

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ
ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ



*До 45-річчя
факультету обліку і аудиту
Тернопільського національного
економічного університету*

**Задорожний З. В., Панасюк В. М.,
Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я.**

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**Навчальний посібник
(навчально-методичний комплекс)**

2-ге видання, виправлене і доповнене

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України*

**Тернопіль
ТНЕУ
2015**

УДК 657:006.032(075)

ББК 65.052.0

О 17

Рецензенти: **Я. Д. Крупка** – доктор економічних наук, професор кафедри обліку у виробничій сфері Тернопільського національного економічного університету

М. В. Реслер – доктор економічних наук, доцент, в. о. завідувача кафедри обліку та оподаткування Мукачівського державного університету

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки, молоді та спорту України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(лист № 1/11-12112 від 22. 12. 2011 р.)*

О 17 **Облік і звітність за міжнародними стандартами** : навч. посіб. (навч.-метод. комплекс) / З. В. Задорожний, В. М. Панасюк, Є. К. Ковальчук, Л. Я. Бобрівець. – 2-ге вид. [випр. і доповн.]. – Тернопіль : ТНЕУ, 2015. – 304 с.
ISBN 978-966-654-398-4

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

УДК 657:006.032(075)

ББК 65.052.0

ISBN 978-966-654-398-4

© Задорожний З. В., Панасюк В. М.,
Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я., 2015
© ТНЕУ, 2015

ЗМІСТ

Передмова	8
Тема 1. Концептуальні основи МСБО	10
1. Причини створення МСБО	10
2. Історія розвитку МСБО	10
3. Сутність та принципи МСБО	
4. Організації, що займаються розробкою МСБО	18
5. Процес розробки МСБО. Статус МСБО та їх застосування	19
6. Особливості застосування та процедура переходу до МСБО	25
7. Порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО	34
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	46
1.4. Поняття первинної звітності за МСФЗ	48
1.5. Процедури переходу на МСФЗ	49
1.6. Визнання та оцінка в першій звітності за МСФЗ	52
1.7. Розкриття інформації в первинній звітності за МСФЗ	55
1.8. Приклад трансформації фінансової звітності за МСФЗ	56
2. Звіт про фінансовий стан та події після звітної дати	85
2.1. Елементи Звіту про фінансовий стан, їх визнання та оцінка	85
2.2. Структура і зміст Звіту про фінансовий стан	89
2.3. Події після звітного періоду	95
3. Звіт про прибутки та збитки, Звіт про сукупний дохід	97
3.1. Призначення та елементи Звіту про сукупний дохід (прибутки та збитки)	97

3.2. Структура Звіту про прибутки та збитки, Звіту про сукупний дохід	98
3.3. Прибуток на акцію	100
4. Звіт про зміни у власному капіталі	103
5. Звіт про рух грошових коштів	106
5.1. Зміст і структура Звіту про рух грошових коштів	106
5.2. Подання та розкриття інформації про рух грошових коштів	108
5.3. Методика складання Звіту про рух грошових коштів	111
6. Примітки до фінансових звітів, виправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках	116
7. Проміжна фінансова звітність	122
8. Звітність за сегментами	127
Практичні завдання до теми	129
Тема 3. Облік активів зобов'язань та інструментів капіталу	171
1. Облік основних засобів	171
1.1. Визначення й оцінка основних засобів	171
1.2. Облік амортизації основних засобів	174
1.3. Облік подальших витрат, пов'язаних з основними засобами	180
1.4. Облік переоцінки основних засобів	181
1.5. Облік вибуття основних засобів	183
1.6. Розкриття інформації про основні засоби	185
2. Облік нематеріальних активів	185
2.1. Поняття, оцінка та переоцінка нематеріальних активів	185
2.2. Облік надходження (створення) нематеріальних активів	188
2.3. Облік амортизації нематеріальних активів	191
2.4. Облік зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів	193
2.5. Розкриття інформації про нематеріальні активи	194
3. Облік запасів	197
3.1. Поняття запасів та порядок формування собівартості їх придбання	197

3.2. Облік руху запасів	198
3.3. Облік запасів за чистою вартістю реалізації	201
3.4. Розкриття інформації про запаси у фінансових звітах	202
4. Облік інвестиційної нерухомості	203
4.1. Визначення, визнання та оцінка інвестиційної нерухомості	203
4.2. Облік руху інвестиційної нерухомості	204
4.3. Розкриття інформації про інвестиційну нерухомість	206
5. Облік непоточних активів, які призначені для продажу, і діяльність, яка припиняється	206
5.1. Класифікація і оцінка непоточних активів, призначених для продажу	206
5.2. Представлення і розкриття інформації про діяльність, яка припиняється і непоточних активів, призначених для продажу	208
6. Облік зменшення корисності (знецінення) активів	209
6.1. Виявлення і оцінка зменшення корисності активів	209
6.2. Визнання збитків від зменшення корисності та їх облік	210
6.3. Розкриття інформації про зменшення корисності активів	211
7. Облік забезпечень, умовних зобов'язань та умовних активів	212
7.1. Визнання і класифікація забезпечення	212
7.2. Облік умовних зобов'язань	215
7.3. Облік умовних активів	215
7.4. Розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	216
8. Облік виплат працівникам	217
8.1. Облік короткострокових виплат працівникам	217
8.2. Облік виплат після закінчення трудової діяльності	220
8.3. Облік інших довгострокових виплат працівникам	224
8.4. Облік виплат при звільненні	225
9. Облік фінансових інструментів	226
9.1. Класифікація та визнання фінансових інструментів	226
9.2. Облік та оцінка фінансових інструментів	230

9.3. Облік хеджування	237
9.4. Розкриття інформації про фінансові інструменти	240
10. Облік платежів на основі акцій	241
10.1. Визнання платежу на основі акцій та його облік	241
10.2. Методи і моделі оцінки платежу на основі акцій	243
10.3. Розкриття інформації про платежі на основі акцій	244
Практичні завдання до теми	245
Тема 4. Доходи, витрати та податки на прибуток: визнання, оцінка та облік	252
1. Облік доходів та їх оцінка	252
1.1. Визначення доходу	252
1.2. Визнання доходу. Облік доходу	254
1.3. Розкриття інформації про дохід	261
2. Облік державних грантів	261
2.1. Визначення та форми державної допомоги, її облік	261
2.2. Облік погашення державних грантів	265
2.3. Розкриття інформації про державні гранти	265
3. Облік витрат на позики	266
3.1. Підходи до обліку витрат на позики	266
3.2. Капіталізація витрат на позики	267
3.3. Розкриття інформації про витрати на позики	268
4. Облік податку на прибуток	268
4.1. Визначення та класифікація різниць між обліковим та податковим прибутком	268
4.2. Визнання та оцінка податку на прибуток, його облік	270
4.3. Подання та розкриття податку на прибуток у фінансовій звітності.....	273
Практичні завдання до теми	274
Тема 5. Зв'язані сторони і консолідована звітність	279
1. Облік об'єднання підприємств (бізнесу)	279
1.1. Сутність та види об'єднання підприємств	279

1.2. Облік об'єднання бізнесу	280
1.3. Розкриття інформації про об'єднання бізнесу	283
2. Облік спільної діяльності	284
2.1. Суть і види спільної діяльності	284
2.2. Облік спільно контрольованих операцій, спільно контрольованих активів, спільно контрольованих підприємств	287
2.3. Розкриття інформації про спільну діяльність	289
3. Облік операцій щодо зв'язаних сторін	290
3.1. Визначення, відносини та операції із пов'язаними сторонами у фінансових звітах	290
3.2. Розкриття інформації про операції з пов'язаними сторонами у фінансових звітах	293
Практичні завдання до теми	296
Література	301

ПЕРЕДМОВА

Глобалізація фінансових ринків і торговельних операцій зумовили необхідність єдиних підходів до фінансової звітності, які відображені у міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ). МСФЗ дедалі ширше використовуються і в розвинутих країнах, і в країнах з перехідною економікою. Хоча МСФЗ є обов'язковими для застосування, як правило, лізинговими компаніями та фінансовими закладами, на даний час велика кількість підприємств добровільно складає фінансову звітність відповідно до МСФЗ. Незважаючи на те, що МСФЗ охоплюють лише фінансову звітність, їхнє застосування і використання вимагає знань і досвіду не лише в сфері бухгалтерського обліку. Сучасний бухгалтер повинен мати широкий спектр знань у 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 їхніх взаємозв'язків, організації первинного обліку, а саме первинної документації, раціональної організації документообігу, 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 насамперед для студентів економічних спеціальностей, а також для головних бухгалтерів, фінансових аналітиків, керівників служби контролінгу та внутрішнього аудиту.

Знання, набуті після опрацювання курсу «Облік і звітність за міжнародними стандартами», дадуть змогу сучасним бухгалтерам отримати широку інформацію про діяльність суб'єктів господарювання відповідно до міжнародних стандартів.

Головними завданнями курсу «Облік і звітність за міжнародними стандартами» є:

- формування орієнтаційної основи для подальшого 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 аналіз наукових напрямів, теорій та ідей, висновків, що спонукатиме студентів до самостійної роботи з опрацювання курсу.

У 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, а також повинні *знати*:

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

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

- порядок складання і подання фінансової, консолідованої, проміжної звітності та звітності за сегментами відповідно до МСФЗ.

ТЕМА 1

КОНЦЕПТУАЛЬНІ ОСНОВИ МСБО

1. Причини створення МСБО

Інтеграційні процеси – як одна з найважливіших причин створення МСБО – відображаються 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 зарахувати:

- 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 цим 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 за мету деталізувати всі процедури та механізми фінансового обліку, в багатьох випадках надаючи 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), яка розташована в Лондоні.



Слід запам'ятати!

Умовно виокремлюють такі етапи розвитку системи міжнародної стандартизації фінансового обліку:

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

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

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

1995 р.–1999 р. – 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 1978 р. – Третя директива 78/660/ЄЕС – Річна звітність компаній;

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

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

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

10 квітня 1984 р. – 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 2002 р. було прийнято Правила ЄС № 1606/2002 Європейського Парламенту й Ради про застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

МСФЗ можуть бути прийняті за умов, що вони:

- ✓ не суперечать принципам, викладеним у Четвертій та Шостій Директивах ЄС;
- ✓ відповідають критеріям ясності, релевантності, надійності й порівняльності, необхідним для фінансової інформації, яка потрібна для прийняття економічних рішень та оцінки управлінської діяльності менеджменту.

Для кожного фінансового року, починаючи з 1 січня 2005 р., 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 1983 р. до 2000 р. членами IASC були всі професійні організації бухгалтерів, що належать до Міжнародної федерації бухгалтерів.

З 2000 р. індивідуальне членство було скасовано.

До 2000 р. 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 1999 р. по 2002 р. рік було видано 33 SIC.



Важливо знати!

З 2000 р. IASC перейменовано на Раду з МСБО – IASB (англ. International Accounting Standard Board). З 2001 р. 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 р. Він набув чинності зі звітності за періоди, починаючи з 2004 р. 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 дає змогу об'єктивно розкривати фінансові ризики у суб'єктів, що звітують, а також порівнювати результати їхньої діяльності для 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 такі 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).

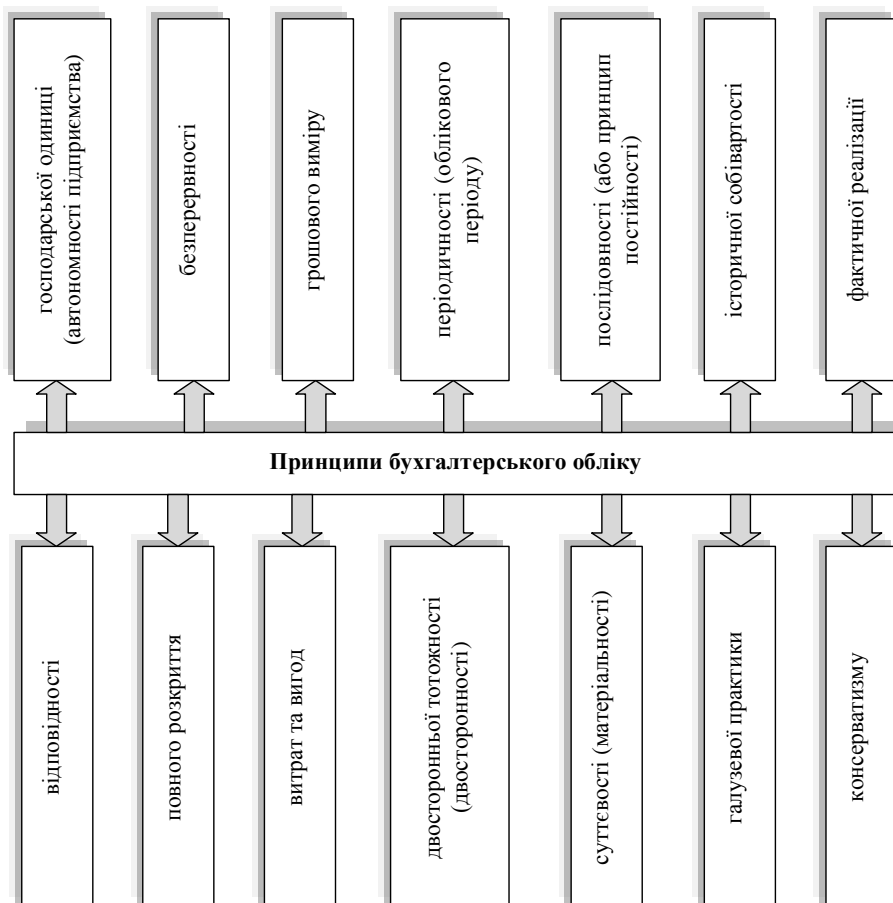


Рис. 1.1. Принципи бухгалтерського обліку



Важливо знати!

Принцип господарської одиниці (автономності підприємства).

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

Принцип безперервності.

Його суть полягає у тому, що підприємство працюватиме протягом певного періоду і його діяльність не буде припинена найближчим часом. Це припущення є основою для відображення статей активів за фактичною собівартістю, а не за ринковою вартістю, яка стає визначальною при ліквідації підприємства.

Принцип грошового виміру.

Він передбачає, що гроші є найбільш універсальним виміром різних об'єктів обліку, вони 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 використані різні методи обліку. Застосування цього 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. Його застосування 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.

Він застосовується для визначення суми, яка має бути визнана як виручка від реалізації продукції. За цим 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 ним для визначення фінансового результату звітного періоду необхідно зіставити доходи з витратами за даний звітний період. При цьому витрачені кошти не обов'язково розглядаються як витрати звітного періоду в момент сплати грошей, вони також 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 іншого боку – це здійснення витрат, що відображають зменшення нерозподіленого прибутку, оскільки 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 нього 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, в свою чергу, поділяють на:

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

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

Отже, загальні обсяги вимог не мають 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):

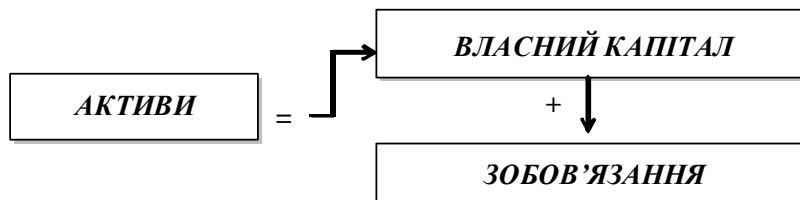


Рис. 1.2. Основне балансове рівняння бухгалтерського обліку

Кожного дня компанії доводиться здійснювати різні господарські операції, які впливають і на її активи, і на пасиви. Через це вони обов'язково відображаються у фінансових документах як за активами, так і за пасивами компанії – тому цей принцип бухгалтерського обліку називається принципом двосторонньої тотожності.

Принцип витрат та вигод.

Цей принцип враховує той факт, що процес збору інформації та складання фінансової звітності пов'язаний із певними витратами. Вони не мають перевищувати вигоду, яку отримають користувачі фінансової звітності. На практиці цей принцип застосовувати доволі важко, оскільки не завжди можна реально оцінити вигоду від отриманої інформації.

Принцип суттєвості (або матеріальності).

Він передбачає, що в бухгалтерському обліку мають бути відображені всі важливі, суттєві події і 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 існувати певні винятки із загальних правил. Однотипні підприємства мають деякі загальні риси, зокрема, однакову тривалість операційного циклу, потребу щодо готівки чи кредиту, тому за формою їхні 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.

