністю визнавати у Звіті про прибутки та збитки.

Зменшення корисності активів перестраховування

Корисність активу перестраховування зменшується, якщо, і тільки якщо:

а) існує об'єктивне свідчення того, що внаслідок події, яка відбулася після первісного визнання активу перестраховування, cedent може не отримати всі суми, які повинні йому сплачуватися у відповідності до умов контракту; та

б) вплив такої події на суми, які отримає cedent від перестраховувальника, можна достовірно оцінити.

▪ Зміни в облікових політиках

Страховик може змінити свої облікові політики по відношенню до страхових контрактів, якщо, і тільки якщо зміна робить фінансові звіти більш доречними для потреб користувачів у прийнятті економічних рішень, але не менш достовірними, або більш достовірними, але не менш доречними для таких потреб. Страховик приймає рішення щодо доречності та достовірності, керуючись критеріями МСБО 8.

▪ **Страхові контракти, придбані в результаті об'єднання бізнесу або передачі портфелю**

З метою дотримання МСФЗ 3, страховик повинен на дату придбання оцінювати за справедливою вартістю страхові зобов'язання, прийняті та страхові активи, придбані в результаті об'єднання бізнесу.

Проте, страховик має право, але не зобов'язаний використовувати спосіб розширеного подання інформації, який розділяє справедливу вартість придбаних страхових контрактів на два компонента:

а) зобов'язання, оцінюване у відповідності до облікової політики страховика щодо страхових контрактів, які він надає; та

б) нематеріальний актив, що є різницею між справедливою вартістю придбаних контрактних страхових прав та прийнятих страхових зобов'язань та сумою, описаною в п. а). Подальша оцінка цього активу повинна узгоджуватися в оцінкою пов'язаного з ним страхового зобов'язання.

▪ **Умови дискреційної участі**

Умови дискреційної участі в страхових контрактах

Деякі страхові контракти містять умову дискреційної участі, а також гарантований елемент. Емітент такого договору:

а) може, але не зобов'язаний визнавати гарантований елемент окремо від умови дискреційної участі;

б) повинен, якщо він визнає умову дискреційної участі окремо від гарантованого елемента, класифікувати цю умову або як зобов'язання, або як окремий компонент власного капіталу;

в) може визнавати всі отримані премії як доход без відокремлення будь-якої частки, що відноситься до компоненту власного капіталу;

г) повинен, якщо контракт містить вбудований похідний інструмент, що належить до сфери застосування МСБО 39, застосовувати МСБО 39 до такого вбудованого похідного інструменту;

д) повинен в усіх інших відношеннях, продовжувати застосування діючих облікових політик по відношенню до таких договорів, якщо тільки він не змінює ці облікові політики в порядку, який узгоджується з положеннями цього МСФЗ.

Умови дискреційної участі в фінансових інструментах

Вимоги, зазначені вище, також застосовуються до фінансового інструменту, що містить умову дискреційної участі. Крім того:

а) якщо емітент повністю класифікує умову дискреційної участі як зобов'язання, він повинен застосовувати перевірку адекватності зобов'язань до всього контракту (тобто, як до гарантованого елемента, так і до умови дискреційної участі);

б) якщо емітент повністю або частково класифікує таку умову як окремий компонент власного капіталу, зобов'язання, визнане по відношенню до всього контракту, не повинно бути меншим за суму, що є результатом застосування МСБО 39 до гарантованого елемента;

в) хоча ці контракти є фінансовими інструментами, емітент може надалі визнавати премії за такими контрактами як дохід та визнавати зростання балансової вартості зобов'язання, яке відбувається в результаті цього, як витрати.



Розкриття інформації

- **Пояснення визнаних сум**

Страховик повинен розкривати інформацію, що визначає та пояснює суми в його фінансових звітах, які походять від страхових контрактів.

- **Сума, строки та невизначеність рухів грошових коштів**

Страховик повинен розкривати інформацію, яка допомагає користувачам зрозуміти суму, строки та невизначеність майбутніх рухів грошових коштів від страхових контрактів.

МСФЗ 5

Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність

Мета МСФЗ полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та подання і розкриття інформації щодо припиненої діяльності. Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб:

а) активи, які задовольняють критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж, дивлячись, яка з них нижча, та щоб амортизація цих активів була припинена; та

б) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, надавалися окремо у Звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності - у Звіті про прибутки та збитки.



Сфера застосування

Вимоги МСФЗ щодо класифікації та подання застосуються до всіх визнаних непоточних активів та ліквідаційних груп суб'єкту господарювання. Вимоги МСФЗ до оцінки застосуються до всіх визнаних непоточних активів та ліквідаційних груп, за винятком активів, перелічених нижче, які необхідно продовжувати оцінювати згідно із зазначеним Стандартом.

Положення цього МСФЗ щодо оцінки не застосовуються до наступних активів, що охоплюються Стандартами як окремі активи або частина ліквідаційної групи. Це:

а) відстрочені податкові активи (МСБО 12 «Податки на прибуток»);

б) активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 «Виплати працівникам»);

в) фінансові активи в межах сфери застосування МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;

г) непоточні активи, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;

г) непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю мінус очікувані витрати на місці продажу згідно з МСБО 41 «Сільське господарство»;

д) договірні права за страховими контрактами згідно з визначенням їх в МСФЗ 4 «Страхові контракти».



Класифікація непоточних активів (або ліквідаційних груп) як утримуваних для продажу

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання.

Для цього актив (або ліквідаційна група) повинен бути придатний для негайного продажу в тому стані, в якому він знаходиться на момент продажу, на умовах, яких, за звичай, дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути *високоймовірним*.

▪ Непоточні активи, яких збираються позбутися

Суб'єкту господарювання не слід класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу), якого збираються позбутися, як утримуваний для продажу, тому що їх балансова вартість в основному буде відшкодовуватися в процесі поточного використання.

Суб'єкту господарювання не слід обліковувати непоточний актив, який було тимчасово вилучено з використання, як актив, якого збираються позбутися.



Оцінка непоточних активів (або ліквідаційних груп), класифікованих як утримувани для продажу

▪ Оцінка непоточного активу (або ліквідаційної групи)

Суб'єкту господарювання слід оцінювати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу за нижчою з оцінок: балансовою вартістю або справедливою вартістю за вирахуванням витрат на продаж.

Після подальшої переоцінки ліквідаційної групи балансова вартість будь-яких активів та зобов'язань, що виходять за межі сфери застосування вимог МСФЗ до оцінки, але входять до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, не повинні переоцінюватися згідно з чинним МСФЗ, доки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж.

▪ Визнання збитків від зменшення корисності та сторнування

Суб'єкт господарювання визнає збиток від зменшення корисності при будь-якому первісному чи подальшому списанню активу (або ліквідаційної групи) до справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж тою мірою, якою вони не були визнані. Прибуток або збиток, які раніше не були визнані на дату продажу непоточного активу (або ліквідаційної групи), повинні бути визнані на дату припинення визнання.

▪ Зміни в плані продажу

Якщо суб'єкт господарювання класифікував актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, але критерії, викладені в цьому МСФЗ, більше не задовольняються, суб'єкт господарювання повинен припинити класифікацію активу (або ліквідаційної групи) як утримуваного для продажу.

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив, який більше не класифікується як утримуваний для продажу (або більше не входить до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу), за нижчою з:

а) балансової вартості до того, як актив (або ліквідаційна група) були класифіковані як утримувані для продажу, а також скореговані з огляду на амортизацію або переоцінку, які були б визнані, якби актив (або ліквідаційна група) не були б класифіковані як такі, що утримуються для продажу, та

б) суми очікуваного відшкодування на дату подальшого рішення щодо відмови від продажу.