Він 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.

Цей принцип 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 вказати на наявність деяких проблем щодо інтерпретації понять «потенційно визнаний» та «потенційно можливий», залежно від конкретної ситуації: якщо йдеться про сферу торгівлі, то поняття «потенційно визнаний» означає, що виручка визнається за період, коли були доставлені товари, а поняття «потенційно можливий» 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 рис. 1.3.

Основні завдання Ради з МСБО полягають в такому:

✓ розроблення й публікація в інтересах суспільства найважливіших бухгалтерських стандартів, яких необхідно дотримуватись при наданні фінансової звітності;

✓ сприяння поширенню застосування бухгалтерських стандартів у світовій практиці бухгалтерського обліку;

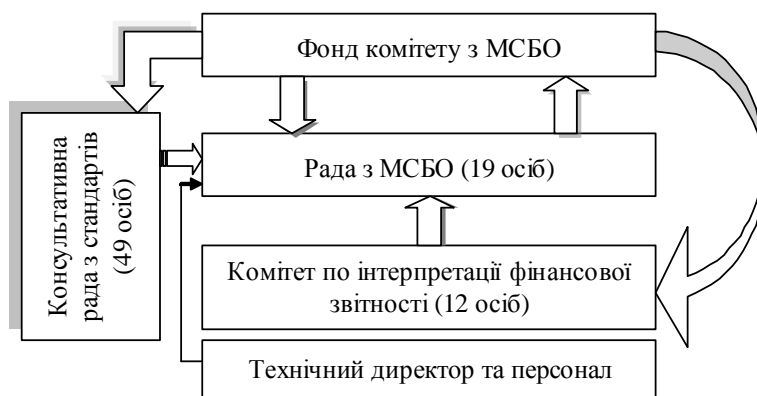


Рис. 1.3. Структура Ради з МСБО

✓ надання допомоги щодо вдосконалення і гармонізації національних законодавств у сфері 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 запроваджений з 2004 р.

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

У широкому розумінні Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти й тлумачення, прийняті РМСБО. Вони охоплюють:

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 за станом на 1 травня 2015 р. наведено у табл. 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 14</u>	Рахунки відстрочених тарифних регулювань
<u>МСФЗ 15</u>	Виручка за договорами з клієнтами

Продовження табл. 1.1

МСБО 1	Подання фінансової звітності
МСБО 2	Запаси
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки
МСБО 10	Події після звітного періоду
МСБО 11	Будівельні контракти
МСБО 12	Податки на прибуток
МСБО 16	Основні засоби
МСБО 17	Оренда
МСБО 18	Дохід
МСБО 19	Виплати працівникам
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони
МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції

Продовження табл. 1.1

МСБО 32	Фінансові інструменти: подання
МСБО 33	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність
МСБО 36	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи
МСБО 38	Нематеріальні активи
МСБО 39 **	Фінансові інструменти: визнання та оцінка
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	Сільське господарство
Глумачення Міжнародної фінансової звітності (IFRIC) Глумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC)	
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях
КТМФЗ 2	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти
КТМФЗ 4	Визначення, чи містить угода оренду
КТМФЗ 5	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»

Продовження табл. 1.1

КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності
КТМФЗ 12	Послуги за угодами про концесію
КТМФЗ 13	Програми лояльності клієнта
КТМФЗ 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія
КТМФЗ 15	Угоди про будівництво об'єктів нерухомості
КТМФЗ 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю
КТМФЗ 17	Виплати негрошових активів власникам
КТМФЗ 18	Передачі активів від клієнтів
КТМФЗ 19	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу
ПКТ-7	Введення євро
ПКТ-10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю
ПКТ-15	Операційна оренда: заохочення
ПКТ-25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів
ПКТ-27	Оцінка сутності операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду
ПКТ-29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації

Продовження табл. 1.1

ПКТ-31	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами
ПКТ-32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

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

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 спонукають до поступового переходу на єдині стандарти обліку. По-перше, для уникнення облікового хаосу, коли одне підприємство формує звітність за деякими національними та міжнародними вимогами, що може дезорієнтувати інвесторів, кредиторів та інших користувачів інформації. По-друге, одразу виникають переваги для ринків капіталу, що дасть можливість швидше реагувати на коливання чи зміни в інформації. По-третє, це допомога бухгалтерам у формуванні швидкої, правдивої і достовірної інформації.



Важливо знати!

Основні переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами:

- ◆ вона чітко визначає майновий стан власників підприємства;
- ◆ облік здійснюється не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, він дає змогу 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 змогу скласти реальний прогноз щодо майбутньої діяльності підприємства;
- ◆ фінансова звітність, підготовлена за МСБО, є доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола фахівців;
- ◆ можливість порівнювати себе з конкурентами та компаніями, які випускають схожу продукцію, дає додаткові переваги. Компанії розуміють, що з їхньої фінансової звітності можна отримати додаткову інформацію, на основі якої видно, чим ця звітність відрізняється від інших.

Можна буде виокремити корисну інформацію із зіставлення власних даних з даними обліку конкурентів в інших країнах. Ця інформація буде суттєвою 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 переходу до західної практики ведення бухгалтерського обліку;
- ◆ потреба в значних іноземних інвестиціях;
- ◆ поступова інтеграція в європейський економічний простір;
- ◆ можливість одержати кредити в іноземному банку;
- ◆ можливість одержання постачальників-іноземців;
- ◆ функціонувати як транснаціональна компанія;
- ◆ можливість одержання кредитного рейтингу від спеціального агентства;
- ◆ доступність інформації та прозорість суб'єктів ринку;
- ◆ вдосконалення контролю з боку органів нагляду за фінансовим станом і діяльністю організацій;
- ◆ можливість порівнювати компанії одна з однією.

Отже, переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами справді 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 зумовило активізацію самостійності суб'єктів господарювання, яким для прийняття рішень необхідна якісна інформація, що всеохопно й правдиво відображає всі економічні процеси;
- ✓ активізація ролі грошей привела до збільшення потреби в кредитних коштах, для отримання яких банки вимагають від суб'єктів господарю-

вання надання фінансових документів, які дали б змогу провести фінансовий аналіз їх платоспроможності;

✓ 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 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 кілька рівнів їх застосування:

- МСФЗ як національні стандарти (наприклад, у таких країнах, як Кіпр, Кувейт, Латвія, Мальта, Пакистан, Таїланд, 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 й органи регулювання, 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, що заявив про запровадження МСФЗ з 2005 р. 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 й 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 й логічно. Наприклад, у Киргизії нові національні стандарти розробляли поетапно, включаючи дослідження кількох варіантів їхніх принципів. Цей процес розпочався з прийняття спрощеного варіанту стандартів, що використовувалися в сфері планової економіки, які згодом замінили на національні стандарти на базі Міжнародних стандартів фінансової звітності. Після їх прийняття набув чинності Закон про бухгалтерський облік. Проте країні не вистачає нових стандартів, що розширять практику розкриття інформації, доступність та прозорість звітності.

У Вірменії і 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 р. 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.

На 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.	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
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 й збагачення власників підприємств, тому і ведення бухгалтерського обліку здійснюється передусім 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 р. з прийняттям урядом Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням МСБО (рішення від 29.10.1998 р. № 1706).

В 1999 р. було прийнято Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься таке 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 р. Кабінет Міністрів України затвердив стратегію застосування МСФЗ (розпорядження від 24.10.2007 р. № 911). Одним із головних напрямків було визначено «законодавче регулювання порядку застосування міжнародних стандартів, зокрема з 2010 р. 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 р. Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облигацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі (Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.06.2010 р. № 981). В цьому порядку вказано таке: «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 01.01.2012 р. набули чинності зміни до Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 р. № 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 р., 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	Білорусь Ізраїль Росія			

Продовження табл. 1.3

1	2			
IV. Відсутні фондові біржі	Албанія Гуам	Ємен Самоа		
V. МСФЗ вимагають для всіх місцевих підприємств	Австралія Австрія Багамські о-ви Барбадос Бахрейн Бельгія Боснія та Герцеговина Болгарія Бразилія з 2010 р. Великобританія Венесуела Вірменія Гаїті Гватемала	Гондурас Гонконг Греція Грузія Домініканська Республіка Еквадор Естонія Єгипет Ірландія Іспанія Італія Йорданія Казахстан Кенія Киргизія Кенія Коста Рика	Кувейт Латвія Литва Люксембург Македонія Намібія Нідерланди Німеччина Непал Нова Зеландія Норвегія ОАЕ Панама Перу Польща Португалія	Пд Африка Румунія Сербія Словаччина Таджикистан Танзанія Тринідад і Тобаго Україна Фіджі Фінляндія Франція Чеська Республіка Чилі Ямайка

В Україні 19 липня 2013 р. затверджено 2 Національних положення (стандарту) 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, а й активно впливають на розвиток національних систем бухгалтерського обліку й звітності (табл. 1.4).

Переваги складання фінансової звітності за міжнародними стандартами є беззаперечними для більшості користувачів фінансової звітності. МСФЗ можна вважати інструментом глобалізації економіки і світових

Таблиця 1.3

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>

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, а 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 орієнтовані на запити органів регулювання (податкова служба, держкомстат та інші), в той час як МСФЗ орієнтовані здебільшого 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.

Таблиця 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 постійно 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

Продовження табл. 1.4

1	2	3
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
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 28.02.2013 р. за № 36/22868.
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.

Продовження табл. 1.4

1	2	3
Проміжна фінансова звітність	МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність» передбачає надання проміжної фінансової звітності у складі повного комплекту 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; 3) про суму кумулятивних дивідендів за привілейованими акціями; 4) не фінансову інформацію (про цілі та політику управління фінансовими ризиками). Згідно з МСБО 1 необхідно розкривати порівняльну інформацію щодо числових показників за попередній період. Формою № 5 наведення порівняльних даних не передбачено.	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.

Разом із цим, усі національні стандарти базуються на МСБО і не суперечать їх положенням. Ідентифікація особливостей національних та міжнародних стандартів наведена у 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»
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»

Продовження табл. 1.5

1	2
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»
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 вимагають подальшої гармонізації П(С)БО та МСФЗ. Безумовно, це призведе до полегшення співпраці вітчизняних підприємств з іноземними партнерами, особливо в торговельній 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.

Загалом можна виділити такі групи користувачів фінансовою звітністю:

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

а) інвестори, які вкладають свій капітал у підприємство;

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

2) працівники, 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 за ним;

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 та останніх змін у благоустрої компанії і 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 стандарти передбачають поділ принципів складання фінансової звітності на 2 групи:

1) основні припущення;

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

Основні припущення складаються з 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 належать. Фінансові звіти, складені згідно з принципом нарахування, інформують користувачів не тільки про минулі операції, які містили виплату або отримання грошових коштів, а й про зобов'язання виплатити грошові кошти в майбутньому і про ресурси, що представлені грошовими коштами, які буде одержано в майбутньому. Тобто, усі підприємства повинні складати звітність (крім інформації про рух грошових коштів) за принципом нарахування.

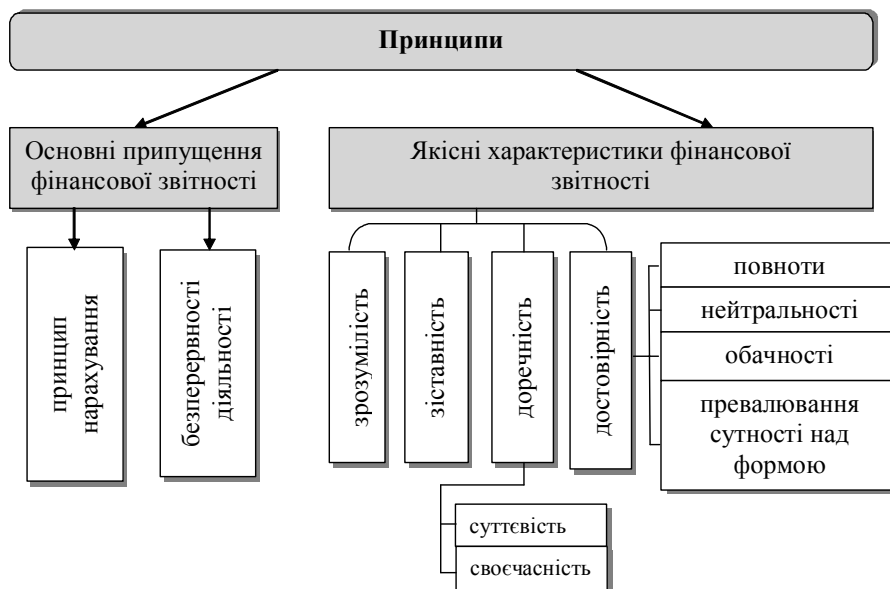


Рис. 2.1. Принципи складання фінансової звітності за МСФЗ

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 припущенні, що переважна частина користувачів цієї інформації має певні знання з бухгалтерського обліку й економіки і прагне її вивчати доволі 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 належить **своєчасність** (відповідно до МСБО 1, фінансові звіти підприємство має 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 тією мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ. У свою чергу, достовірність інформації розкривається за допомогою таких 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 має міститись:

- 1) назва або код підприємства, що звітує;
- 2) період, який охоплює даний фінансовий звіт (для Звіту про фінансовий стан – дату);
- 3) дата кінця звітного періоду;
- 4) валюта 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):

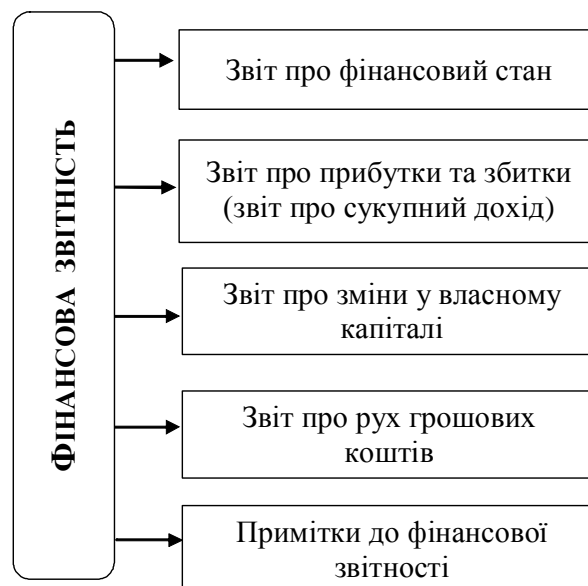


Рис. 2.2. Структура фінансової звітності корпорації

або разом з іншою інформацією (рис. 2.3):

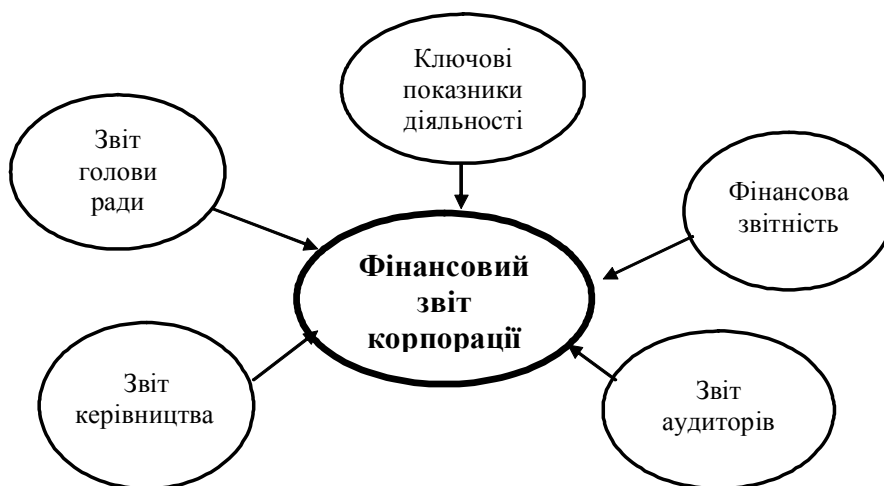


Рис. 2.3. Структура річного фінансового звіту корпорації



Важливо знати!

Виділяють такі вимоги до подання фінансових звітів:

- фінансові звіти слід подавати щороку (цей стандарт не поширюється на проміжну (поточну) фінансову звітність);
- відповідно до МСБО 1, звітний рік не обов'язково збігається 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, через яку 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 р., 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 р. 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 р. 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 р.:

✓ у фінансовій звітності за звітні періоди 2012 р. не наводиться порівняльна інформація за 2011 р. (крім Звіту про фінансовий стан);

✓ складається Звіт про фінансовий стан за станом на 01.01.2012 р. 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 31.12.2013 р., з урахуванням винятків, визначених у МСФЗ 1;

√ перша фінансова звітність та консолідована фінансова звітність, складена за МСФЗ, за 2013 р. має містити інформацію в Звіті про фінансовий стан за станом на 01.01.2012 р., 31.12.2012 р., 31.12.2013 р., 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 має 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 визначає необхідність вивірки капіталу, в тому числі на дату переходу на МСФЗ.

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



Важливо знати!

Згідно з 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 й 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 потрібно надавати 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 має 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 й обробки інформації. Доцільно зауважити, що складання фінансової звітності за ретроспективним підходом обійдеться компанії набагато дорожче, оскільки їй потрібно буде також сформулювати судження й оцінки, які мали б існувати за станом за кілька попередніх років, що зробити доволі 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 з П(С)БО операція не класифікувалася як хеджування, то після переходу на МСФЗ її 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 добровільні, 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 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 із наведеними 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 давало змогу 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 відобразитися 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 порівняно 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 віддають перевагу 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 вона повинна наперед спланувати свій перехід на Міжнародні стандарти фінансової звітності і визначати відмінності між МСФЗ і попередніми стандартами так, щоб можна було віднайти всі 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
1	2
Визнання активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	При переході на МСФЗ багато компаній повинні будуть визнавати додаткові активи чи зобов'язання, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> - пенсійні плани; - відстрочені податки; - активи і зобов'язання по фінансовій оренді; - похідні фінансові інструменти; - куплені нематеріальні активи; - платежі на основі акцій
Невизнання активів та зобов'язань, якщо це не передбачено МСФЗ	Деякі активи та зобов'язання, визнані компанією згідно з принципами бухгалтерського обліку, які використовувались до МСФЗ, тепер не будуть підлягати визнанню: <ul style="list-style-type: none"> - активи, забезпечення по яких не має юридичних чи фактичних зобов'язань; - загальні резерви; - внутрішньо створені матеріальні активи

Продовження табл. 2.1

1	2
Класифікація активів та зобов'язань згідно з МСФЗ	Потребують перекласифікації: <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	Активи і зобов'язання, до яких можна використовувати різні методи оцінки, включають: <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 умовно первісною вартістю, якщо використовується звільнення щодо умовно первісної вартості) і його балансовою вартістю. Якщо деякі активи на дату першого застосування МСФЗ не відповідають критеріям визнання за МСФЗ, їх списують зі Звіту про фінансовий стан (застарілі об'єкти основних засобів і нематеріальних активів). Якщо у підприємства є активи і 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 них 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).

Ці 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 або шляхом індексації до дати вступного Звіту про фінансовий стан, то ця 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 має 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, із 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 грудня 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

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	
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				
Баланс	1300	63128	64930	50800
Пасив	Код рядка	31 грудня 2011 р.	31 грудня 2012 р.	31 грудня 2013 р.
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

Продовження табл. 2.2

1	2	3	4	
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

Таблиця 2.3

**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 попереднього 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

Продовження табл. 2.3

1	2	3	4
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 попереднього 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:			
Реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	3000	37637	28974
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

Таблиця 2.5

Звіт про власний капітал за 2013 р.

Форма № 4 Код за ДКУД 1801005

Стаття	Код рядка	Зареєстрований (пайовий) капітал	Капітал у дооцінках	Додатковий капітал	Резервний капітал	Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	Неоплачений капітал	Вилучений капітал	Всього
Залишок на початок року	4000	12215	12016	20900	1522	9792	-	-	56450
Коригування:									
Зміна облікової політики	4005								
Виправлення помилок	4010	-	-	-	-	1913	-	-	1913
Інші зміни	4090	-	(678)	-	-	(4629)	-	-	(5307)
Скоригований залишок на початок року	4095	12215	11338	20900	1522	7081	-	-	53056
Чистий прибуток (збиток) за звітний період	4100	-	-	-	-	7074	-	-	7074
Інший сукупний дохід за звітний період	4110	-	(366)	-	-	242	-	-	(124)
Розподіл прибутку:									
Виплати власникам (дивіденди)	4200	-	-	-	-	(1527)	-	-	(1527)
Спрямування прибутку до зареєстрованого капіталу	4205								
Відрахування до резервного капіталу	4210	-	-	-	310	(310)	-	-	-
Внески учасників:									
Внески до капіталу	4240								
Погашення заборгованості з капіталу	4245								
Вилучення капіталу:									
Викуп акцій (часток)	4260								
Перепродаж викуплених акцій (часток)	4265								
Анулювання викуплених акцій (часток)	4270								
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 31.12.2013 р.	4300	12215	10659	20900	1832	1521	-	-	47127

Таблиця 2.6

Узгодження власного капіталу за станом на 01.01.2012 р.

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

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5
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		-	-	-

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5
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 за станом на 01.01.2012 р.

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	Невизнання бібліотечних фондів необоротними активами	Знос основних засобів	Первісна вартість основних засобів	185
5	Невизнання 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	Невизнання інтернет-сайту необоротним активом	Знос нематеріальних активів	Первісна вартість нематеріальних активів	13

Продовження табл. 2.7

1	2	3	4	5
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 у фінансовій звітності так:

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	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5	6	7	8
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

Продовження табл. 2.8

1	2	3	4	5	6	7	8
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 не матеріальних 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 так:

Найменування статті	Земельні ділянки	Будівлі, споруди та передавальні пристрої	Машини 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	-	-	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 2.9

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

Продовження табл. 2.9

1	2	3	4	5	6	7	8	9
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

Таблиця 2.10

«Інші довгострокові фінансові інвестиції»
та «Поточні фінансові інвестиції» мають таку структуру:

Вид фінансових інвестицій	За станом на 31.12.2013 р.			За станом на 31.12.2012 р.			За станом на 31.12.2011 р.		
	Фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням перецінки як прибутку або збитку	Фінансові інвестиції, доступні для продажу	Фінансові інвестиції, утримувані до погашення	Фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням перецінки як прибутку або збитку	Фінансові інвестиції, доступні для продажу	Фінансові інвестиції, утримувані до погашення	Фінансові інвестиції за справедливою вартістю з відображенням перецінки 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	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Таблиця 2.11

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
1	2	3	4	5	6	7
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

Продовження табл. 2.12

1	2	3	4	5	6	7
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	За станом на 31.12.2013 р.	За станом на 31.12.2012 р.	За 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	За станом на 31.12.2013 р.	За станом на 31.12.2012р.	За 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 таку структуру:

Найменування показника структури капіталу	За станом на 31.12.2013 р.	За станом на 31.12.2012 р.	За станом на 31.12.2011 р.	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 прівіняних 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	За станом на 31.12.2013 р.	За станом на 31.12.2012 р.	За 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
1	2	3	4	5	6	7
Забезпечення на виплату відпусток працівникам	523	534	(486)	-	-	571
Забезпечення наступних витрат на додаткове пенсійне забезпечення	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 2.19

1	2	3	4	5	6	7
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	За станом на 31.12.2013 р.	За станом на 31.12.2012 р.	За станом на 31.12.2011 р.
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

Таблиця 2.23

**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 компанії	Переведення до довгострокових активів, утримуваних для продажу	Визнані в прибутках /збитках	Визнані у власному капіталі	Залишок на кінець року
1	2	3	4	5	6	7
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 01.04.2011 р.	(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 01.04.2011 р.	246	-	-	(198)	-	48
Перенесені податкові збитки на майбутні періоди	-	-	-	-	-	-

Продовження табл. 2.25

1	2	3	4	5	6	7
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 01.04.2011 р.	(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 01.04.2011 р.	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 такі 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 в результаті минулих подій;
- об'єкт контролюється підприємством;
- існує можливість достовірної оцінки.



Важливо знати!

Для визначення балансової вартості активів використовують такі види оцінки:

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

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

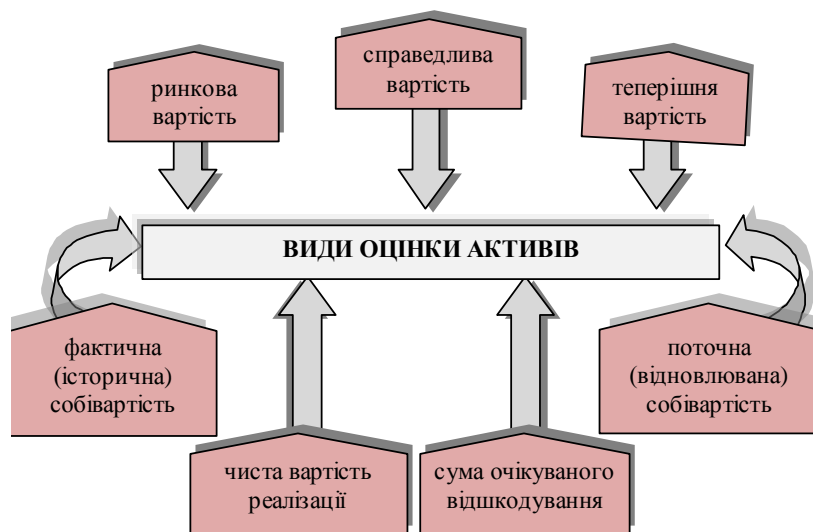


Рис. 2.4. Види оцінки активів

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 вирахуванням витрат на завершення його виробництва та на збут.

Ринкова вартість активу – чиста вартість його придбання або реалізації на активному ринку. Цей 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):

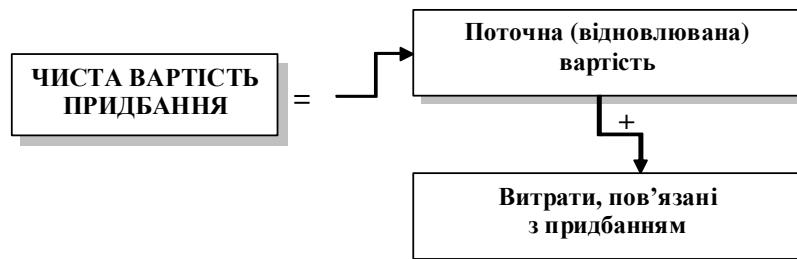


Рис. 2.5. Чиста вартість придбання

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

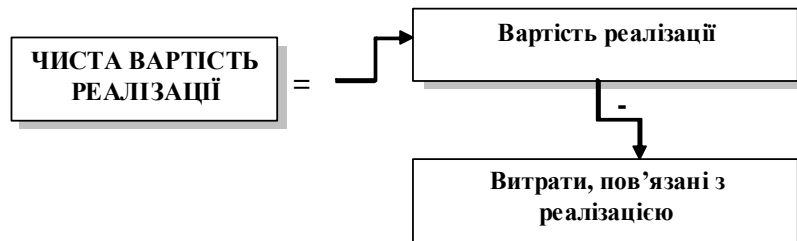


Рис. 2.6. Чиста вартість реалізації

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 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 є 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):

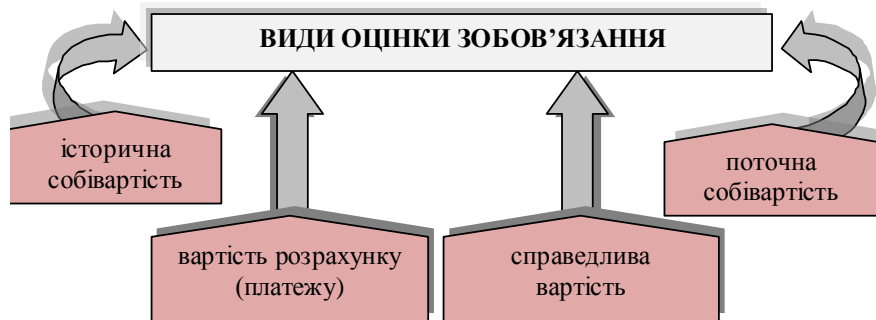


Рис. 2.7. Види оцінки зобов'язання

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 (табл. 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 має бути постійним з року в рік);
 - короткий опис діяльності підприємства;
 - організаційно-правова форма;
 - валюта, в якій представлена фінансова звітність.

Таблиця 2.29

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	IAS 1
Податкові активи	
Відстрочені податкові активи	IAS 1
Поточні податкові активи	IAS 12

Продовження табл. 2.29

1	2
Зобов'язання	IAS 12
Заборгованість постачальникам та інша кредиторська заборгованість	IAS 1
Валова сума кредиторської заборгованості замовникам за будівельними контрактами	IAS 11
Зобов'язання щодо виплат персоналу	IAS 19
Кредиторська заборгованість материнської компанії, споріднених дочірніх підприємств, асоційованих компаній та інших зв'язаних сторін	IAS 1
Податкові зобов'язання	IAS 1
Відстрочені податкові зобов'язання	IAS 12
Поточні податкові зобов'язання	IAS 12
Непоточні зобов'язання, за якими нараховуються відсотки	IAS 1
Забезпечення	IAS 1
Кожний клас забезпечень	
Відстрочений дохід	IAS 37
Державні гранти	IAS 20
Зворотна оренда	IAS 17
Частка меншості	IAS 1

Безпосередньо у Звіті про фінансовий стан мають бути представлені щонайменше такі 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 й 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 основних підходи до класифікації активів і зобов'язань при їх відображенні в Звіті про фінансовий стан:

➤ перший передбачає подання активів і зобов'язань з їх поділом на поточні та непоточні;

➤ другий – 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 більш надійній та наочній формах.

Таке подання інформації про активи та зобов'язання може бути використано, зокрема, організаціями, які займаються багатьма різноманітними видами 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) у тис. грош. од.

АКТИВИ	2013 р.	2012 р.
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 ЗОБОВ'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 від 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 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 і несприятливі події, що виникли між датою Звіту про фінансовий стан і 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 такий склад показників:

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



Слід звернути увагу!

Крім 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 належить 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. Цей показник регулюється на основі МСБО 3 «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 в 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.

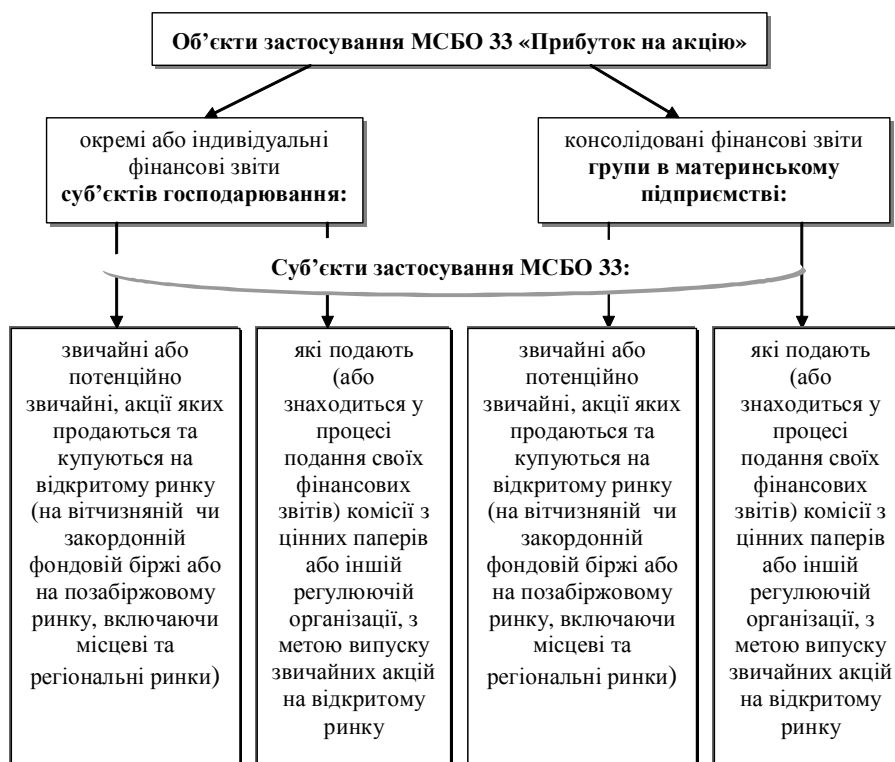


Рис. 2.8. Об'єктно-суб'єктна схема застосування МСБО 33 «Прибуток на акцію»

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 перебувають в обігу протягом цього періоду.