Подання та розкриття інформації

Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію, що дає користувачам фінансових звітів змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

▪ Подання припиненої діяльності

Припинена діяльність є компонентом суб'єкта господарювання, який було ліквідовано, або який класифікують як утримуваний для продажу, та

а) являє собою окремий основний напрямок бізнесу або географічний регіон діяльності,

б) є частиною єдиного координованого плану ліквідації окремого основного напрямку бізнесу або географічного регіону діяльності або

в) є дочірнім підприємством, придбаним виключно з метою перепродажу.

▪ Прибутки або збитки, пов'язані з діяльністю, що триває

Будь-який прибуток або збиток, визначений за переоціненим непоточним активом (або ліквідаційною групою), класифікованим як утримуваний для продажу, який не відповідає визначенню «припинена діяльність», повинен бути включений до прибутку чи збитку від діяльності, що триває.

▪ Подання непоточного активу або ліквідаційної групи, класифікованих як утримувані для продажу

Суб'єкт господарювання подає в Звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів. Зобов'язання ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, подаються в Звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов'язань. Такі активи і зобов'язання не згортаються і надаються як єдина сума. Основні класи активів та зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу, розкриваються окремо в Звіті про фінансовий стан або в Примітках, за винятком випадків, дозволених цим МСФЗ.

Суб'єкт господарювання подає окремо будь-які сукупні прибутки або витрати, визнані безпосередньо у власному капіталі, які відносяться до непоточного активу (ліквідаційної групи), класифікованого як утримуваний для продажу.

▪ **Додаткове розкриття**

В період, коли непоточний актив (або ліквідаційна група) класифікувались як утримуваний для продажу або продані, будь-який суб'єкт господарювання має розкрити в Примітках таку інформацію:

- а) опис непоточного активу (або ліквідаційної групи);
- б) опис обставин продажу або обставин, що призводять до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації;
- в) прибутки або збитки, визнані згідно з цим МСФЗ та заголовок у Звіті, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у Звіті про прибутки та збитки;
- г) якщо це прийнятно, сегмент, у якому непоточний актив (або ліквідаційна група) подається згідно з МСБО 14 «Звітність за сегментами».



Положення перехідного періоду

МСФЗ повинен у майбутньому застосовуватися до непоточних активів (або ліквідаційних груп), які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримуваний для продажу, та до діяльності, яка відповідає критеріям, що дозволяють класифікувати її як припинену після дати набуття чинності МСФЗ. Суб'єкт господарювання може застосовувати вимоги МСФЗ до всіх непоточних активів (або ліквідаційних груп), які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримуваний для продажу, та до діяльності, яка відповідає критеріям, що дозволяють класифікувати її як припинену діяльність після будь-якої дати, що передре дати набуття чинності МСФЗ, за умови що оцінка та інша інформація, необхідна для застосування МСФЗ, були отримані, коли ці критерії були первісно задоволені.

МСФЗ 6

Розвідка та оцінка запасів корисних копалин

Мета МСФЗ полягає у встановленні фінансової звітності щодо розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Зокрема, цей МСФЗ вимагає:

а) обмежених удосконалень до існуючих облікових практик для видатків на розвідку та оцінку;

б) оцінювати такі активи на зменшення корисності відповідно до цього МСФЗ та оцінювати будь-яке зменшення корисності відповідно до МСБО 36 «Зменшення корисності активів» від суб'єктів господарювання, які визнають активи розвідки та оцінки;

в) розкривати інформацію, яка ідентифікує та пояснює суми у фінансових звітах суб'єкта господарювання, що виникають від розвідки та оцінки запасів корисних копалин і допомагають користувачам цих фінансових звітів розуміти суми, час та визначеність майбутніх грошових потоків від визнаних активів розвідки та оцінки.



Сфера застосування

Суб'єктові господарювання слід застосовувати цей МСФЗ до видатків на розвідку та оцінку, які він несе.

Цей МСФЗ не розглядає інші аспекти обліку суб'єктами господарювання, які займаються розвідкою та оцінкою запасів корисних копалин.

Суб'єктові господарювання не слід застосовувати цей МСФЗ до понесених видатків:

а) раніше, ніж видатки на розвідку та оцінку запасів корисних копалин, такі як видатки, понесені до того, як суб'єкт господарювання отримав юридичні права розвідувати конкретну територію;

б) після аналізу технічної здійсненності та комерційної життєздатності розвідування, запаси корисних копалин вважаються доведеними.



Визнання активів розвідки та оцінки

▪ Тимчасове звільнення від вимог параграфів 11 і 12 МСБО 8

Під час розробки своїх облікових політик суб'єктові господарювання, який визнає активи розвідки та оцінки, слід застосовувати параграф МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Параграфи 11 і 12 МСБО 8 визначають джерела авторитетних вимог та керівництво, які управлінському персоналові потрібно розглядати під час розробки облікової політики для статті, якщо до цієї статті конкретно не застосовується жодний МСФЗ. Цей МСФЗ звільняє суб'єкта господарювання від вимог застосовувати ці параграфи до його облікових політик для визнання та оцінки активів розвідки та оцінки.

▪ **Оцінка активів розвідки та оцінки**

Оцінка при визнанні

Активи розвідки та оцінки слід оцінювати за собівартістю.

Елементи собівартості активів розвідки та оцінки

Суб'єктові господарювання слід визначити політику, що встановлює, які видатки визнаються як активи розвідки та оцінки і застосовувати цю політику послідовно. Під час такого визначення суб'єкт господарювання розглядає рівень, до якого видатки можуть бути пов'язаними з пошуками конкретних запасів корисних копалин. Видатками, що можуть бути включені в первісну оцінку активів розвідки та оцінки (перелік не є вичерпним) є:

- а) придбання прав розвідувати;
- б) топографічні, геологічні, геохімічні та геофізичні дослідження;
- в) розвідувальне буріння;
- г) опробування канавами;
- г) взяття проб;
- д) діяльність у зв'язку з оцінюванням технічної здійсненності та

комерційної життєздатності видобування корисних копалин.

Видатки, пов'язані з розробкою запасів корисних копалин, не слід визнавати як активи розвідки та оцінки.

Оцінка після визнання

Після визнання суб'єктові господарювання слід застосовувати або модель собівартості, або модель переоцінки до активів розвідки та оцінки. Якщо застосовується модель переоцінки (або модель в МСБО 16, або модель у МСБО 38), вона має узгоджуватися з класифікацією активів.

▪ **Зміни в облікових політиках**

Суб'єкт господарювання може змінити свої облікові політики для видатків на розвідку та оцінку, якщо така зміна робить фінансові звіти доречнішими для потреб користувачів із прийняття економічних рішень і не менш достовірними або достовірнішими і не менш доречними для таких потреб. Суб'єкт господарювання має оцінити доречність та достовірність, застосовуючи критерії в МСБО 8. Щоб виправдати зміни своїх облікових політик для видатків на розвідку та оцінку, суб'єктові господарювання слід довести, що внаслідок зміни його фінансові звіти більше відповідають критеріям у МСБО 8, але не потрібно, щоб зміна досягала повної відповідності цим критеріям.

Подання

▪ Класифікація активів розвідки та оцінки

Суб'єктові господарювання слід класифікувати активи розвідки та оцінки як матеріальні або нематеріальні активи відповідно до характеру придбаних активів та послідовно застосовувати цю класифікацію.

▪ Перекласифікація активів розвідки та оцінки

Актив розвідки та оцінки більше не слід класифікувати як такий, коли доведено технічну здійсненність та комерційну життєздатність видобування корисних копалин. Активи розвідки та оцінки слід оцінювати на зменшення корисності та визнавати будь-який збиток від зменшення корисності до перекласифікації.