Базисний прибуток на акцію розраховується за такою формулою:



Важливо знати!

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

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

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 їхня ціна є нижчою за справедливу вартість пов'язаних з ними звичайних акцій, тобто існує премія, кількість звичайних акцій, які застосовуються для обчислення базисного прибутку, розраховується за формулою:



Важливо знати!

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

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

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



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.



Важливо знати!

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.

$$\begin{aligned} & \text{Скоригований чистий прибуток, що припадає на звичайні акції} \\ & \quad = \\ & \quad \text{Чистий прибуток, що припадає на звичайні акції} \\ & \quad \quad + \\ & \quad \text{Дивіденди (після сплати податків) на розбавляючі потенційні звичайні акції, що були} \\ & \quad \quad \text{вираховані з чистого прибутку} \\ & \quad \quad \quad + \\ & \quad \quad \text{Відсотки на розбавляючі потенційні звичайні акції визнані у звітному періоді} \\ & \quad \quad \quad + \\ & \quad \quad \quad - \\ & \quad \quad \text{Доходи або витрати, які існували б у результаті конвертування} \\ & \quad \quad \text{розбавляючих потенційних звичайних акцій} \end{aligned}$$

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.

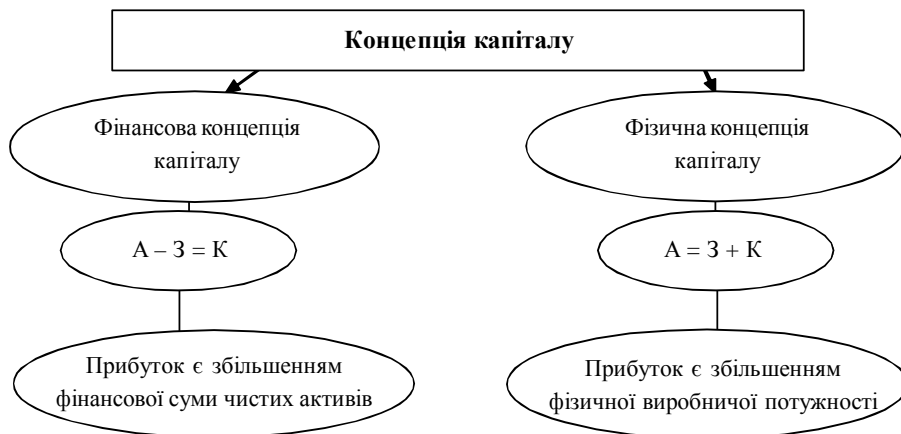


Рис. 2.9. Види концепцій капіталу

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, відповідно до 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 за капіталом, 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							

Продовження табл. 2.31

1	2	3	4	5	6	7	8
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 + Актuarні 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 представлено на рис 2.10.

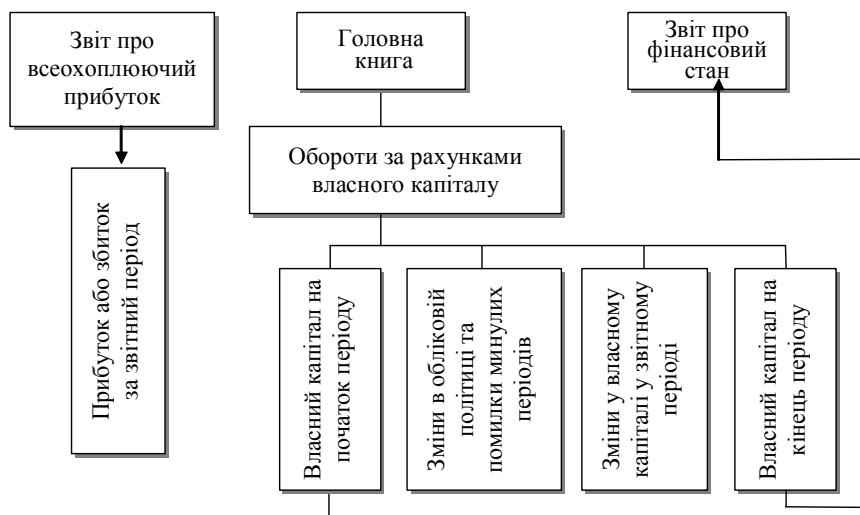


Рис. 2.10. Алгоритм складання Звіту про зміни у власному капіталі

5. Звіт про рух грошових коштів

5.1. Зміст і структура Звіту про рух грошових коштів

Відповідно до МСФЗ Звіт про рух грошових коштів містить 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 має представляти потоки грошових коштів та їхніх 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:

- ◆ 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 і реалізацію довгострокових активів та інших інвестицій, що не належать 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 сама операція може включати грошові потоки, що класифікуються по-різному. Наприклад, коли грошове погашення кредиту включає 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

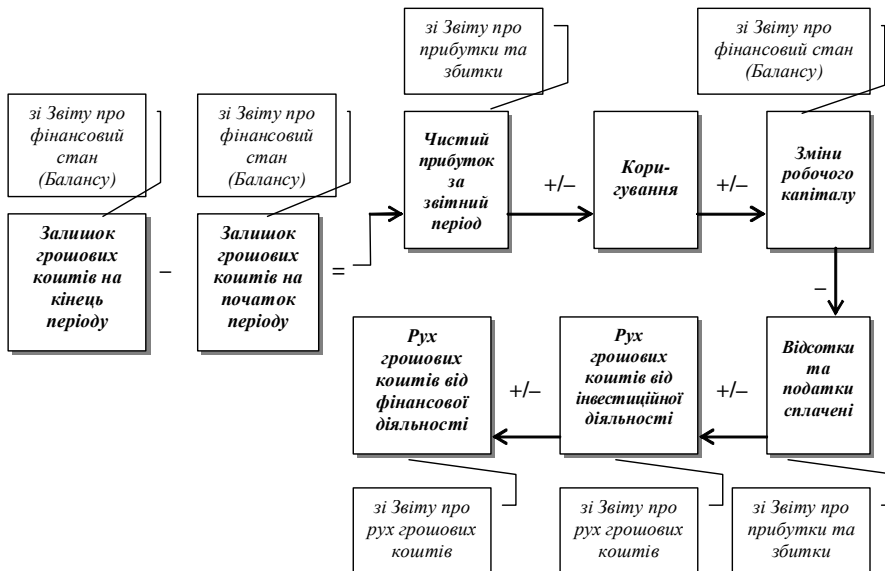
Рух грошових коштів від операційної діяльності може відобразитися у Звіті за допомогою прямого або непрямого методів. Водночас слід зазначити, що згідно з МСФЗ 7 заохочується використання прямого методу, на основі якого:

- 1) розкриваються основні види валових грошових надходжень та валових грошових виплат;
- 2) здійснюється звірка показників за прибутком 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 непрямым методом Звіт про рух грошових коштів пов'язаний зі Звітом про фінансовий стан і Звітом про прибутки та збитки так, як предствлено на рис. 2.12.

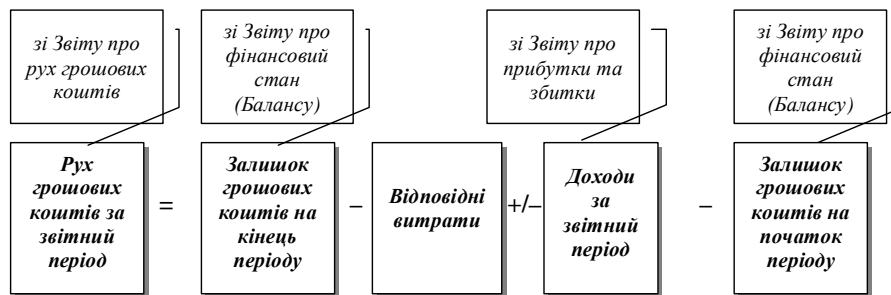


Рис. 2.12. Узгодження показників на основі використання непрямого методу відображення руху грошових коштів від операційної діяльності

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

- 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 такі потоки грошових засобів:

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

Для фінансових інститутів на нетто-основі у Звіті можуть бути представлені такі 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 такі 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 має 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 відповідно до діяльності, 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 щодо спільних підприємств включається у зведений звіт про рух грошових коштів відповідно до пропорційної частки таких потоків.



Слід звернути увагу!

- У звітності компанії потрібно розкриватимасиви інформації щодо:
- грошових коштів та їх еквівалентів – у 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, мають рекомендаційний характер. Для складання Звіту в частині операційної діяльності МСФЗ 7 допускає використання двох методів – прямого і непрямого. Інформацію про грошові потоки за фінансовою та інвестиційною діяльністю можна представляти тільки через прямий метод.



Слід звернути увагу!

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

Таблиця 2.32

Звіт про рух грошових коштів (прямий метод)

Стаття	Грош. од., тис. грн.
I. Операційна діяльність 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	
II. Інвестиційна діяльність 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	
III. Фінансова діяльність 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, власне, являє собою Звіт про прибутки і збитки, складений касовим методом.

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

Таблиця 2.33

Звіт про рух грошових коштів (непрямий метод)

Стаття	Грош. од., тис. грн.
I. Операційна діяльність	
1. Чистий прибуток	
2. Коригування для узгодженості чистого прибутку і чистих грошових коштів:	
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. Інвестиційна діяльність	
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. Фінансова діяльність	
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;
- на основі зібраної інформації скласти робочу таблицю за Звітом про рух грошових коштів, в основу якої закладається основне балансове рівняння (рис. 2.13):

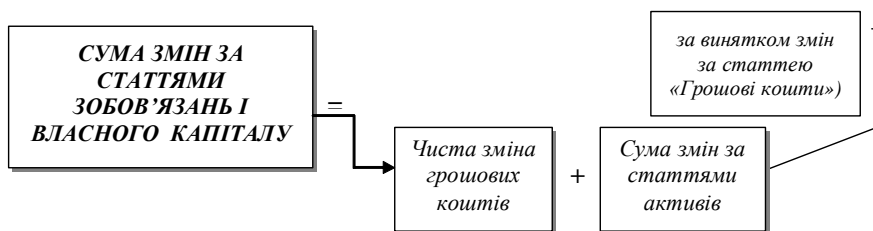


Рис. 2.13. Основне балансове рівняння

Особливості перенесення даних у робочу таблицю з підготовки Звіту про рух грошових коштів такі:

- величина зміни активів Звіту про фінансовий стан переноситься з протилежним знаком: якщо відбулося збільшення активів, то це призводить до відпливу 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 їх відпливу);
- 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 у 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 стосуються до інвестиційної або фінансової діяльності підприємства.



Слід запам'ятати!

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

- скоригувати чистий прибуток на негрошові статті доходів і витрат, і статті, пов'язані з виникненням потоків грошових коштів за іншими видами діяльності, у тому числі за: амортизацією, витратами за відсотками, прибутком/збитком від продажу ОЗ, НМА, інвестиціями;

- 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, мають відображатися у валюті звітності компаній шляхом застосування до суми в іноземній валюті різниці обмінного курсу між звітною та іноземними валютами на дату виникнення руху грошових коштів.

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

- курсові різниці, що виникли в результаті переоцінки активів і зобов'язань, за винятком грошових коштів;

- курсові різниці, які виникли в результаті переоцінки грошових коштів в касі, на розрахункових або спеціальних рахунках у банках;

- курсові різниці, що виникли в результаті переоцінки залишків грошових коштів; вони представляються у Звіті про рух грошових коштів окремо

від грошових потоків, що виникають в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності з метою узгодження грошових коштів та їх еквівалентів на початок і кінець звітного періоду.



Важливо знати!

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

Згідно з МСФЗ 7, Звіт про рух грошових коштів має пояснювати причини зміни сум грошових коштів та їх еквівалентів. До грошових коштів належать 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 потрібно розкривати інформацію 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 і 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;
- 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 такий 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 й 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 більш адекватного 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 очікувалося з достатньою впевненістю, буде отримана і 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.

Якщо 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, за яким 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 її виявлено;

- 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 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 щодо 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 у 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 й 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!

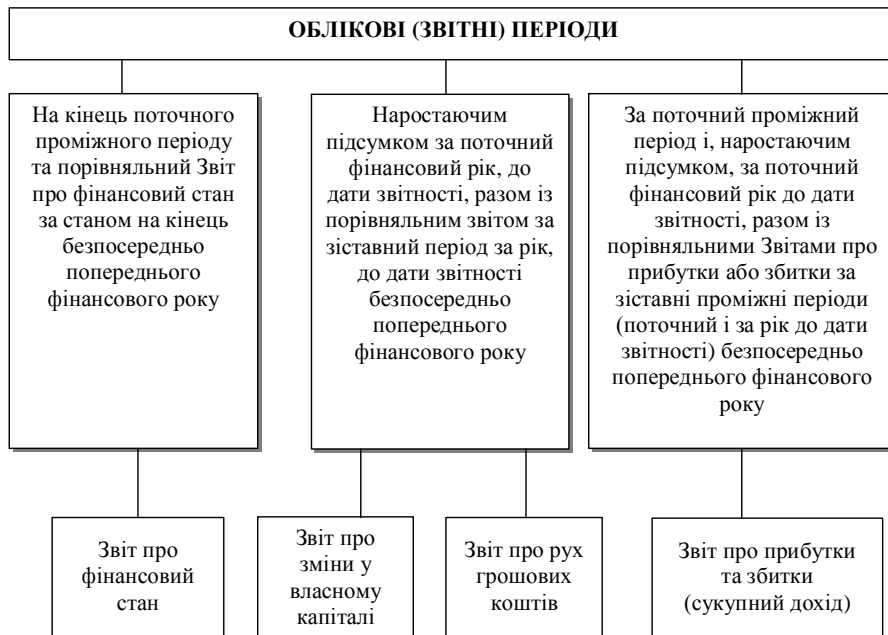


Рис. 2.14. Порядок подання проміжної фінансової звітності (звітні періоди)



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;
- д) Звіт про фінансовий стан за 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 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 таких 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).

Отже, 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 табл. 2.35.

Таблиця 2.35

**Приклади застосування принципів визнання
й 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
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 орендатором 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

Продовження табл. 2.35

1	2
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
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

Продовження табл. 2.35

1	2
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).

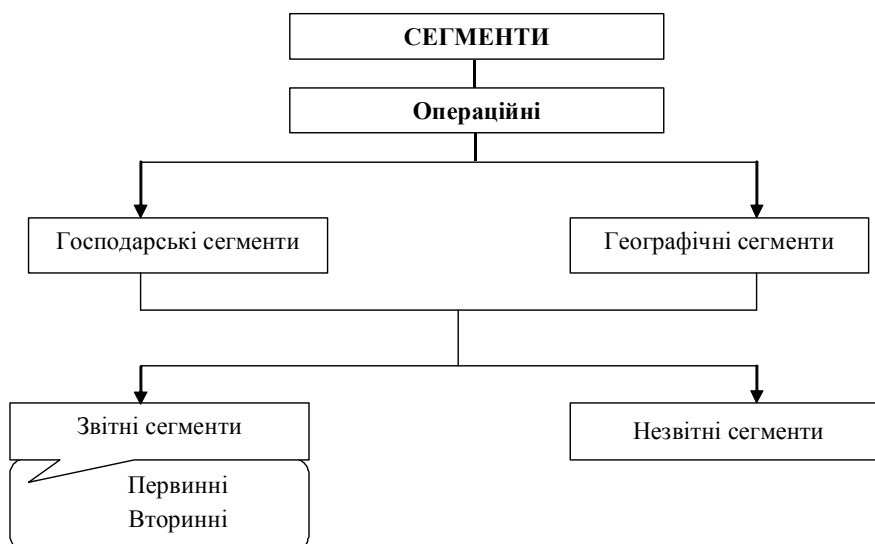


Рис. 2.15. Класифікація сегментів підприємства



Слід запам'ятати!

Операційні сегменти – це структурні ланки (компоненти) підприємства, які здійснюють господарську діяльність, від якої одержують дохід у 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 ризиків 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 ризиків 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, фінансовий результат або активи.



ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ

➤ *Задача № 1*

На основі даних діяльності корпорації «Артеміда» скласти Звіт про фінансовий стан за 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, дол.
1.	Основні засоби	245000
2.	Розрахунки з покупцями	31000
3.	Офісне обладнання	34000
4.	Вихідне сальдо по грошових коштах	567100
5.	Розрахунки з постачальниками	32000
6.	Довгострокова позика	678200
7.	Нерозподілені прибутки на початок місяця	45100
8.	Статутний капітал	550000

➤ *Задача № 2*

Скласти Звіт про фінансовий стан за 2015 р. на основі даних:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	34500
<input checked="" type="checkbox"/>	Заборгованість покупців і замовників	123000
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові резерви	2100
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	58700
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокова позика	23100
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокова позика	13400
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	43100
<input checked="" type="checkbox"/>	Канцтовари	10200
<input checked="" type="checkbox"/>	Розрахунки з постачальниками	10900
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	90000
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	34000

➤ **Задача № 3**

На основі даних діяльності корпорації «Віласта» скласти Звіт про фінансовий стан за 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції утримані для погашення перед замовниками	56 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нематеріальні активи	20 100
<input checked="" type="checkbox"/>	Вихідне сальдо по грошових коштах	366 600
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість за придбані товари	541 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Проведено переоцінку основних засобів	10 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Отримана довгострокова позика	41 200
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження грошових коштів на рахунок корпорації	367 900
<input checked="" type="checkbox"/>	Збитки понесені корпорацією при ремонті	5 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий капітал	61 000

➤ **Задача № 4**

На основі даних діяльності ВАТ «Мрія» скласти Звіт про фінансовий стан на 31 грудня 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, млн. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Випущений капітал за номіналом	2000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші резерви	200
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий оплачений капітал	200
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	400
<input checked="" type="checkbox"/>	Частка меншості	120
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	184
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебіторська заборгованість	1900
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	410
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	1926
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші нематеріальні активи	120
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в асоційовані компанії	1500
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції доступні для продажу	60
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточний податок що підлягає сплаті	50
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові позики	400
<input checked="" type="checkbox"/>	Торговельна та інша кредиторська заборгованість	200
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточна частина довгострокових позик	130
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокове забезпечення	100
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокова позика	1200
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочений податок	300
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокове забезпечення	800

➤ **Задача № 5**

Скласти Звіт про фінансовий стан ДП «Україна-2001» за 2015 р. на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий капітал	23010
<input checked="" type="checkbox"/>	Торговельна та інша дебіторська заборгованість	35342
<input checked="" type="checkbox"/>	Зобов'язання щодо виплати працівникам	34570
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в асоційовані підприємства	52010
<input checked="" type="checkbox"/>	Частка контролюючих акцій	4251
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	5110

➤ **Задача № 6**

Скласти Звіт про фінансовий стан підприємства «Неон» за 2015 р. на основі даних:

Вихідні дані		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції утримані для погашення перед замовниками	3210
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податкові зобов'язання	1200
<input checked="" type="checkbox"/>	Матеріальні активи	4300
<input checked="" type="checkbox"/>	Активи, пов'язані з виплатами працівникам	1083
<input checked="" type="checkbox"/>	Премії по акціях	5471
<input checked="" type="checkbox"/>	Зобов'язання щодо виплат працівникам	20100
<input checked="" type="checkbox"/>	Викуплені акції	1550

➤ **Задача № 7**

На основі наведених даних скласти Звіт про фінансовий стан підприємства «Вікторія» за 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, млн. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Нематеріальні активи	1550
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податкові зобов'язання	5600
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші нематеріальні активи	120
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в асоційовані компанії	1500
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції доступні для продажу	60
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточний податок що підлягає сплаті	550
<input checked="" type="checkbox"/>	Активи, пов'язані з виплатами працівникам	900
<input checked="" type="checkbox"/>	Статутний капітал	1500

➤ **Задача № 8**

На основі наведених даних скласти Звіт про фінансовий стан підприємства «Галактика» за 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, млн. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Похідні активи	960
<input checked="" type="checkbox"/>	Фінансові зобов'язання	100
<input checked="" type="checkbox"/>	Торгівельні та інші рахунки що підлягають сплаті	500
<input checked="" type="checkbox"/>	Резерв проведення валюти	350
<input checked="" type="checkbox"/>	Валова вартість токарного верстата	650
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші рахунки, що підлягають сплаті	120
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий оплачений капітал	600

➤ **Задача № 9**

Скласти Звіт про фінансове становище фінансової установи (кредитна спілка «Основа») за 2015 р. на основі таких даних:

Стаття		Сума, тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	4800
<input checked="" type="checkbox"/>	Нематеріальні активи	6200
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткотермінова позика	4500
<input checked="" type="checkbox"/>	Інструменти та обладнання	25000
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	2000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебіторська заборгованість	5000
<input checked="" type="checkbox"/>	Готівкові кошти	6600
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податки	2500
<input checked="" type="checkbox"/>	Векселі до оплати	3000
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	30000

Примітка: Звіт подати у горизонтальній формі в порядку зменшення ліквідності.

➤ **Задача № 10**

Скласти Звіт про фінансове становище підприємства за 2015 рік, якщо відомі такі дані: первісна вартість основних засобів – 507 тис. дол., а накопичена сума амортизації – 205 тис. дол. Статутний капітал становить 200 тис. дол. Згідно зі Звітом про прибуток і збиток нерозподілений прибуток за рік – 12 тис. дол. Розрахунки з покупцями становлять 23 тис.

дол., а зобов'язання перед постачальниками – 34 тис. дол. Для обігових потреб підприємство взяло кредит на суму 9 тис. дол. Запаси становлять 25 тис. дол., а вихідне сальдо по грошових коштах 5 тис. дол.

➤ **Задача № 11**

Скласти Звіт про фінансове становище АТ «Компас» за 2014 та 2015 роки на основі таких даних:

Стаття		2014 р., тис. дол.	2015 р., тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	1926	1944
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в асоційовані компанії	1500	1500
<input checked="" type="checkbox"/>	Фінансові активи	60	40
<input checked="" type="checkbox"/>	Гудвіл	120	700
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	184	171
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	410	160
<input checked="" type="checkbox"/>	Заборгованість покупців і замовників	1900	1220
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	600	325
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші компоненти капіталу	400	290
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	2000	1100
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податки	300	100
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові резерви	800	540
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові позики	1200	400
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	200	1730
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові позики	320	1000
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові резерви	100	80
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточні податки, що підлягають сплаті	50	70
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточна частина довгострокових позик	130	100

Примітка: Звіт подати з поділом активів і зобов'язань на поточні та непоточні в порядку збільшення ліквідності.

➤ **Задача № 12**

Скласти Звіт про фінансове становище ТзОВ «Мрія» за 2015 рік із застосуванням класифікації на поточні та непоточні активи і зобов'язання, всередині якої статті розташовані в порядку зменшення ліквідності на основі таких даних:

Стаття		Сума, тис. євро
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	50000
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податки	1200
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	3459
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебіторська заборгованість	12300
<input checked="" type="checkbox"/>	Нематеріальні активи	78900
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	6900
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в асоційовані компанії	3849
<input checked="" type="checkbox"/>	Фінансові зобов'язання	34780
<input checked="" type="checkbox"/>	Зобов'язання щодо виплат працівникам	98700
<input checked="" type="checkbox"/>	Забезпечення	9538
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	47000
<input checked="" type="checkbox"/>	Валова вартість основних засобів	234560
<input checked="" type="checkbox"/>	Накопичена амортизація	98750

➤ **Задача № 13**

Скласти Звіт про фінансове становище АТ «Лего» за 2015 рік із застосуванням класифікації на поточні та непоточні активи і зобов'язання, всередині якої статті розташовані в порядку збільшення ліквідності на основі таких даних:

Стаття		Стаття, тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	1200
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податки	320
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	315
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові позики	4400
<input checked="" type="checkbox"/>	Заборгованість покупців і замовників	857
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	357
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в асоційовані компанії	1349
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші нематеріальні активи	1312
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові позики	1300
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	3100
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	870

<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	870
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	13500
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточна частина довгострокових позик	800
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточні податки, що підлягають сплаті	5200
<input checked="" type="checkbox"/>	Частка неконтролюючих акціонерів	500

➤ **Задача № 14**

Скласти Звіт про фінансове становище АТ «Селла» за 2015 рік, виходячи з фінансової концепції збереження капіталу. Звіт побудувати на основі таких даних (дані в тис. дол.):

Стаття		Стагтя, тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	986
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	234
<input checked="" type="checkbox"/>	Суми, що підлягають сплаті протягом року	807
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в дочірні підприємства	34
<input checked="" type="checkbox"/>	Заборгованість покупців і замовників	176
<input checked="" type="checkbox"/>	Оголошений акціонерний капітал	856
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	28
<input checked="" type="checkbox"/>	Суми, що підлягають сплаті після більш ніж одного року	121
<input checked="" type="checkbox"/>	Премія за акціями	127
<input checked="" type="checkbox"/>	Забезпечення майна	23
<input checked="" type="checkbox"/>	Збиток за рік	188

➤ **Задача № 15**

Скласти Звіт про фінансове становище фінансової установи (інвестиційний фонд «Дорн») за 2015 рік на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	7000
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочені податки	300
<input checked="" type="checkbox"/>	Гудвіл	4000
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокова позика	6000
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	800
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції призначені для продажу	2000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інструменти та обладнання	10200
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші поточні активи	3000
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	4200
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	2500

Примітка: Звіт подати у горизонтальній формі в порядку збільшення ліквідності.

➤ **Задача № 16**

Скласти Звіт про фінансове становище АТ «Леон» за 2015 рік із застосуванням класифікації на поточні та непоточні активи і зобов'язання, всередині якої статті розташовані в порядку збільшення ліквідності на основі таких даних:

Стаття		Сума, тис. дол.
➤	Інструменти та обладнання	1790
➤	Гудвіл	120
➤	Фінансові активи	80
➤	Запаси	250
➤	Інші поточні активи	70
➤	Заборгованість покупців і замовників	580
➤	Нерозподілений прибуток	710
➤	Інші компоненти капіталу	130
➤	Акціонерний капітал	1000
➤	Відстрочені податки	120
➤	Кредиторська заборгованість	330
➤	Короткострокові позики	400
➤	Поточні податки, що підлягають сплаті	290

➤ **Задача № 17**

Скласти Звіт про фінансове становище АТ «Олімп» за 2015 рік використовуючи фінансову концепцію збереження капіталу. Звіт побудувати на основі таких даних:

Стаття		Сума, тис. дол.
➤	Фінансові активи	793
➤	Суми, що підлягають сплаті протягом року	8009
➤	Суми, що підлягають сплаті після більше ніж одного року	3050
➤	Прибуток за рік	7170
➤	Основні засоби	60785
➤	Оголошений акціонерний капітал	50000
➤	Інші компоненти капіталу	6273
➤	Запаси	3456
➤	Заборгованість покупців і замовників	900
➤	Грошові кошти та їх еквіваленти	345
➤	Відстрочені податки	2123

➤ **Задача № 18**

Скласти Звіт про фінансове становище АТ «Корс» за 2015 рік із застосуванням класифікації на поточні та непоточні активи і зобов'язання, в середині якої статті розташовані в порядку зменшення ліквідності на основі таких даних:

Показники		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	599,0
<input checked="" type="checkbox"/>	Зобов'язання з фінансової оренди	800,0
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	190,07
<input checked="" type="checkbox"/>	Заборгованість за будівельними контрактами	1234,56
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиційна нерухомість	780,9
<input checked="" type="checkbox"/>	Товари	700,08
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції в спільні підприємства	123,849
<input checked="" type="checkbox"/>	Авансові платежі замовників	456,5
<input checked="" type="checkbox"/>	Зобов'язання щодо виплат працівникам	98,7
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгостроковий кредит банку	1600,0
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	271,286
<input checked="" type="checkbox"/>	Валова вартість основних засобів	12036,09
<input checked="" type="checkbox"/>	Накопичена амортизація	5678,0

➤ **Задача № 19**

Визначити операційні, інвестиційні, фінансові грошові потоки та залишок грошових коштів на кінець звітного періоду.

Показники		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Початкові кошти	200
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбання обладнання	100
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбання «ноу-хау» (програми)	35
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткостроковий кредит	50
<input checked="" type="checkbox"/>	Виручка від продажу	400
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбання сировини та матеріалів	80
<input checked="" type="checkbox"/>	Оплата праці з нарахуванням	75
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація обладнання	30
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші поточні витрати	70
<input checked="" type="checkbox"/>	Повернення короткострокового кредиту	50
<input checked="" type="checkbox"/>	Виплати відсотків за кредит	20
<input checked="" type="checkbox"/>	Податок на прибуток	25

➤ **Задача № 20**

Визначити чисті надходження від операційної діяльності підприємства за звітний період прямим методом за такими даними:

СПРОЩЕНИЙ ЗВІТ ПРО ФІНАНСОВИЙ СТАН ПІДПРИЄМСТВА

Статті	На поч., тис. у. о.	На кін., тис. у. о.
Активи		
<input checked="" type="checkbox"/> Основні засоби	10,0	12,0
<input checked="" type="checkbox"/> Знос основних засобів	(2,0)	(3,0)
<input checked="" type="checkbox"/> Товари на складі	14,0	9,0
<input checked="" type="checkbox"/> Покупці-дебітори	7,0	17,0
<input checked="" type="checkbox"/> Грошові кошти	8,0	10,0
Всього активи:	37,0	45,0
Капітал і зобов'язання:		
<input checked="" type="checkbox"/> Статутний капітал	6,0	9,0
<input checked="" type="checkbox"/> Нерозподілений прибуток	10,0	13,0
<input checked="" type="checkbox"/> Розрахунки з податку на прибуток	5,0	4,0
<input checked="" type="checkbox"/> Нарахована зарплата	4,0	6,0
<input checked="" type="checkbox"/> Постачальники-кредитори	9,0	11,0
<input checked="" type="checkbox"/> Інші кредитори	3,0	2,0
Всього капітал і зобов'язання	37,0	45,0

Прибуток до оподаткування за 2015 р. становив 5,0 тис. у. о. (у т. ч. податок на прибуток, що підлягає сплаті, – 2,0 тис. у. о.), а чистий прибуток – 3,0 тис. у. о.

Дані по рахунку «Фінансові результати» за 2015 р. (у тис. у. о.):

1) оборот за кредитом – 27,0 (це сума нарахованого доходу від реалізації товарів);

2) оборот за дебетом – 27,0 (у т. ч. собівартість реалізованих товарів – 12,0; вартість отриманих транспортних послуг – 3,0; нарахована зарплата персоналу – 6,0; амортизація основних засобів – 1,0; нараховані витрати з податку на прибуток – 2,0; нерозподілений прибуток – 3,0).

Дані по рахунку «Поточний рахунок у банку» за 2015 р. (у тис. у. о.):

1) початкове сальдо (за дебетом) – 8,0;

2) кінцеве сальдо (за дебетом) – 10,0;

3) оборот за дебетом – 20,0 (у т. ч. надходження від покупців товарів – 17,0; надходження в оплату статутного капіталу компанії – 3,0);

4) оборот за кредитом – 18,0 (у т. ч. оплата придбаних основних засобів – 2,0; виплата зарплати персоналу – 4,0; перерахування постачаль-

никам за товари – 5,0; оплата отриманих послуг – 4,0; перерахування податку на прибуток у держбюджет – 3,0).

➤ **Задача № 21**

Визначити чисті надходження від фінансової діяльності підприємства за звітний період за такими даними:

Зміст господарської операції		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від емісії акцій	250
<input checked="" type="checkbox"/>	Прибуток підприємства до оподаткування	100
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від емісії облігацій	50
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість реалізованої продукції у т.ч.	800
	– амортизація основних засобів	20
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачені дивіденди	40

➤ **Задача № 22**

Скласти Звіт про рух грошових коштів підприємства «Галнафтохім» на основі таких даних:

Зміст господарської операції		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Залишок коштів на початок звітного періоду	125
<input checked="" type="checkbox"/>	Надійшло від покупців	28250
<input checked="" type="checkbox"/>	Платежі постачальникам	20875
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачено ПДВ	3700
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші операційні платежі	1350
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачено відсотки	150
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачено податки про прибуток	585
<input checked="" type="checkbox"/>	Здійснено рух коштів до надзвичайних статей	1365
<input checked="" type="checkbox"/>	Видано коштів внаслідок надзвичайних подій	95
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від продажу основних засобів	80
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від реалізації фінансових інвестицій	2100
<input checked="" type="checkbox"/>	Отримані дивіденди	90
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбано основних засобів	3850
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбано фінансових інвестицій	15
<input checked="" type="checkbox"/>	Надійшло від емісії акцій	875
<input checked="" type="checkbox"/>	Отримано кредит банку	2500
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачено дивіденди	565

➤ **Задача № 23**

Визначити чисті надходження від інвестиційної діяльності підприємства за звітний період за такими даними:

Показник		Сума, млн. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові надходження від продажу акцій інших підприємств	50
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від емісії акцій	250
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від емісії облігацій	60
<input checked="" type="checkbox"/>	Підприємство нарахувало та виплатило дивідендів	40
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість реалізованої продукції, в т. ч. : • амортизація основних засобів	800 20
<input checked="" type="checkbox"/>	Кошти, спрямовані на придбання основних засобів	70

➤ **Задача № 24**

Скласти Звіт про рух грошових коштів французької компанії на основі таких даних:

Показник		Сума, тис. франків
<input checked="" type="checkbox"/>	Чистий прибуток	18000
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизаційні відрахування	3000
<input checked="" type="checkbox"/>	Зменшення рахунків до одержання	46000
<input checked="" type="checkbox"/>	Збільшення матеріально-виробничих запасів	6000
<input checked="" type="checkbox"/>	Зменшення банківської заборгованості	60000
<input checked="" type="checkbox"/>	Збільшення витрат майбутніх періодів	410
<input checked="" type="checkbox"/>	Купівля цінних паперів інших компаній	1000
<input checked="" type="checkbox"/>	Продаж цінних паперів інших компаній	2000
<input checked="" type="checkbox"/>	Купівля матеріальних необоротних активів	1500
<input checked="" type="checkbox"/>	Погашення облігацій	100
<input checked="" type="checkbox"/>	Емісія звичайних акцій	21000
<input checked="" type="checkbox"/>	Виплата дивідендів	7000
<input checked="" type="checkbox"/>	Кошти на початок року	300
<input checked="" type="checkbox"/>	Кошти на кінець року	?

➤ **Задача № 25**

На основі даних необхідно скласти Звіт про рух грошових коштів.

Господарські операції підприємства «Фантазія»		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Внесено власником на розрахунковий рахунок	18000
<input checked="" type="checkbox"/>	Закуплено матеріалів	4950
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачено орендну плату за використання цеху	1 500
<input checked="" type="checkbox"/>	Отримано кредит	6600

<input checked="" type="checkbox"/>	Придбано верстат	6600
<input checked="" type="checkbox"/>	Надійшло від клієнтів за реалізовану продукцію	5475
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрачено на виплату заробітної плати	975
<input checked="" type="checkbox"/>	Отримано дохід від наданих додаткових послуг	10200
<input checked="" type="checkbox"/>	Здійснено погашення кредиту	2200
<input checked="" type="checkbox"/>	Вилучено основні засоби власником	5700

➤ **Задача № 26**

Сформувати Звіт про прибутки та збитки компанії Apple за 2015 рік та розрахувати податок на прибуток (ставка податку – 24%) враховуючи, що дохід від продажу ПК (персональних комп'ютерів) за звітний період становив 22 456 700 дол., прями матеріальні витрати склали 558 000 дол., прями витрати на оплату праці персоналу – 456 000 дол., інші прями – 339 000 дол. Банківські витрати становили 81 000 дол., оренда – 123 670 дол., амортизація 34 590 дол., витрати на збут скоротилися у 2 рази, враховуючи, що у 2014 році вони становили 125 000 дол., а витрати на адміністративні потреби знизилися на 14 000 дол. в порівнянні з попереднім звітним роком (адміністративні витрати у 2014 році – 340 000 дол.).

➤ **Задача № 27**

Скласти Звіт про прибутки та збитки компанії CANON за 2015 рік на основі таких даних:

Показник		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Доходи компанії від продажу	??00000
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість проданих товарів	550000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на рекламу	??000
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація	38000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на страхування	??700
<input checked="" type="checkbox"/>	Членство в професійних організаціях	1850
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на заробітну плату	22??0
<input checked="" type="checkbox"/>	Судові витрати	1??70
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші витрати	14000

Примітка до задачі: замість ?? проставити шифр МСБО «Інформація, що відображає вплив змін цін».

➤ **Задача № 28**

Сформувати Звіт про прибутки та збитки компанії Coca-Cola за 2015 рік та розрахувати податок на прибуток (ставка податку – 23%) враховуючи, що дохід від продажу продукції за звітний період становив 12456900 дол., дохід від інвестицій – 258500 дол., зміни запасів готової продукції – 15000 дол., а частка прибутку асоційованих компаній – 136000 дол. Витрати на оплату праці – 340500 дол., витрати на страхування становили 113000 дол., оренда – 313670 дол., амортизація – 11590 дол., фінансові витрати склали – 150000 дол., збитки від продажу основних засобів – 123000 дол.

➤ **Задача № 29**

На основі наведених даних скласти Звіт про прибутки та збитки компанії CHANEL за 2015 р. з розмежуванням у звіті фіксованих та керованих витрат.

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від реалізації товарів	3 400 0000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на оплату праці	1 500 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від інвестицій	20 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інший дохід	12 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Збори та передплати	125 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на рекламу	345 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на отримання правових послуг	237 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Оренда	561 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація	234 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Комунальні послуги	123 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на страхування	451 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Ліцензії/Дозволи	314 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість реалізованих товарів	12 300 000

Примітка до задачі: Фіксовані витрати становлять – 1 683 000 дол., керовані – 2 207 000 дол.

➤ **Задача № 30**

Скласти Звіт про прибутки та збитки компанії Johnson&Johnson за 2015 рік на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Доходи компанії від продажу	25000000
<input checked="" type="checkbox"/>	Прибуток асоційованих компаній	950000
<input checked="" type="checkbox"/>	Прибуток від продажу діяльності, що припиняється	123000
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація	38100
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на страхування	23700
<input checked="" type="checkbox"/>	Членство в професійних організаціях	18500
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на заробітну плату	1222320
<input checked="" type="checkbox"/>	Списання дебіторської заборгованості	340000
<input checked="" type="checkbox"/>	Доброчинні внески	458000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати з податку на прибуток	1114500
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші витрати	456000

Примітка до задачі: компанія має 100000 звичайних акцій в обігу.

➤ **Задача № 31**

Сформувати Звіт про прибутки та збитки компанії Рута за 2013, 2014, 2015 роки.

Вихідні дані	Сума, дол.		
	2013	2014	2015
Витрати на розкрутку продукції	22578	1900800	2000000
Оренда	234000	877000	220000
Комунальні послуги	345000	790000	889000
Фінансові витрати	123000	89000	770000
Зміни в запасах готової продукції	130000	-	160000
Збори/Передплати	13500	250000	-
Витрати на оплату праці	1300000	3000000	2500500
Дозволи/Ліцензії	45000	900000	730000
Банківські витрати	231000	-	-
Амортизація	37000	38500	38000
Збитки від курсових різниць	234000	129000	340000
Дохід від реалізації	22500000	7000000	5000000
Прибуток від продажу активів	12500	-	-
Втрати з податку на прибуток	1237000	-	-

➤ **Задача № 32**

На основі наведених даних скласти Звіт про прибутки та збитки компанії McDonald's за 2015 рік з розмежуванням у звіті фіксованих та керованих витрат.

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від реалізації товарів	14000000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на оплату праці	800000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від інвестицій	12000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інший дохід	123000
<input checked="" type="checkbox"/>	Збори та передплати	149000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на рекламу	145000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на отримання правових послуг	347000
<input checked="" type="checkbox"/>	Оренда	261000
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація	234000
<input checked="" type="checkbox"/>	Комунальні послуги	23000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на страхування	351000
<input checked="" type="checkbox"/>	Ліцензії/Дозволи	214000
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість реалізованих товарів	2200000

Примітка до задачі: Фіксовані витрати становлять – 1 083 000 дол., керовані – 1 441 000 дол.

➤ **Задача № 33**

Сформувати Звіт про прибутки та збитки компанії NOKIA за 2015 рік та розрахувати податок на прибуток (ставка податку – 25%) враховуючи, що дохід від продажу продукції за звітний період становив 6 156 600 дол., дохід від інвестицій – 58 900 дол., зміни запасів готової продукції – 19 000 дол., а частка прибутку асоційованих компаній – 145 000 дол. Витрати на оплату праці – 450 500 дол., витрати на страхування становили 153 000 дол., оренда – 213 670 дол., амортизація – 10 090 дол., фінансові витрати склали 120 000 дол., збитки від продажу основних засобів – 133 000 дол.

➤ **Задача № 34**

Скласти Звіт про прибутки та збитки компанії BMW за 2015 рік на основі таких даних:

Вихідні дані	Сума, дол.
Членство в професійних організаціях	20 000
Витрати з податку на прибуток	1 234 000
Прибуток асоційованих компаній	260 000
Амортизація	490 000
Доброчинні внески	321 000
Списання дебітор. заборгованості	760 000
Доходи компанії від продажу	15 000 000

Витрати на страхування	237 000
Витрати на заробітну плату	2 435 000
Прибуток від продажу діяльності, що припиняється	135 000
Інші витрати	367 000

Примітка до задачі: компанія має 250 000 звичайних акцій в обігу.

➤ **Задача № 35**

Скласти Звіт про прибутки та збитки компанії Adidass за 2015 рік на основі таких даних:

Вихідні дані	Сума, дол.
Прибуток від курсових різниць	230000
Витрати з податку на прибуток	13?0000
Прибуток асоційованих компаній	4?000
Амортизація	320000
Доброчинні внески	?40000
Списання дебітор. заборгованості	?60000
Доходи компанії від продажу	9000000
Втрати від зменшення корисності	42000
Витрати на заробітну плату	2000?00
Прибуток від продажу діяльності, що припиняється	240000
Витрати на збут	167000
Фінансові витрати	34?000
Витрати на дослідження і розробки	?69000

Примітка до задачі: замість ? проставити шифр МСБО «Інформація, яка підлягає розкриттю у фінансових звітах».

➤ **Задача № 36**

На основі наведених даних необхідно скласти Звіт про прибутки і збитки компанії «Авенса» за 2015 рік:

	Вихідні дані	Сума, грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Валовий оборот	7500000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на продаж закінченої продукції	3995100
<input checked="" type="checkbox"/>	Використані матеріали	910100
<input checked="" type="checkbox"/>	Робоча праця	1200000
<input checked="" type="checkbox"/>	Змінні фактичні накладні виробничі витрати	800000
<input checked="" type="checkbox"/>	Постійні фактичні накладні виробничі витрати	845000
<input checked="" type="checkbox"/>	Пакувальний матеріал	310000
<input checked="" type="checkbox"/>	Рівень запасів закінчених товарів:	
	– на початок облікового періоду	70000
	– на кінець облікового періоду	(140 000)
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на дистрибуцію	718800

<input checked="" type="checkbox"/>	Адміністративні витрати	929100
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші операційні витрати	587100
<input checked="" type="checkbox"/>	Доходи від інвестицій	124800
<input checked="" type="checkbox"/>	Доходи від оренди	17000
<input checked="" type="checkbox"/>	Фінансові витрати	234000
<input checked="" type="checkbox"/>	Списання витрат на матеріали	25000
<input checked="" type="checkbox"/>	Відшкодування постійних виробничих накладних витрат	41000
<input checked="" type="checkbox"/>	Надзвичайні витрати матеріалів	15000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на прибутковий податок	319700
<input checked="" type="checkbox"/>	Результати надзвичайних обставин	43100

➤ **Задача № 37**

Необхідно скласти Звіт про фінансове становище підприємства за 2015 р. компанії «Леон» на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	850000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	795000
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові позики	38000
<input checked="" type="checkbox"/>	Офісне обладнання	35500
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	23500
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	43000
<input checked="" type="checkbox"/>	Заборгованість покупців та замовників	34000
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові позики	89500
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові резерви	33500
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	56000

➤ **Задача № 38**

Потрібно скласти Звіт про рух грошових коштів на основі непрямого методу за 2015 р. компанії «Атлант» на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Отримані дивіденди	543700
<input checked="" type="checkbox"/>	Прибуток до оподаткування	2341560
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачені відсотки	(78900)
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачені податки на прибуток	?
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від емісії акцій	467330
<input checked="" type="checkbox"/>	Збільшення запасів	(131650)
<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від реалізації основних засобів	213470
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбані фінансові інвестиції	(43430)

<input checked="" type="checkbox"/>	Надходження від реалізації фінансових інвестицій	453250
<input checked="" type="checkbox"/>	Збільшення дебіторської заборгованості покупців	(98945)
<input checked="" type="checkbox"/>	Отриманий кредит банку	80650
<input checked="" type="checkbox"/>	Збільшення витрат майбутніх періодів	(198560)
<input checked="" type="checkbox"/>	Придбані основні засоби	(564387)
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачені дивіденди	(234670)

Залишок коштів на 31.12.2015 р. – 654 780 дол.

➤ **Задача № 39**

Необхідно скласти Звіт про прибутки і збитки компанії «Нордія» за 2015 р.

Корпорація має 120000 звичайних акцій обігу (євро).

Вихідні дані		Сума, євро
1.	Дохід від інвестицій	123500
2.	Собівартість реалізованих товарів	(232000)
3.	Адміністративні витрати	(97000)
4.	Витрати по відсотках	(34670)
5.	Витрати на збут	(65400)
6.	Дохід від реалізації продукції	1287500
7.	Податок на прибуток	(?)
8.	Збиток від аварій	(21350)

➤ **Задача № 40**

На основі даних необхідно скласти Звіт про зміни у власному капіталі АТ «Корона».

Зміст господарської операції		Сума, дол.
1.	1 квітня 2015 р. власники внесли на розрахунковий рахунок	250000
2.	11 квітня грошові надходження від клієнтів склали	49567
3.	20 квітня здійснено переоцінку майна	234550
4.	22 квітня проведено хеджування грошових потоків	11550
5.	Сплачено дивіденди	10670
6.	Сплачено податок на прибуток	?
7.	29 липня власницею було здійснено вилучення засобів	1235

➤ **Задача № 41**

Потрібно скласти Звіт про рух грошових коштів на основі прямого методу за 2015 р. компанії «Юнікс» на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, грн.
1.	Сплачені дивіденди	(78900)
2.	Надійшли гроші від покупців	1235600
3.	Сплачено ПДВ	(91600)
4.	Сплачено податок на прибуток	(231450)
5.	Надходження від емісії акцій	543700
6.	Сплачені кошти постачальникам	(124550)
7.	Надходження від реалізації основних засобів	467330
8.	Інші операційні платежі	(78960)
9.	Надходження від реалізації фінансових інвестицій	453250
10.	Отримані дивіденди	213470
11.	Отриманий кредит банку	79560
12.	Сплачені відсотки	(65430)
13.	Придбані основні засоби	(654389)
14.	Придбані фінансові інвестиції	(125670)

Залишок коштів на 31.12.2015 р. – 654 780 грн.

Чисте збільшення грошових потоків – 1 541 961 грн.

➤ **Задача № 42**

На основі наведених даних АТ «Обрій» потрібно скласти Звіт про зміни у власному капіталі за 2015 р.

Вихідні дані		Сума, дол.
1.	Залишок на 31.12.2014 р.	1234500
2.	Прибуток від переоцінки майна	123550
3.	Інвестиції, доступні для продажу:	
	<input checked="" type="checkbox"/> Прибутки (збитки) від переоцінки, віднесені до капіталу	(21000)
	<input checked="" type="checkbox"/> Перенесено до прибутку або збитку від продажу	(4000)
4.	Хеджування грошового потоку:	
	• Прибуток (збиток), віднесений до капіталу	6350
	• Перенесено до прибутку або збитку за період	25700
5.	Випуск акціонерного капіталу	345600
6.	Виплачені дивіденди	(234700)
7.	Залишок на 31.12.2015 р.	?

➤ **Задача № 43**

На основі даних необхідно скласти Звіт про рух грошових коштів перукарні «Апогей».