Зменшення корисності

▪ Визнання та оцінка

Активи розвідки та оцінки слід оцінювати на зменшення корисності, коли факти та обставини дозволяють припустити, що балансова вартість активу розвідки та оцінки може перевищити суму його очікуваного відшкодування. Коли факти та обставини дозволяють припускати, що балансова вартість перевищує суму очікуваного відшкодування, суб'єктові господарювання слід оцінити, подати та розкрити інформацію про будь-який остаточний збиток від зменшення корисності відповідно до МСБО 36, за винятком передбаченого далі.

Один або кілька з наведених далі фактів та обставин свідчать, що суб'єктові господарювання слід перевірити активи розвідки та оцінки на зменшення корисності (перелік не є вичерпним):

а) період, протягом якого суб'єкт господарювання має право розвідувати конкретну територію, закінчився протягом цього періоду або закінчиться у близькому майбутньому, і, за очікуванням, не буде продовжений;

б) основні видатки на подальшу розвідку та оцінку запасів корисних копалин на конкретній території не передбачені в бюджеті і незаплановані;

в) розвідка та оцінка запасів корисних копалин на конкретній території не привела до виявлення комерційно рентабельної кількості запасів корисних копалин і суб'єкт господарювання прийняв рішення припинити цю діяльність на конкретній території;

г) існує достатньо даних, щоб свідчити, що хоча існує ймовірність проведення розробки на конкретній території, повне відшкодування балансової вартості активу розвідки та оцінки внаслідок успішної розробки чи продажу є малоімовірним.

▪ **Визначення рівня, на якому активи розвідки та оцінки оцінюються на зменшення корисності**

Суб'єктові господарювання слід визначати облікову політику віднесення активів розвідки та оцінки до одиниць, які генерують грошові кошти або груп одиниць, які генерують грошові кошти, з метою оцінювання таких активів на зменшення корисності. Рівень, ідентифікований суб'єктом господарювання з метою перевірки активів розвідки та оцінки на зменшення корисності, може складатися з однієї або кількох одиниць, які генерують грошові кошти.



Розкриття інформації

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, яка ідентифікує та пояснює суми, визнані в його фінансових звітах, що виникають від розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію:

а) його облікові політики для видатків на розвідку та оцінку, включаючи визнання активів розвідки та оцінки;

б) суми активів, зобов'язань, доходу та витрат, а також грошових потоків від операційної та інвестиційної діяльності, що виникають від розвідки та оцінки запасів корисних копалин.

Суб'єктові господарювання слід розглядати активи розвідки та оцінки як окремий клас активів і робити розкриття інформації, що її вимагає МСБО 16 або МСБО 38 згідно з тим, як активи класифікуються.

МСФЗ 7

Фінансові інструменти: розкриття

Мета МСФЗ - вимагати від суб'єктів господарювання надавати розкриття інформації в їхніх фінансових звітах, яка дає змогу користувачам оцінити:

- а) значимість фінансових інструментів для фінансового стану і результатів діяльності суб'єкта господарювання;
- б) характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів, яким суб'єкт господарювання доступний протягом періоду та на звітну дату, та як суб'єкт господарювання управляє цими ризиками.



Сфера застосування

Цей МСФЗ застосовуватиметься всіма суб'єктами господарювання до всіх типів фінансових інструментів, за винятком:

- а) тих часток у дочірніх, асоційованих та спільних підприємствах, що їх обліковують відповідно до МСБО 27, МСБО 28 або МСБО 31. Проте в деяких випадках ці МСБО дозволяють суб'єктові господарювання обліковувати частку в дочірньому, асоційованому або спільному підприємстві із застосуванням МСБО 39; у таких випадках суб'єкти господарювання застосовуватимуть вимоги до розкриття інформації, наведені в МСБО 27, 28 або 31, додатково до вимог цього МСФЗ. Суб'єкти господарювання застосовуватимуть також цей МСФЗ до всіх похідних інструментів, пов'язаних із частками в дочірніх, асоційованих або спільних підприємствах, якщо похідний інструмент не відповідає визначенню інструмента власного капіталу, наведеному в МСБО 32;
- б) прав та зобов'язань працедавця, що виникають унаслідок програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19;
- в) контрактів для непередбаченої компенсації при об'єднанні бізнесу. Це звільнення від вимог застосовується лише до покупця;
- г) страхових контрактів, визначених у МСФЗ 4 «Страхові контракти». Проте цей МСФЗ застосовується до похідних інструментів, убудованих у страхові контракти, якщо МСБО 39 вимагає від суб'єкта господарювання обліковувати їх окремо;
- г) фінансових інструментів, контрактів та зобов'язань щодо операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій», за винятком того, що цей МСФЗ застосовується до контрактів.

Цей МСФЗ застосовується до визнаних і невизнаних фінансових інструментів, до контрактів на придбання або продаж нефінансової статті, на які поширюється сфера застосування МСБО 39.

Класи фінансових інструментів і обсяг розкриття

Коли цей МСФЗ вимагає розкриття за класом фінансового інструмента, тоді суб'єкт господарювання має поєднувати фінансові інструменти в класи, які відповідають характерові розкритої інформації та враховують характеристики цих фінансових інструментів. Суб'єктові господарювання слід надавати достатньо інформації, щоб уможливити узгодження зі статтями, поданими у Звіті про фінансовий стан.



Значимість фінансових інструментів для фінансового стану та результатів діяльності

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансових звітів оцінити значимість фінансових інструментів для його фінансового стану та результатів діяльності.

▪ Звіті про фінансовий стан

Категорії фінансових активів і фінансових зобов'язань

Балансову вартість кожної з наведених далі категорій, визначених у МСБО 39, слід розкривати або в Звіті про фінансовий стан, або в Примітках:

а) фінансові активи за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, наводячи окремо, призначені такими після первісного визнання та класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39;

б) інвестиції, утримувані до погашення;

в) позики та дебіторську заборгованість;

г) доступні для продажу фінансові активи;

г) фінансові зобов'язання за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, наводячи окремо: призначені такими після первісного визнання та класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39;

д) фінансові зобов'язання, оцінені за амортизованою собівартістю.

Перекласифікація

Якщо суб'єкт господарювання перекласифікував фінансовий актив як актив, оцінений:

а) за собівартістю або амортизованою собівартістю, а не за справедливою вартістю, або

б) за справедливою вартістю, а не за собівартістю або амортизованою собівартістю, йому слід розкрити суму, перенесену в кожен категорію або перенесену з кожної категорії при перекласифікації та причину такої перекласифікації.

Припинення визнання

Суб'єкт господарювання міг передати фінансові активи в такий спосіб, що частина або всі фінансові активи не кваліфікуються для припинення визнання. Суб'єктові господарювання для кожного класу таких фінансових активів слід розкривати таку інформацію:

- а) характер активів;
- б) характер ризиків та винагород від володіння якими суб'єкт господарювання залишається доступним;
- в) якщо суб'єкт господарювання продовжує визнавати всі активи, балансову вартість активів і відповідних зобов'язань;
- г) коли суб'єкт господарювання продовжує визнавати активи тією мірою, якою продовжується його участь, сукупну балансову вартість первісних активів, суму активів, яку суб'єкт господарювання продовжує визнавати, та балансову вартість відповідних зобов'язань.

Застава

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію:

- а) балансову вартість фінансових активів, що їх він заставив як забезпечення зобов'язань або непередбачених зобов'язань, включаючи суми, які були перекласифіковані;
- б) умови, пов'язані з їх заставою.

Рахунок резерву збитків від кредитів

Коли корисність фінансових активів зменшується внаслідок збитків від кредитів і суб'єкт господарювання відображає зменшення корисності на окремому рахунку (наприклад, на рахунку резерву, що його використовують для відображення окремого зменшення корисності, або на подібному рахунку, що його використовують для відображення сукупного зменшення корисності активів), а не прямо зменшує балансову вартість активу, то йому слід розкривати інформацію про узгодження змін на цьому рахунку протягом періоду для кожного класу фінансових активів.

Складні фінансові інструменти з кількома вбудованими похідними інструментами

Якщо суб'єкт господарювання випустив інструмент, який містить і компонент зобов'язання, і компонент власного капіталу, чи якщо інструмент має кілька вбудованих похідних інструментів, вартість яких є взаємозалежною (такі, як борговий інструмент із правом дострокового погашення, який можна конвертувати, то йому слід розкривати наявність таких характеристик.

Невиконання зобов'язань та порушення

Стосовно позик до сплати, визнаних на звітну дату, суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) докладну інформацію про будь-які невиконання зобов'язань протягом періоду щодо основної суми, відсотків, фонду погашення або строків погашення цих позик до сплати;

б) балансову вартість позик до сплати у випадку невиконання зобов'язань на звітну дату;

в) чи було виправлено невиконання зобов'язань або чи були переглянуті умови позики до сплати до затвердження фінансових звітів до випуску.

▪ **Звіт про прибутки та збитки і власний капітал**

Статті доходу, витрат, прибутків або збитків

Суб'єктові господарювання у фінансових звітах або у Примітках слід розкривати інформацію про такі статті доходу, витрат, прибутків або збитків:

а) чисті прибутки або чисті збитки:

– від фінансових активів або фінансових зобов'язань за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку, наводячи їх окремо від фінансових активів або фінансових зобов'язань, призначених такими після первісного визнання, а також від фінансових активів або фінансових зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу відповідно до МСБО 39;

– від доступних для продажу фінансових активів, наводячи окремо суму прибутку або збитку, визнану прямо у власному капіталі протягом періоду, та суму, вилучену із власного капіталу і визнану в прибутку або збитку за період;

– від інвестицій, утримуваних до погашення;

– від позик та дебіторської заборгованості;

– від фінансових зобов'язань, оцінених за амортизованою собівартістю;

б) загальний відсотковий дохід та загальні відсоткові витрати (обчислені із застосуванням методу ефективного відсотка) для фінансових активів або фінансових зобов'язань, які не обліковуються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;

в) дохід та витрати від комісійних (інші, ніж суми, що включали при визначенні ефективної ставки відсотка), які є наслідком:

– фінансових активів або фінансових зобов'язань, які не відображаються за справедливою вартістю з відображенням переоцінки як прибутку або збитку;

– трастової та інших видів фідучіарної діяльності, що ведуть до утримання або інвестування активів за дорученням фізичних осіб, трастів, програм пенсійного забезпечення та інших установ;

г) відсоткового доходу від фінансових активів, корисність яких зменшилась;

г) суму будь-якого збитку від зменшення корисності для кожного класу фінансового активу.

Розкриття іншої інформації

Облікові політики

Облік хеджування

Суб'єктові господарювання окремо для кожного типу хеджування, тобто хеджування справедливої вартості, хеджування грошових потоків та хеджування чистих інвестицій у закордонні господарські одиниці, слід розкривати таку інформацію:

- а) опис кожного типу хеджування;
- б) опис фінансових інструментів, призначених інструментами хеджування, та їхню справедливу вартість на звітну дату;
- в) характер ризиків, що їх хеджують.

Справедлива вартість

Для кожного класу фінансових активів та фінансових зобов'язань суб'єктові господарювання слід розкривати справедливу вартість цього класу активів і зобов'язань у такий спосіб, який дає змогу порівнювати її з балансовою вартістю.

Розкриття справедливої вартості не потрібне:

- а) наприклад, для фінансових інструментів, таких як торговельна дебіторська та кредиторська заборгованість, коли балансова вартість є обґрунтованим приблизним значенням справедливої вартості;
- б) для інвестицій в інструменти власного капіталу, які не мають ринкової ціни котирування на активному ринку, або для похідних інструментів, пов'язаних з такими інструментами власного капіталу, що їх оцінюють за собівартістю відповідно до МСБО 39, оскільки їхню справедливу вартість не можна оцінити достовірно, або
- в) для контракту, що містить умову дискреційної участі, якщо справедливу вартість такої умови не можна оцінити достовірно.



Характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів

Суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансових звітів оцінити характер та рівень ризиків, що виникають унаслідок фінансових інструментів, яким суб'єкт господарювання доступний на звітну дату.

▪ Розкриття якісної інформації

Для кожного типу ризику, що виникає внаслідок фінансових інструментів, суб'єктові господарювання слід розкривати:

- а) доступність ризикові і як вона виникає;
- б) свої цілі, політику та процеси щодо управління ризиком та методи, використані для оцінки ризику;
- в) будь-які зміни в а) або б) попереднього періоду.

▪ **Розкриття кількісної інформації**

Для кожного типу ризику, що виникає внаслідок фінансових інструментів, суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) підсумкові кількісні дані про доступність цьому ризикові на звітну дату. Таке розкриття має базуватися на внутрішній інформації, наданій провідному управлінському персоналові суб'єкта господарювання, наприклад, раді директорів суб'єкта господарювання або вищій виконавчій особі;

б) розкриття, в обсязі, непередбаченому в а), якщо ризик є несуттєвим;

в) концентрації ризику, якщо вони не очевидні з а) та б).

Якщо кількісні дані, розкриті на звітну дату, не відображають доступності суб'єкта господарювання ризику протягом періоду, суб'єктові господарювання слід надати додаткову репрезентативну інформацію.

Кредитний ризик

Суб'єктові господарювання слід розкривати за класом фінансового інструмента:

а) суму, яка найкраще відображає його максимальну доступність кредитному ризикові на звітну дату, без урахування будь-якої утримуваної застави або інших посилень кредиту;

б) опис утримуваної застави інших посилень кредиту стосовно суми, розкритої в а);

в) інформацію про кредитну якість фінансових активів, які не є простроченим і корисність яких не зменшилася;

г) балансову вартість фінансових активів (які інакше були би простроченими або їхня корисність зменшилася), умови яких були змінені.

Ризик ліквідності

Суб'єктові господарювання слід розкривати:

а) аналіз фінансових зобов'язань за строками погашення, який показує дати погашення за контрактами, що залишаються;

б) опис того, як він управляє ризиком, властивим а).

Ринковий ризик

МСФЗ 8

Операційні сегменти

Основний принцип

Підприємство повинне розкривати інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності оцінити характер і фінансовий результат діяльності, в якій бере участь, і економічне середовище, в якому діє.



Сфера застосування

Цей МСФЗ повинен застосуватися до:

✓ окремої або індивідуальної фінансової звітності підприємства:

– чий борг або інструменти акціонерного капіталу продаються на відкритому ринку (національна або іноземна фондова біржа або роздрібний ринок, зокрема місцеві і регіональні ринки), або

– що складає, або в процесі складання, фінансову звітність з комісією цінних паперів або іншою регуляторною організацією з метою випуску класу інструментів на відкритому ринку;

✓ консолідованої фінансової звітності групи разом з материнським підприємством:

– чий борг або інструменти акціонерного капіталу продаються на відкритому ринку (національна або іноземна фондова біржа або роздрібний ринок, зокрема місцеві і регіональні ринки), або

– що складає, або знаходиться в процесі складання, консолідовану фінансову звітність з комісією цінних паперів або іншою регуляторною організацією з метою випуску класу інструментів на відкритому ринку.