Основні господарські операції перукарні «Апогей»:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	1 жовтня 2015 р. власниця внесла на розрахунковий рахунок	25000
<input checked="" type="checkbox"/>	4 жовтня сплачено кошти за оренду приміщення	1500
<input checked="" type="checkbox"/>	6 жовтня були закуплені матеріали	2125
<input checked="" type="checkbox"/>	9 жовтня взято кредит	12000

<input checked="" type="checkbox"/>	10 жовтня закуплено основні засоби	7650
<input checked="" type="checkbox"/>	11 жовтня грошові надходження від клієнтів	4567
<input checked="" type="checkbox"/>	21 жовтня здійснено виплату зарплати працівникам	1230
<input checked="" type="checkbox"/>	22 жовтня погашено кредит	1500
<input checked="" type="checkbox"/>	29 жовтня власницею було здійснено вилучення засобів	1235

➤ **Задача № 44**

Потрібно скласти Звіт про прибутки і збитки за 2015 р. підприємства «Крокус» на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, дол.
1.	Дохід від інвестицій	1235000
2.	Собівартість реалізованих товарів	(232000)
3.	Адміністративні витрати	(97000)
4.	Витрати по відсотках	(34670)
5.	Витрати на збут	(65400)
6.	Дохід від реалізації продукції	1287500
7.	Податок на прибуток	(321500)
8.	Збиток від аварій	(21350)
9.	Дохід від продажу основних засобів	345500
10.	Витрати на виробництво продукції	(123500)
11.	Витрати на заробітну плату робітників	(23540)
12.	Амортизація основних засобів	(989700)
13.	Витрати на оренду приміщень	(123600)

➤ **Задача № 45**

На основі даних необхідно скласти Звіт про сукупний дохід салону краси «Ундіра» за липень 2015 р.

Основні господарські операції салону краси «Ундіра»	
1.	1 липня власниця внесла на розрахунковий рахунок 305 000 дол.
2.	4 липня сплачено 3 000 дол. за оренду приміщення.
3.	6 липня були закуплені матеріали на суму 5 670 дол.
4.	9 липня взято кредит на суму 13 500 дол.
5.	10 липня закуплено основні засоби на суму 10 450 дол.
6.	11 липня грошові надходження від клієнтів склали 6 890 дол.
7.	21 липня здійснено виплату зарплати працівникам 4 565 дол.
8.	Виплати, що пов'язані із виплатою зарплати ?.
9.	Погашено кредит в сумі 3 500 дол.
10.	Сплачено податок на прибуток ?.
11.	29 липня власницею було здійснено вилучення засобів 4 560 дол.

➤ **Задача № 46**

На основі наведених даних скласти Звіт про сукупний дохід за 2015 р. компанії «Оскар». Визначити величину податку на прибуток і відобразити її у звіті, якщо ставка податку на прибуток становить 40%.

Вихідні дані	Сума, дол.
Дохід від продажу продукції	600000
Собівартість реалізованої продукції	(250000)
Дохід від продажу основних засобів	150000
Дохід від наданих послуг	300000
Адміністративні витрати	(120000)
Витрати на збут	(100000)
Дохід від інвестицій	213500
Збиток від надзвичайних подій	(105000)

➤ **Задача № 47**

На основі наведених даних скласти Звіт про прибутки та збитки за 2015 р. компанії «Ніка». Визначити величину податку на прибуток і відобразити її у звіті, якщо ставка податку на прибуток становить 40%.

Вихідні дані	Сума, дол.
Прибутки від наданих послуг	900000
Витрати на заробітну плату	(300000)
Витрати на соціальне страхування (26%)	?
Витрати на оренду приміщення	(120000)
Прибутки одержані від наданих в оренду основних засобів	445500
Витрати на утримання адміністративного персоналу	(90000)
Витрати на утримання офісу	(120000)

➤ **Задача № 48**

На основі наведених даних скласти Звіт про прибутки і збитки за 2015 р. компанії «Онікс». Визначити величину податку на прибуток, пов'язану із компонентами інших визнаних доходів і витрат, і відобразити її у звіті, якщо ставка податку на прибуток становить 40%.

Прибуток за рік становить 502 000 дол.

Вихідні дані	Сума, дол.
Прибуток за рік	502000
Прибутки від переоцінки нерухомості	200000
Хеджування грошового потоку	105000
Визнані витрати в асоційованих підприємствах	(80000)
Актuarні прибутки	320000
Фінансові активи доступні для продажу	108000

➤ **Задача № 49**

На основі наведених даних скласти Звіт про сукупний дохід за 2015 р. компанії «Гвінея». Визначити величину прибутку, якщо сума податку на прибуток становить 232 200 дол.

Вихідні дані	Сума, дол.
Дохід від продажу продукції	720000
Собівартість реалізованої продукції	(380000)
Дохід від наданих послуг	400500
Витрати на оренду основних засобів	(220000)
Втрати від уцінки основних засобів	(120000)
Дохід від інвестицій	500000
Витрати, пов'язані з ліквідацією аварії	(320000)

➤ **Задача № 50**

На основі наведених даних скласти Звіт про прибутки та збитки за 2015 р. компанії «Інсет». Визначити величину прибутку, якщо величина податку на прибуток становить 2 194 622 дол.

Вихідні дані	Сума, дол.
Прибутки від наданих послуг	900000
Прибутки отриманні від фінансових операцій	200000
Витрати пов'язані з придбанням програмного забезпечення	(240000)
Витрати на амортизацію орендованого устаткування	(60000)
Прибутки одержані від наданих в оренду основних засобів	235000
Витрати на оренду устаткування	(240545)
Витрати на утримання офісу	(245800)

➤ **Задача № 51**

На основі наведених даних скласти Звіт про сукупний дохід за 2015 р. компанії «Оделікс». Прибуток за рік становить 645 000 дол., а величина податку на прибуток становить 201 200 дол.

Вихідні дані	Сума, дол.
Прибуток за рік	645000
Прибутки від переоцінки нерухомості	120000
Визнанні витрати в асоційованих підприємствах	(1020000)
Актuarні прибутки	320000
Фінансові активи доступні для продажу	165000

➤ **Задача № 52**

Необхідно скласти скорочений Звіт про прибутки і збитки підприємства «НЕІЛ» за II квартал 2015 р. на основі нижченаведених даних:

- Дохід від продажу реалізованої продукції на 30 червня 2015 р. становив 1 200 000 грн.

- У травні 2015 р. було реалізовано легковий автомобіль на суму 22 000 грн. і вантажний автомобіль на суму 30 000 грн.
- Зміна запасів готової продукції та незавершеного виробництва становить 5 000 грн.
- На виробництво затрачено: сировина в розмірі 700 000 грн., паливно-мастильні матеріали для обслуговування виробничого обладнання на суму 300 грн. і запасні частини для поточного ремонту виробничого обладнання – 400 грн.
- Нарахована заробітна плата:
 - робітникам на виготовлення продукції – 4 000 грн.;
 - працівникам апарату управління підприємства – 3 800 грн.
- Амортизація обладнання становить – 1 200 грн.
- Понесені фінансові витрати в розмірі – 300 грн.
- Витрати з податку на прибуток становлять – 110 000 грн.

➤ **Задача № 53**

На основі даних необхідно заповнити стислий Звіт про прибутки і збитки компанії «СОСА-COLA» за квітень-червень 2015 р.:

Зміст господарської операції	Сума, тис. грн.
Амортизація основних фондів	6 400
Витрати на операційну оренду	2 800
Витрати на оплату праці та соціальне забезпечення	12 000
Продаж	74 000
Матеріали та послуги	42 000
Чисті фінансові витрати	1 750
Витрати з податку на прибуток	2 300

➤ **Задача № 54**

Виходячи з інформації, поданої нижче, скласти Звіт про фінансове становище та Звіт про прибутки та збитки компанії «NESLE» за квітень-червень 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Продажі	5 600 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість реалізованої продукції	2 600 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Рахунки, що підлягають оплаті	350 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції	400 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	2 900 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Гроші	90 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	1 600 000

<input checked="" type="checkbox"/>	Знос	500 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточні зобов'язання по іпотечному кредиту	150 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Звичайні акції	690 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на сплату процентів	100 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Податки	100 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	1 900 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Адміністративні витрати	900 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Іпотечний кредит	2 500 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебітори	1 100 000

➤ **Задача № 55**

На основі нижченаведених даних скласти скорочений Звіт про прибутки та збитки та скорочений Звіт про рух грошових коштів компанії «REAL» за травень 2015 р.:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Продаж готової продукції (дохід)	960 700
<input checked="" type="checkbox"/>	Собівартість реалізованої продукції	550 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Операційні витрати	35 200
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на сплату процентів	30 500
<input checked="" type="checkbox"/>	Податки	220 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Залишок грошових коштів на початок року	120 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачені дивіденди	6 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Вкладено в цінні папери	20 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Виплачена заробітна плата та інші операційні витрати	80 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачено за матеріали	440 000

➤ **Задача № 56**

На основі наведених даних скласти Звіт про рух грошових коштів компанії «DELL» за січень–червень 2015 р. (непрямим методом):

Вихідні дані		Сума, тис. грн.
<input checked="" type="checkbox"/>	Залишок коштів на 31 грудня 2010 року	35 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Чистий прибуток за квартал	250 600
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація за даний період	25 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Фірма заборгувала кошти кредиторам	30 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Збільшення заборгованості покупців	150 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Надійшло від продажу цінних паперів	85 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Вкладено в цінні папери	120 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Сплачені дивіденди	25 000

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

➤ **Задача № 57**

На основі наведених даних скласти Звіт про рух грошових коштів ТОВ «Елеонора» за 2015 рік (прямий метод):

Вихідні дані		Сума, тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	залишок коштів на 31.12.2014 р.	630
<input checked="" type="checkbox"/>	надходження від покупців	13 560
<input checked="" type="checkbox"/>	надходження від продажу основних засобів	384
<input checked="" type="checkbox"/>	надходження від продажу фінансових інвестицій	840
<input checked="" type="checkbox"/>	надходження від емісії акцій	420
<input checked="" type="checkbox"/>	платежі постачальникам	10 020
<input checked="" type="checkbox"/>	інші операційні платежі	648
<input checked="" type="checkbox"/>	сплачений ПДВ	1 776
<input checked="" type="checkbox"/>	сплачені відсотки	72
<input checked="" type="checkbox"/>	сплачені податки на прибуток	434.4
<input checked="" type="checkbox"/>	сплачені дивіденди	271.2
<input checked="" type="checkbox"/>	отримані дивіденди	43.2
<input checked="" type="checkbox"/>	отриманий кредит банку	1 200
<input checked="" type="checkbox"/>	придбання основних засобів	1840
<input checked="" type="checkbox"/>	придбання фінансових інвестицій	72

➤ **Задача № 58**

На основі наведених даних скласти Звіт про рух грошових коштів ТОВ «ЗЕНІТ» за 2015 р., визначити чистий прибуток після оподаткування за умови, що витрати з податку на прибуток дорівнюють 18%.

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від реалізації продукції	2 750 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від інвестицій	600 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від продажу основних засобів	455 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дохід від наданих послуг	1 200 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на рекламу	20 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на канцелярське приладдя	400 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на соціальне страхування	390 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизація основних засобів	240 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на членські внески	50 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Фінансові активи, що доступні для продажу	15 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Курсові різниці від переведення зарубіжної діяльності	12 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Прибутки від переоцінки нерухомості	8 500
<input checked="" type="checkbox"/>	Хеджування грошового потоку	1 200
<input checked="" type="checkbox"/>	Частка визнаних збитків від асоційованих підприємств	18 000

➤ **Задача № 59**

Заповнити Звіт про зміни у власному капіталі фірми «NEON» за січень–червень 2015 р., якщо відомо, що залишок вкладеного капіталу на 31 травня 2015 р. становив 450 000 грн., нерозподіленого прибутку – 116 800 грн. За даний місяць підприємство виплатило 20 000 грн. дивідендів та випустило акціонерного капіталу в сумі 37 600 грн.

Звіт про зміни у власному капіталі фірми «NEON» за січень–червень 2015 р.:

Стаття	Вкладений капітал	Нерозподілений прибуток	Разом власний капітал
Залишок на 31 грудня 2014 р.			
Випуск акціонерного капіталу			
Дивіденди			
Разом визнані дохід і витрати за рік			
Залишок на 30 червня 2015 р.			

➤ **Задача № 60**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

Статутом компанії «Адоніс» передбачено, що відрахування до резервного капіталу здійснюються щорічно в сумі 5% від чистого прибутку до досягнення загальної суми 25% від статутного капіталу. Статутний капітал компанії «Адоніс» становить 100 тис. дол. Прибуток у перший рік діяльності становив 400 тис. дол.

Дані для розв'язання задач

Фірма «Альянс» здійснює роздрібну діяльність. Фірма має три господарських сегменти і чотири географічних сегменти. Наводимо інформацію про сегменти підприємства за 2015 рік.

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продажів:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

Показник	Господарський сегмент			
	Шоколад	Чай	Кава	Разом
Разом доходу від продажів:	4512	12340	6565	23417
Покупцям	3255	8600	3620	15475
Іншим сегментам	1257	3740	2945	7942
Результат сегмента	949	2340	1105	4394
Активи	8330	11865	9950	30145

➤ **Задача № 61**

Визначити, який з географічних сегментів приносить більший дохід від продажу покупцям?

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продажів:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

➤ **Задача № 62**

Визначити поріг суттєвості за альтернативними ознаками (географічний сегмент):

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продажів:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

➤ **Задача № 63**

Визначити географічні звітні сегменти за порогом суттєвості альтернативних показників:

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продажів:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

Альтернативні показники:

1. Разом доходу від продажів – 3861,5 євро.
2. Результат географічного сегмента – 991 євро.
3. Активи – 5383 євро.

➤ **Задача № 64**

Необхідно перевірити, чи показник разом дохід від продажів, що стосується трьох географічних сегментів (Англія, Канада, Польща), становить щонайменше 75% загального доходу фірми 36260 євро.

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продажів:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

➤ **Задача № 65**

Необхідно перевірити, чи показник разом доходу від продажу іншим сегментам, що стосується 2 географічних сегментів (Канади і Польщі), становить щонайменше 50% загального доходу фірми 2355 євро.

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продажів:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

➤ **Задача № 66**

Визначити, який з господарських сегментів приносить більший дохід від продажу покупцям.

Показник	Господарський сегмент			
	Шоколад	Чай	Кава	Разом
Разом доходу від продажів:	4512	12340	6565	23417
Покупцям	3255	8600	3620	15475
Іншим сегментам	1257	3740	2945	7942
Результат сегмента	949	2340	1105	4394
Активи	8330	11865	9950	30145

➤ **Задача № 67**

Визначити поріг суттєвості за альтернативними ознаками господарського сегмент:

Показник	Господарський сегмент			
	Шоколад	Чай	Кава	Разом
Разом доходу від продажів:	4512	12340	6565	23417
Покупцям	3255	8600	3620	15475
Іншим сегментам	1257	3740	2945	7942
Результат сегмента	949	2340	1105	4394
Активи	8330	11865	9950	30145

➤ **Задача № 68**

Визначити господарські звітні сегменти за порогом суттєвості альтернативних показників.

Показник	Господарський сегмент			
	Шоколад	Чай	Кава	Разом
Разом доходу від продажів:	4512	12340	6565	23417
Покупцям	3255	8600	3620	15475
Іншим сегментам	1257	3740	2945	7942
Результат сегмента	949	2340	1105	4394
Активи	8330	11865	9950	30145

Альтернативні показники:

1. Разом доходу від продажу – 2314,7 євро.
2. Результат сегмента – 439,4 євро.
3. Активи – 3014,5 євро.

➤ **Задача № 69**

Необхідно перевірити, чи показник результат сегмента, що відноситься до двох господарських сегментів (шоколад, чай), становитиме щонайменше 65% загальної суми 4394 євро.

Показник	Господарський сегмент			
	Шоколад	Чай	Кава	Разом
Разом доходу від продаж:	4512	12340	6565	23417
Покупцям	3255	8600	3620	15475
Іншим сегментам	1257	3740	2945	7942
Результат сегмента	949	2340	1105	4394
Активи	8330	11865	9950	30145

➤ **Задача № 70**

Визначити, які з усіх сегментів фірми приносять більший дохід від продажу.