Операційні сегменти

Операційний сегмент – це компонент підприємства:

– що бере участь в діяльності, з якої підприємство може отримувати доходи і брати на себе витрати (зокрема доходи і витрати, пов'язані з операціями з іншими компонентами такого ж підприємства),

– чії операційні результати регулярно переглядаються головним виробником операційного рішення підприємства, щоб прийняти рішення щодо ресурсів, які мають бути розподілені на сегмент, і оцінюється його діяльність, і для якого є окрема фінансова інформація.



Звітний сегмент

Підприємство повинно подавати окремо інформацію про кожен операційний сегмент, який: визначений відповідно до цього МСФЗ або є результатом об'єднання двох або більше сегментів, і перевищує кількісні пороги, зазначені нижче.

Критерії об'єднання

Два або більше операційні сегменти можуть об'єднуватися в єдиний операційний сегмент, якщо таке об'єднання відповідає основному принципу цього МСФЗ, сегменти мають подібні економічні характеристики і подібні в кожному наступному відношенні:

- характер продукції та послуг;
- характер виробничих процесів;
- тип або клас замовника їх продукції і послуг;
- методи, що використовувались для поширення їх продукції або надання їх послуг;
- якщо прийнятно, характер регулярного оточення, наприклад, банківська діяльність, страхування або підприємства суспільного користування (комунальна сфера).

Кількісні пороги

Підприємство повинно подавати окремо інформацію про операційний сегмент, який відповідає будь-якому з наступних кількісних порогів:

✓ його поданий дохід, включаючи продаж зовнішнім замовникам і продаж (або передавання) в межах сегмента, складає 10 відсотків або більше сукупного доходу, внутрішнього і зовнішнього, всіх операційних сегментів;

✓ абсолютна (чиста) величина його поданого доходу або витрат складає 10 відсотків або більше в більшості в абсолютній величині поданого сукупного доходу всіх операційних сегментів, які не подавали витрати, і поданих сукупних витрат всіх операційних сегментів, які подавали витрати;

✓ його активи складають 10 відсотків або більше сукупних активів всіх операційних сегментів.

Операційні сегменти, які не відповідають будь-яким кількісним порогам, можуть бути визначені звітними і розкриватися окремо, якщо керівництво вірить, що інформація про сегмент була б корисною для користувачів фінансової звітності.

Розкриття

Підприємство повинно розкрити інформацію, щоб надати можливість користувачам фінансової звітності оцінити характер і фінансові результати діяльності, в якій бере участь, і економічне середовище, в якому діє.

Підприємство повинно розкрити протягом кожного періоду подання звітності про отримані доходи наступне:

- загальну інформацію;
- інформацію про поданий сегментний дохід або витрати, зокрема певні доходи і витрати, що входять в поданий сегментний дохід або втрати, сегментні активи, сегментні зобов'язання і основу зіставності (порівнюваності);
- приведення підсумків сегментних доходів, поданого сегментного доходу або витрат, сегментних активів, сегментних зобов'язань та інших суттєвих статей сегменту.

▪ **Загальна інформація**

Підприємство повинно розкривати наступну загальну інформацію:

- чинники, використані для визначення звітних сегментів підприємства, зокрема основу організації;
- види продукції і послуг, з яких кожний звітний сегмент отримує доходи.

▪ **Інформація про дохід або витрати, активи і пасиви**

Підприємство повинно подати величину доходу або витрат і сукупних активів кожного звітного сегменту. Підприємство повинно подати суму зобов'язань кожного звітного сегменту, якщо така сума регулярно надається головному виробнику операційного рішення. Підприємство також повинно відкрити наступне щодо кожного звітного сегменту, якщо зазначені суми включаються у суму сегментного доходу або витрат, переглянутих головним виробником операційного рішення, або іншим способом регулярно надається головному виробнику операційного рішення, навіть якщо це не включалось у суму сегментного доходу або витрат:

- доходи від зовнішніх замовників;
- доходи від операцій з іншими операційними сегментами цього ж підприємства;
- дохід з процентів;
- витрати на виплату процентів;
- амортизація основних засобів та амортизація;
- суттєві статті прибутку і витрат, розкриті відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- частка підприємства в доході або витратах асоціацій і спільних підприємств, розрахована за методом оцінки власного капіталу;
- витрати з податку на прибуток або прибуток; і
- суттєві безготівкові статті, крім амортизації основних засобів та амортизації.

Співвідношення (порівнянність)

Сума кожної поданої статті сегменту повинна бути порівнянною поданою головному виробнику операційного рішення з метою прийняття рішень щодо розподілу ресурсів в сегменті та оцінки його діяльності. Корегування і виправлення, зроблені в підготовленій фінансовій звітності підприємства, та розподілені доходи, витрати, вигоди або втрати, повинні бути включені у визначений поданий дохід або витрати сегменту, тільки якщо вони входять у величину доходу сегменту або витрат, які використовуються головним виробником операційного рішення.

Підприємство повинно надати пояснення співвідношення (порівняння) сегментного доходу або витрат, сегментних активів і пасивів для кожного звітного сегменту.

▪ Узгодження

Підприємство повинно забезпечити узгодження всього наступного:

- підсумок узгоджених доходів звітних сегментів з доходами підприємства;
- підсумок співвідношення (порівнянності) доходу або витрат звітних сегментів з доходом або витратами підприємства перед витратами з податку (податковий прибуток) і діяльністю, що припиняється. Проте, якщо підприємство розподіляє до статей звітних сегментів, наприклад, витрати з податку (податковий прибуток), то підприємство може узгодити підсумок порівнянності доходу або витрат сегментів з доходами або витратами підприємства після таких статей;

- підсумок узгоджених активів звітних сегментів з активами підприємства;
- підсумок узгоджених зобов'язань звітних сегментів з зобов'язаннями підприємства, якщо сегментні зобов'язання подані відповідно до цього МСФЗ;
- підсумок узгоджених сум кожної іншої істотної статті розкритої інформації звітних сегментів з відповідною сумою підприємства.

▪ Повторне подання попередньо поданої інформації

Якщо підприємство змінює структуру внутрішньої організації до такої міри, що змушує змінити склад його звітних сегментів, то відповідна інформація за попередні періоди, включаючи тимчасові (нетривалі) періоди, повинна бути знову подана, за виключенням необхідної інформації, що відсутня, і вартість її підготовки була б надмірною.

Слідуючи за зміною в структурі його звітних сегментів, підприємство повинно розкрити, або знову повідомити відповідні статті сегментної інформації за попередні періоди.



Розкриття обширних підприємств

Діяльність деяких підприємств не організована на підставі відмінностей продукції і послуг або відмінностей діяльності за географічними областями. Звітні сегменти такого підприємства можуть подавати доходи з широкого ряду суттєво різної продукції і послуг, або більш ніж один з його звітних сегментів може постачати по суті таку ж продукцію і послуги.

▪ Інформація щодо продукції і послуг

Підприємство повинно подати доходи від зовнішніх замовників для кожної продукції і послуги, або кожної групи подібної продукції і послуг, крім необхідної інформації, що відсутня, і вартість її підготовки була б надмірною, в якому підтвердження такого факту повинно бути розкрито. Подані суми доходів повинні ґрунтуватись на фінансовій інформації, використовуваній для складання фінансової звітності підприємства.

▪ Інформація щодо географічних областей

Підприємство повинно подати наступну географічну інформацію, крім необхідної інформації, що відсутня, і вартість її підготовки була б надмірною: доходи від зовнішніх замовників, віднесених до країни юридичної адреси підприємства і віднесених до всіх зарубіжних країн в підсумку, з якого підприємство отримує доходи; не поточні активи, інші ніж фінансові інструменти, відкладені податкові активи, активи з виплат працівникам і права, що виникають за страховими контрактами, розташовані в країні юридичної адреси підприємства і розташовані у всіх зарубіжних країнах в підсумку, в яких підприємство утримує активи.

▪ Інформація щодо головних замовників

Підприємство повинно надавати інформацію про ступінь довіри по його головних замовниках. Якщо сума доходу від операцій з єдиним зовнішнім замовником до 10 відсотків або більше доходів підприємства, то підприємство повинно розкрити такий факт, всього доходів від кожного такого замовника та ідентичність (однаковість) сегменту або сегментів, що подають доходи. Підприємству не потрібно розкривати ідентичність головного замовника або суму доходів від такого замовника, яку кожен сегмент подає.

МСФЗ 10

Консолідована фінансова звітність

Мета цього МСФЗ - встановити принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання.

Сфера застосування

Суб'єкт господарювання, який є материнським підприємством, складає консолідовану фінансову звітність.

Цей МСФЗ застосовується до всіх суб'єктів господарювання, за винятком таких:

- а) материнському підприємству не потрібно подавати консолідовану фінансову звітність, якщо воно відповідає усім таким умовам;
- б) програм виплат по завершенні трудової діяльності або інші довгострокові програми виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам».

Контроль

Інвестор, незалежно від характеру його участі у суб'єкті господарювання (об'єкті інвестування), визначає, чи є він материнським підприємством шляхом оцінки, чи контролює він об'єкт інвестування.

Інвестор контролює об'єкт інвестування, якщо він має права на змінні результати діяльності об'єкта інвестування або зазнає пов'язаних з ними ризиків та може впливати на ці результати завдяки своїм владним повноваженням щодо об'єкта інвестування.

Отже, інвестор контролює об'єкт інвестування тоді і лише тоді, коли інвестор має все перелічене далі:

- а) владні повноваження щодо об'єкта;
- б) зазнає ризиків або має права щодо змінних результатів діяльності об'єкта інвестування;
- в) здатність використовувати свої владні повноваження щодо об'єкта інвестування з метою впливу на результати інвестора.

Неконтрольовані частки участі

Материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі в консолідованому Звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства.

Зміни частки власності материнського підприємства у дочірньому підприємстві, що не спричиняє втрату контролю материнським підприємством над дочірнім підприємством, є операціями з власним капіталом (тобто операціями з власниками у їхній якості як власників).

Неконтрольовані частки участі

Материнське підприємство подає неконтрольовані частки участі в консолідованому Звіті про фінансовий стан у власному капіталі, окремо від капіталу власників материнського підприємства.

Зміни частки власності материнського підприємства у дочірньому підприємстві, що не спричиняє втрату контролю материнським підприємством над дочірнім підприємством, є операціями з власним капіталом (тобто операціями з власниками у їхній якості як власників).

Облікові вимоги

Материнське підприємство готує консолідовану фінансову звітність, застосовуючи єдині облікові політики для подібних операцій та інших подій за подібних обставин.

Втрата контролю

Якщо материнське підприємство втрачає контроль над дочірнім підприємством, то материнське підприємство:

а) припиняє визнання активів та зобов'язань колишнього дочірнього підприємства у консолідованому Звіті про фінансовий стан;

б) визнає будь-яку інвестицію, збережену в колишньому дочірньому підприємстві, за її справедливою вартістю на дату втрати контролю, та у подальшому обліковує її та будь-яку заборгованість колишнього дочірнього підприємства або перед колишнім дочірнім підприємством згідно з відповідними МСФЗ. Таку справедливу вартість слід вважати справедливою вартістю при первісному визнанні фінансового актива відповідно до МСФЗ 9, або, якщо це доречно, як собівартість при первісному визнанні інвестиції в асоційоване або спільне підприємство;

в) визнає прибуток або збиток, пов'язаний з втратою контролю над колишньою контрольною часткою участі.

МСФЗ 11

Спільна діяльність

Мета цього МСФЗ – визначити принципи складання та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які мають частки участі в діяльності, що спільно контролюється (тобто, у спільній діяльності).



Сфера застосування

Цей МСФЗ застосовується усіма суб'єктами господарювання, які є сторонами спільної діяльності.

Спільна діяльність – це діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами.

Спільна діяльність має такі характеристики:

- а) сторони пов'язані контрактною угодою;
- б) контрактна угода надає двом або декільком сторонам спільний контроль над діяльністю.

Спільна діяльність – це або *спільна операція*, або *спільне підприємство*.

Спільний контроль – це узгоджений контрактом розподіл контролю над діяльністю, який існує лише тоді, коли рішення про значущі види діяльності вимагають одностайної згоди сторін, між якими розподілено контроль.



Спільні підприємства

Учасник спільного підприємства визнає свою частку участі у спільному підприємстві як інвестицію та обліковує таку інвестицію за методом участі в капіталі відповідно до МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства», окрім випадків, коли суб'єкт господарювання звільнений від застосування методу участі у капіталі, як визначено у цьому стандарті.



Окрема фінансова звітність

У своїй окремій фінансовій звітності спільний оператор або учасник спільного підприємства обліковує свою частку участі у:

- а) спільній операції;
- б) спільному підприємстві.

У своїй окремій фінансовій звітності сторона, яка бере участь у спільній діяльності, але не має над нею спільного контролю, обліковує свою частку участі у:

- а) спільній операції;
- б) у спільному підприємстві.



Облік продажів або внесків активів у спільну операцію

Якщо суб'єкт господарювання здійснює транзакцію зі спільною операцією (як суб'єктом), у якій він є спільним оператором, як, наприклад, продаж або внесок активів, то він здійснює транзакцію з іншими сторонами спільної операції і, відповідно, спільний оператор має визнавати прибутки або збитки від такої транзакції лише в межах часток участі інших сторін у спільній операції.

Якщо такі транзакції свідчать про зменшення чистої вартості реалізації активів, які будуть продані або внесені у спільну операцію, або наявність збитку від зменшення корисності таких активів, то такі збитки мають бути повністю визнані спільним оператором.



Облік придбання активів у спільній операції

Якщо суб'єкт господарювання здійснює транзакцію зі спільною операцією (як суб'єктом), у якій він є спільним оператором, таку, наприклад, як придбання активів, то він не повинен визнавати свою частку прибутку або збитку до того часу, коли він перепродає відповідні активи третій стороні.

Якщо такі транзакції свідчать про зменшення чистої вартості реалізації активів, що будуть придбані, або про наявність збитку від зменшення корисності таких активів, то спільний оператор визнає свою частку таких збитків.

МСФЗ 12

Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання

Мета цього МСФЗ – вимагати від суб'єкта господарювання розкривати інформацію, за допомогою якої користувачі його фінансової звітності могли б оцінити:

- а) характер його часток участі (та пов'язані з ними ризики) в інших суб'єктах господарювання; та
- б) впливи таких часток участі на його фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки.



Сфера застосування

Цей МСФЗ застосовується суб'єктом господарювання, який має частку участі будь-якому з переліченого далі:

- а) дочірніх підприємствах;
- б) спільних угодах (тобто спільних господарських одиницях або спільних підприємствах);
- в) асоційованих підприємствах;
- г) неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання.