Показник	Географічний сегмент				
	Англія	Грузія	Канада	Польща	Разом
Разом доходу від продаж:	14760	4740	3465	15680	38615
Покупцям	13800	4565	3220	14675	36260
Іншим сегментам	960	145	245	1005	2355
Результат сегмента	4320	240	120	5230	9910
Активи	17955	9890	10000	15985	53830

Показник	Господарський сегмент			
	Шоколад	Чай	Кава	Разом
Разом доходу від продаж:	4512	12340	6565	23417
Покупцям	3255	8600	3620	15475
Іншим сегментам	1257	3740	2945	7942
Результат сегмента	949	2340	1105	4394
Активи	8330	11865	9950	30145

➤ **Задача № 71**

На основі наведених даних скласти Примітки до фінансової звітності «Організація діяльності».

1. ЗАТ «Крафт Фудз Україна» м. Київ-01030, вул. Івана Франка, 31.
2. ЗАТ «Крафт Фудз Україна» учасник групи компаній «Крафт Фудз Інк» з 1994 р. діє в Україні.

3. Основна діяльність товариства: виготовлення шоколадних виробів, солоних снєків, фасування кави.
4. До складу товариства належать: Тростянецька шоколадна фабрика «Україна» та Вишгородська філія з виробництва чіпсів і фасування кави.
5. Торгові марки КОРОНА, MILKA, JACOBS, CARTE NOIRE, ЛЮКС.
6. Чисельність працюючих 1600 осіб.
7. Входить до середнього показника успішності Доу Джонса, зареєстрована до індексів Standard & Poors 500, стійкого розвитку Доу-Джонса та Етібел.

➤ **Задача № 72**

Скласти Звіт про фінансовий стан ТОВ «Статік» на основі витягу з Приміток до фінансових звітів ТОВ «Статік».

Витяг з Приміток до фінансових звітів ТОВ «Статік» за 2015 рік:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Гудвіл	1 200,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші нематеріальні активи	311,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Власні основні засоби	3 043,30
<input checked="" type="checkbox"/>	Залучені основні засоби	1 653,80
<input checked="" type="checkbox"/>	Амортизаційні відрахування по ОЗ	980,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Кошти на поточному рахунку № 3965129551	1 088,20
<input checked="" type="checkbox"/>	Кошти на поточному рахунку № 3985629730	582,40
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебіторська заборгованість	1 050,10
<input checked="" type="checkbox"/>	Резерв сумнівних боргів	300,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Паливо	329,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Сировина	987,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Запасні частини	84,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	2 031,20
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал	3 450,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгостроковий кредит у VAB Банк	1 500,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Овердрафт від «Мегабанк» на 6 міс.	920,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на страхування власних ОЗ	401,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати на оренду	250,00
<input checked="" type="checkbox"/>	Податок на прибуток	496,60

➤ **Задача № 73**

Визначити фінансовий результат компанії «Гайсин» на основі витягу з Приміток до фінансових звітів компанії «Гайсин»:

Витяг з Приміток до фінансових звітів компанії «Гайсин» за 2014 рік. «Доходи і витрати»:

За 2014 звітний рік компанія «Гайсин» одержала дохід від реалізації продукції на суму 12 548 000 руб. В другому кварталі було здійснено реалізацію виробничого устаткування – 1 850 000 руб. Також в останньому кварталі через суттєву різницю було здійснено дооцінку основних засобів – 1 145 000 руб.

За даний звітний період були понесені витрати на виробництво – 1 432 000 руб., за рік було здійснено оплату праці працівників у розмірі 1 212 400 руб., з відповідними відрахуваннями у фонди соціального страхування – 175 000 руб. Також були визнані у другому кварталі збитки від знецінення запасів у розмірі 180 000 руб. В кінці року було здійснено амортизаційні відрахування по усіх класах основних засобів на загальну суму 1 136 000 руб. Ще однією статтею витрат є оренда офісу, річна сума платежів становить 182 000 руб.

➤ **Задача № 74**

На основі наведених даних скласти Примітки до фінансової звітності компанії «КАТОВІЦЕ» – «Зміни в обліковій політиці».

Вихідні дані:

З 2015 р. компанія «КАТОВІЦЕ» переходить на МСФЗ, тому керівництво компанії вирішило прийняти такі зміни:

1. Оцінка запасів повинна здійснюватися за методом FIFO.
2. Зменшити строк корисної експлуатації комп'ютерного обладнання до 3-х років.
3. Застосувати нову класифікацію активів і зобов'язань відповідно до МСФЗ 1.

➤ **Задача № 75**

Необхідно виправити помилки, допущені у даних примітках, зробити висновки.

Примітки до фінансової звітності компанії «АРДО» за 2014 рік:

1. «Операційна діяльність»:

За звітний період сумарні надходження від покупців становили 11 200 зл., в т. ч. 4 150 зл. від іноземних покупців. Було проведено

реалізацію легкового автомобіля – 4 200 зл. Проведено ремонт фасаду адмінбудівлі, через буревій у третьому кварталі – 3 800 зл. Одержано дивіденди від ТОВ «Фелікс» – 1 100 зл.

2. «Інвестиційна діяльність»:

Для нарощення темпів виробництва компанія закупила нову автоматизовану лінію вартістю 2 900 зл., а також понесла витрати на доставку, монтаж і курси для працівників на загальну суму 400 зл. У другому кварталі було проведено відрахування відсотків за користування позицією – 1 220 зл. В кінці року було визначено фінансовий результат і здійснено виплату дивідендів на суму 480 зл.

13. «Фінансова діяльність»:

Після розміщення акцій на біржі було нараховано емісійний дохід від первинного розміщення акцій – 350 зл. Для оплати поточних зобов'язань, а саме вартості автоматичної лінії, взято кредит в банку під 22% річних загальною сумою 5 000 зл. Придбано фінансові інвестиції вартістю 610 зл. для подальшої реалізації.

➤ **Задача № 76**

На основі наведених даних визначити порушення, здійснені у даній формі звітності та вплив цих порушень на стан і достовірність звітності.

Примітки до фінансової звітності ТОВ «Алегро» за 2014 рік:

Товариство за 2014 р. збільшило вартість основних фондів на 15 600 зл. А саме було придбано покращені моделі швейного устаткування. При придбанні цього устаткування було понесено такі витрати: вартість устаткування 13 000 зл., доставка та розвантаження 850 зл., витрати понесені на розробку нового виду продукції 1 200 зл., гонорар працівникам за монтаж – 750 зл.

За весь звітний період товариство отримало дохід від акцій на загальну суму 18 000 тис. зл., що дасть змогу в наступному році здійснювати інвестиційну діяльність.

➤ **Задача № 77**

Скласти комплект стислих фінансових звітів (Стислий баланс, Стислий звіт про прибутки і збитки Стислий звіт про зміни в капіталі та Стислий звіт про рух грошових коштів) компанії «NIZAN» за I півріччя 2015 р. на основі таких даних:

1. 25 січня закуплені матеріали на виробництво в сумі 120 000 грн.

2. Первісна вартість основних засобів становить 110 000 грн., знос – 34 000 грн.
3. 12 лютого закуплено виробниче обладнання на суму 45 000 грн.
4. 15 лютого придбано легковий автомобіль «Skoda» на суму 120 000 грн.
5. Дебіторська заборгованість протягом даного періоду зросла на суму 32 000 грн.
6. 18 лютого фірма взяла іпотечний кредит сумою 45 000 грн. і зобов'язалася на 30 червня виплатити 8 000 грн.
7. Дохід від продажу становить 877 000 грн.
8. Собівартість реалізованих товарів – 355 000 грн.
9. понесені адміністративні витрати в сумі 24 000 грн., витрати на збут – 12 000 грн.
10. Податок на прибуток – 204 000
11. 1 березня сплачено дивіденди розміром 35 000 грн.
12. Залишок вкладеного капіталу на 31 грудня 2015 року – 100 000 грн., нерозподіленого прибутку – 35 000 грн.
13. Залишок грошових коштів на початок року – 120 000 грн.

➤ **Задача № 78**

На основі наведених даних розрахувати показники консолідованої фінансової звітності фінансової компанії «LONZA» за перше півріччя 2015 р.:

Консолідований баланс за перше півріччя 2015 р.:

Стаття	Сума, млн. швейцарських франків
Активи	
Основні активи	3230
Грошові кошти та їх еквіваленти	711
Аванси та позики	80
Поточні активи	2555
Разом активи	?
Зобов'язання та акціонерний капітал	
Акціонерний капітал	1260
Частка меншості	0
Довгостроковий борг	1210
Короткостроковий борг	1600
Забезпечення та інші зобов'язання	2506
Разом зобов'язання та акціонерний капітал	?

Консолідований звіт про прибуток за перше півріччя 2015 року:

Стаття	Сума, млн. швейцарських франків
Чистий продаж	3889
Операційні витрати	(3577)
Операційний прибуток	?
Гудвіл	(7)
Фінансові витрати (чисті)	(75)
Прибуток до сплати відсотків і податків	?
Податки на прибуток	(50)
Чистий прибуток з урахуванням частини меншості	?
Частка меншості	(0)
Чистий прибуток	?

Консолідований звіт про рух грошових коштів за перше півріччя 2015 р.:

Стаття	Сума, млн. швейцарських франків
Прибуток до сплати відсотків і податків	?
Коригування для негрошових статей	150
Збільшення (зменшення) в робочому капіталі	(161)
Кошти від операцій	?
Сплачені податки	(46)
Чисте придбання основних активів	(101)
Інші	(72)
Чистий грошовий потік	?
Сплачені дивіденди	?
Фінансування та курсові різниці	110
Збільшення (зменшення) в чистих коштах	?

Зміни в акціонерному капіталі за перше півріччя 2015 р.:

Стаття	Сума, млн. швейцарських франків
На 31.12. 2014 рік	1380
Викуп власних акцій	(107)
Дивіденди	(90)
Інший сукупний прибуток	(157)
Чистий прибуток	?
На 30.06.2015 рік	?

➤ **Задача № 79**

Скласти один із Звітів проміжної фінансової звітності – Баланс корпорації «ASUS» за IV квартал 2015 року на основі таких даних:

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Ринкові цінні папери	2200 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Гроші	200 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Витрати майбутніх періодів	200 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	3 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебітори	2 400 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції	1000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Обладнання	2 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Будівлі	4 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Знос	1 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Земля	2 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Рахунки, що підлягають оплаті	500 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточні зобов'язання по іпотечному кредиту	200 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нараховані витрати	300 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Іпотечний кредит	3 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Звичайні акції	200 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий оплачений капітал	5 800 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	6 000 000

➤ **Задача № 80**

На основі нижченаведених даних скласти консолідований баланс ПП «Ореол».

Вихідні дані		Сума, тис. дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	20 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нематеріальні активи	1 500
<input checked="" type="checkbox"/>	Гудвіл	60 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	24 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебіторська заборгованість	600
<input checked="" type="checkbox"/>	Грошові кошти та їх еквіваленти	1 700
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові позики	12 500
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові забезпечення	30 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові позики	1 200
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові забезпечення	3 200

<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	1400
<input checked="" type="checkbox"/>	Статутний капітал	35 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	20 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий оплачений капітал	4 500

➤ **Задача № 81**

Протягом 2015 р. ТОВ «Захід» виявило, що реалізовану у 2014 р. продукцію на суму 750 000 грн. помилково було включено до складу запасів на 31 грудня 2014 р.

В облікових регістрах у 2015 р. було відображено, грн.:

- продаж – 1 000 000;
- собівартість реалізованої продукції – 875 000 (зокрема, сума помилково включена до залишку запасів на початок року);
- податок на прибуток – 37 500;

Звіт про фінансові результати товариства за 2015 р. містить таку інформацію, грн.:

Продаж	750 000
Собівартість реалізованої продукції	550 000
Прибуток до оподаткування	200 000
Податок на прибуток	60 000
Чистий прибуток	140 000

Власний капітал підприємства включає статутний капітал 1 950 000 грн. Нерозподілений прибуток на початок 2015 р. становив 200 000 грн., а на кінець 300 000 грн.

Ставка податку на прибуток у 2014–2015 рр. становила 25%. Припустимо, що інших доходів і витрат в цих періодах не було.

Скласти Звіт про фінансові результати та Звіт про зміни у власному капіталі.

➤ **Задача № 82**

На основі нижченаведених даних скласти консолідований баланс ПП «Ореол».

Вихідні дані		Сума, дол.
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові позики	90 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Акціонерний капітал за номіналом	56 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Довгострокові позики	75 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Основні засоби	1 000 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Короткострокові забезпечення	75 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Кредиторська заборгованість	180 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Запаси	666 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Дебіторська заборгованість	30 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші резерви	30 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Статутний капітал	1 405 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Нерозподілений прибуток	414 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Додатковий оплачений капітал	65 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інші нематеріальні активи	450 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Гудвіл	100 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Інвестиції доступні для продаж	150 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Відстрочений податок	180 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Поточний податок, що підлягає сплаті	96 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Похідні активи	80 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Фінансові активи	170 000
<input checked="" type="checkbox"/>	Біологічні активи	20 000

➤ **Задача № 83**

Користуючись наступними даними провести розрахунки та надати рекомендації адміністрації щодо прийнятих змін в обліковій оцінці.

Фірма «Зоря» прийняла рішення про зміну облікової оцінки з метою позитивного впливу на фінансове становище. Для цього в обліковій політиці змінили метод нарахування амортизації з рівномірного на метод суми одиниць продукції.

Фірма придбала виробниче обладнання собівартістю 330 000 грн., а термін його корисної експлуатації дорівнює 4 роки. Ліквідаційна вартість після його експлуатації становить 10 000 грн. Розрахунковий обсяг виробництва визначений підприємством у розмірі 1 600 000 од.

➤ **Задача № 84**

Фірма «Компроміс» придбала обладнання, первісна вартість якого становить 700 000 грн., сума амортизаційних відрахувань – 100 000 грн. В результаті експертної оцінки встановлено, що відновлювана вартість цього обладнання на дату переоцінки становить 1 100 000 грн. У Положенні про облікову політику вказано, якщо 10% відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від справедливої, то проводиться

переоцінка. Керівництво вирішило проводити переоцінку, використавши варіант пропорційної переоцінки накопиченої амортизації основних засобів. Визначити суму переоцінки та зробити необхідні бухгалтерські проведення, довівши доцільність обраної облікової політики.

➤ **Задача № 85**

Фірма «Фест» вносить зміни в облікову політику, змінюючи метод визначення собівартості запасів середньозваженої собівартості на метод FIFO, оскільки вважає, що ця зміна приведе до збільшення прибутку. Провівши розрахунки, підтримати рішення фірми або спростувати їх.

Вихідні дані про рух товару за липень 2015 р.:

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, грн.
01.07.15	Залишок на поч.міс.	15	10
12.07.15	Придбано	15	12
18.07.15	Продано	10	20
22.07.15	Придбано	17	13
29.07.15	Продано	12	20

➤ **Задача № 86**

Користуючись представленими даними, провести розрахунки і надати рекомендації адміністрації щодо прийнятих змін в обліковій оцінці.

Фірма «Загора» прийняла рішення про зміну облікової оцінки з метою отримання достовірної інформації у фінансовій звітності. Для цього в обліковій політиці змінили метод нарахування амортизації з методу суми чисел років на метод подвоєного зниження залишку.

Фірма придбала легковий автомобіль собівартістю 25000 грн., а термін його корисної експлуатації дорівнює 4 роки. Ліквідаційна вартість після його експлуатації становить 4000 грн.

➤ **Задача № 87**

На основі нижченаведених даних дати рекомендації фірмі «Альфа» щодо застосування методу обчислення резерву за допомогою абсолютної суми чи застосування коефіцієнта сумнівності шляхом зміни облікової політики. За 2015 р. чистий дохід від реалізації продукції на умовах наступної оплати становить 8000000 грн. Залишок резерву сумнівних боргів становить 800 грн.

Рік	Чистий дохід від реалізації продукції	Сума дебіторської заборгованості за продукцію
2013	2 000 000	4 000
2014	14 000 000	6 000
2015	6 000 000	30 000
Разом	22 000 000	40 000

➤ **Задача № 88**

На основі наведених