Цей МСФЗ не застосовується до:

- а) програм виплат по закінченні трудової діяльності або інших довгострокових програм виплат працівникам, до яких застосовується МСБО 19 «Виплати працівникам»;
- б) окремої фінансової звітності суб'єкта господарювання, до якої застосовується МСБО 27 «Окрема фінансова звітність»;
- в) частки участі, утримуваної суб'єктом господарювання, який бере участь у спільній діяльності, але не має спільного контролю над нею, окрім випадків, коли наслідком такої частки участі є суттєвий вплив на діяльність або коли така частка участі є часткою участі у структурованому суб'єкті господарювання;
- г) частки участі в іншому суб'єкті господарювання, яка обліковується відповідно до МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Проте, суб'єкт господарювання застосовує цей МСФЗ.



Частки участі в дочірніх підприємствах

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка дозволить користувачам консолідованої фінансової звітності

а) зрозуміти:

- склад групи;

- та яку неконтрольовані частки участі мають у діяльності групи та її грошових потоках;

б) оцінити:

- характер та масштаби суттєвих обмежень на його здатність мати доступ до активів (або використовувати їх) та погашати зобов'язання групи;

- характер ризиків, пов'язаних з його частками участі у консолідованих структурованих суб'єктах господарювання, та зміни таких ризиків;

- наслідки змін у його частках власності в дочірньому підприємстві, що не призводять до втрати контролю;

- наслідки втрати контролю над дочірнім підприємством протягом звітного періоду.

Частки участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка надасть змогу користувачам його фінансової звітності:

а) зрозуміти характер та масштаби його часток участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання;

б) оцінити характер та зміни ризиків, пов'язаних з його частками участі у неконсолідованих структурованих суб'єктах господарювання .

Частки участі в інших суб'єктах господарювання

Частка участі в іншому суб'єкті господарювання означає контрактну або неконтрактну участь, внаслідок якої суб'єкт господарювання, що звітує, зазнає ризику змінності доходів від діяльності іншого суб'єкта господарювання. Розгляд мети та структури організації та управління іншого суб'єкта господарювання може допомогти суб'єктові господарювання, що звітує, в оцінюванні того, чи має він частку участі у цьому суб'єкті господарювання і, отже, чи повинен він розкривати інформацію, що вимагається цим МСФЗ. Така оцінка має включати розгляд ризиків, що, як передбачалося, мали створюватися іншим суб'єктом господарювання, та ризиків, що, як передбачалося, мали передаватися іншим суб'єктом господарювання суб'єктові господарювання, що звітує, та іншим сторонам.

МСФЗ 13

Оцінка справедливої вартості

Мета

- а) визначає *справедливу вартість*;
- б) містить в одному МСФЗ концептуальну основу оцінювання справедливої вартості;
- в) вимагає розкривати інформацію про оцінки справедливої вартості.



Сфера застосування

Цей МСФЗ застосовується, коли інший МСФЗ вимагає або дозволяє складати оцінки справедливої вартості або розкривати інформацію про оцінки справедливої вартості (та такі оцінки, як справедлива вартість за вирахуванням витрат на продаж, на основі справедливої вартості або розкриття інформації про такі оцінки).

Оцінка та вимоги розкриття інформації, викладені у цьому МСФЗ, не застосовуються до:

- а) операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій у межах сфери застосування МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій»;
- б) операцій оренди у межах сфери застосування МСБО 17 «Оренда»;
- в) оцінок, які дещо подібні до справедливої вартості, але не є справедливою вартістю, таких як чиста вартість реалізації в МСБО 2 «Запаси» або вартість при використанні в МСБО 36 «Зменшення корисності активів».



Оцінка

Цей МСФЗ визначає справедливу вартість як ціну, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки.



Застосування оцінки

Актив або зобов'язання

Оцінка справедливої вартості - це оцінка конкретного актива або зобов'язання. Тому, оцінюючи справедливу вартість, суб'єкт господарювання має брати до уваги ті характеристики актива або зобов'язання, які учасники ринку взяли б до уваги, визначаючи ціну актива або зобов'язання на дату оцінки. До таких характеристик належать, наприклад, такі:

- а) стан та місце розташування актива;
- б) обмеження, якщо вони є, на продаж або використання актива.

Справедлива вартість - це ціна, яка була б отримана за продаж актива або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції на основному (або найсприятливішому) ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов (тобто вихідна ціна), незалежно від того, чи спостерігається така ціна безпосередньо, чи оцінена за допомогою іншого методу оцінювання.

Оцінка справедливої вартості нефінансового актива враховує здатність учасника ринку генерувати економічні вигоди

- шляхом найвигіднішого та найкращого використання актива або
- шляхом продажу його іншому учасникові ринку, який використовуватиме цей актив найвигідніше та найкраще.

Застосування оцінки до зобов'язань та власних інструментів капіталу

Оцінка справедливої вартості передбачає, що фінансове або нефінансове зобов'язання або власний інструмент капіталу суб'єкта господарювання (наприклад, частки участі у власному капіталі, випущені як компенсація при об'єднанні бізнесу) передається учасникові ринку на дату оцінки. Передача зобов'язання або власного інструменту капіталу суб'єкта господарювання передбачає таке:

- а) зобов'язання лишатиметься непогашеним і сторона-учасник ринку, якій буде здійснено передачу, повинна буде виконати це зобов'язання. Зобов'язання не буде погашене з контрагентом або іншим чином на дату оцінки;
- б) власний інструмент капіталу суб'єкта господарювання лишатиметься непогашеним, і сторона, якій він передається, - учасник ринку - перебере на себе права та обов'язки, пов'язані з інструментом. Інструмент не буде скасований або іншим чином погашений на дату оцінки.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Вахрушина М.А. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие [для студентов, обучающихся по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»] / М. А. Вахрушина, Л.А.Мельников, Н.С, Пласкова; под ред. М.А. Вахрушиной. – М.: Омега – Л., 2006. – 568 с.
2. Генералова Н. В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебное пособие / Н. В. Генералова. – М.: ТК Велби. Из-во Проспект, 2008. – 416 с.
3. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2008.
4. Голов С.Ф. Міжнародні стандарта фінансової звітності: практикум / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х.: Фактор, 2010. – 400с.
5. Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бродовський В. Ю. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник. – Тернопіль: ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ», 2011. – 660 с.
6. Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я. Облік і звітність за міжнародними стандартами. Навчальний посібник (навчально-методичний комплекс). – Тернопіль: СМП «Астон», 2012. – 551 с.
7. Ковалев С. Г. Международные стандарты финансовой отчетности в примерах и задачах (для бухгалтеров) / С. Г. Ковалев, Т. Н. Малькова – М.: Финансы и статистика, 2006. – 296 с.
8. Костюченко В. Н. Консолидированная финансовая отчетность: теория и практика / В. Н. Костюченко. – Х.: Фактор, 2009. – 512 с.
9. Міжнародні стандарта фінансової звітності 2009 [пер. з англ. за ред. С.Ф. Голова]. – К.: ФПБАУ, 2009.

10. Международные стандарты финансовой отчетности 2009. – М.: Аскери – АССА, 2009. – 1047 с.
11. Международные стандарты финансовой отчетности в коммерческом банке: учебно-практическое пособие. – М.: Издательство «Альфа-пресс», 2008. – 512 с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности / Под ред. Л. В. Горбатовой. – Москва: Волтерс Клувер, 2006. – 544 с.
13. МСФО: точка зрения КПМГ: Практическое руководство по международным стандартам финансовой отчетности, подготовленное КПМГ. 2007/8. В 2 ч./Пер. с англ. – 4-е изд. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007.
14. Применение МСФО; в 3 ч.: ;пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2007.
15. Хенни ван Грюнинг. Международные стандарты финансовой отчетности. Практическое руководство / Хенни ван Грюнинг. – На рус. и англ. яз. – 3-е изд., испр. и доп. – М.: Весь мир, 2006.
16. Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности: учебник / Т. В. Шишкова, Е. А. Козельцева. – М.: Эксмо, 2009. – 320 с.
17. International Financial Reporting Standards 2009. – IASB, 2009.
18. Epstein B., Mirza A. IFRS 2007: Interprétation and Application of International Financial Reporting Standards. John Wiley & Sons, Inc., 2007.

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	3
ТЕМА 1	
КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ МСБО	5
1. Причини створення МСБО	5
2. Історія розвитку МСБО	5
3. Сутність та принципи МСБО	8
4. Організації, що займаються розробкою МСБО	15
5. Процес розробки МСБО. Статус МСБО та їх застосування	16
6. Особливості застосування та процедура переходу до МСБО	21
7. Порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО	32
ТЕМА 2	
ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	41
1. Загальні вимоги до складання та подання фінансової звітності	41
1.1 Призначення та склад фінансової звітності	41
1.2. Загальні вимоги до подання інформації у фінансових звітах.....	43
1.3. Порядок подання фінансових звітів	47
1.4. Поняття первинної звітності за МСФЗ	48
1.5. Процедури переходу на МСФЗ.....	50
1.6. Визнання та оцінка в першій звітності за МСФЗ	54
1.7. Розкриття інформації в первинній звітності за МСФЗ.....	57
1.8. Приклад трансформації фінансової звітності за МСФЗ	58
2. Звіт про фінансовий стан та події після звітної дати	89
2.1. Елементи Звіту про фінансовий стан, їх визнання та оцінка	89
2.2. Структура і зміст Звіту про фінансовий стан.....	94
2.3. Події після звітного періоду.....	100
3. Звіт про прибутки та збитки, Звіт про сукупний дохід	103
3.1. Призначення та елементи Звіту про сукупний дохід (прибутки та збитки).....	103
3.2 Структура і зміст Звіту про прибутки та збитки, Звіт сукупний дохід.....	103

3.3. Прибуток на акцію	106
4. Звіт про зміни у власному капіталі.....	109
5. Звіт про рух грошових коштів	112
5.1. Зміст і структура Звіту про рух грошових коштів	112
5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів.....	113
5.3. Методика складання Звіту про рух грошових коштів.....	117
6. Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках	123
7. Проміжна фінансова звітність	130
8. Звітність за сегментами.....	135
ТЕМА 3	
ОБЛІК АКТИВІВ, ЗОБОВ'ЯЗАНЬ ТА ІНСТРУМЕНТІВ КАПІТАЛУ .	137
1. Облік основних засобів.....	137
1.1. Визначення й оцінка основних засобів	137
1.2. Облік амортизації основних засобів.....	141
1.3. Облік подальших витрат, пов'язаних з основними засобами.....	147
1.4. Облік переоцінки основних засобів	148
1.5. Облік вибуття основних засобів	151
1.6. Розкриття інформації про основні засоби	152
2. Облік нематеріальних активів	153
2.1. Поняття, оцінка та переоцінка нематеріальних активів.....	153
2.2. Облік надходження (створення) нематеріальних активів.....	155
2.3. Облік амортизації нематеріальних активів.....	160
2.4. Облік зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів.....	162
2.5. Розкриття інформації про нематеріальні активи	163
3. Облік запасів	166
3.1. Поняття запасів та порядок формування собівартості їх придбання .	166
3.2. Облік руху запасів.....	167

3.3. Облік запасів за чистою вартістю реалізації	171
3.4. Розкриття інформації про запаси у фінансових звітах.....	172
4. Облік інвестиційної нерухомості.....	173
4.1. Визначення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості.....	173
4.2. Облік руху інвестиційної нерухомості	175
4.3. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість.....	176
5. Облік непоточних активів, які призначені для продажу і діяльність, яка припиняється	177
5.1. Класифікація і оцінка непоточних активів, які призначені для продажу	177
5.2. Представлення і розкриття інформації про діяльність, яка припиняється, і непоточних активів, призначених для продажу	179
6. Облік зменшення корисності (знецінення) активів	181
6.1. Виявлення і оцінка зменшення корисності активів.....	181
6.2. Визнання збитків від зменшення корисності активів та їх облік.....	182
6.3. Розкриття інформації про зменшення корисності активів	183
7. Облік забезпечень, умовних зобов'язань та умовних активів	184
7.1. Визнання і класифікація забезпечення	184
7.2. Облік умовних зобов'язань	187
7.3. Облік умовних активів.....	188
7.4. Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	189
8. Облік виплат працівникам	190
8.1. Облік короткострокових виплат працівникам	190
8.2. Облік виплат по закінченні трудової діяльності.	193
8.3. Облік інших довгострокових виплат працівникам.	197
8.4. Облік виплат при звільненні.	199
9. Облік фінансових інструментів	199
9.1. Класифікація та визнання фінансових інструментів.....	199

9.2. Облік та оцінка фінансових інструментів.....	203
9.3. Облік хеджування.....	212
9.4. Розкриття інформації про фінансові інструменти	215
10. Облік платежів на основі акцій	217
10.1. Визнання платежу на основі акцій та його облік.....	217
10.2. Методи і моделі оцінки платежу на основі акцій	220
10.3. Розкриття інформації про платежі на основі акцій	220
ТЕМА 4	
ДОХОДИ, ВИТРАТИ ТА ПОДАТКИ НА ПРИБУТОК:	
ВИЗНАННЯ, ОЦІНКА ТА ОБЛІК	222
1. Облік доходів та їх оцінка	222
1.1. Визначення доходу.....	222
1.2. Визнання доходу. Облік доходу	224
1.3. Розкриття інформації про дохід.....	231
2. Облік державних грантів	232
2.1. Визначення та форми державної допомоги, її облік	232
2.2. Облік погашення державних грантів	236
2.3. Розкриття інформації про державні гранти	237
3. Облік витрат на позики	238
3.1. Підходи до обліку витрат на позики	238
3.2. Капіталізація витрат на позики	239
3.3. Розкриття інформації про витрати на позики	240
4. Облік податку на прибуток	241
4.1 Визначення та класифікація різниць між обліковим та податковим прибутком.....	241
4.2. Визнання та оцінка податку на прибуток, його облік	242
4.3. Подання та розкриття податку на прибуток у фінансовій звітності	246

ТЕМА 5

ЗВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ	248
1. Облік об'єднання підприємств (бізнесу)	248
1.1. Сутність та види об'єднання підприємств	248
1.2. Облік об'єднання бізнесу	249
1.3. Розкриття інформації про об'єднання бізнесу	253
2. Облік спільної діяльності	254
2.1. Суть та види спільної діяльності	254
2.2. Облік спільно контрольованих операцій, спільно контрольованих активів, спільно контрольованих підприємств.....	257
2.3. Розкриття інформації про спільну діяльність	259
3. Облік операцій щодо зв'язаних сторін	260
3.1. Визначення, відносини та операції із зв'язаними сторонами.....	260
3.2. Розкриття інформації про операції із зв'язаними сторонами у фінансових звітах	263
МСБО В СХЕМАХ	267
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ЛІТЕРАТУРНИХ ДЖЕРЕЛ	439
ЗМІСТ	441

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ
СТАНДАРТАМИ**

Редактор: *Гайда Н. В.*

Комп'ютерна верстка: *Шухманн В. А.*

Дизайн обкладинки: *Одобецька М. М.*

Підписано до друку 04.11.2014 р.
Формат 60x84 ¹/₈. Гарнітура Times.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 51,8. Облік.-вид. арк. 57,0.
Зам. № У271-14. Тираж 250 прим.

Видавець та виготовлювач
Тернопільський національний економічний університет
вул. Львівська, 11, 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»
46004 м. Тернопіль, вул. Львівська, 11
тел. (0352) 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua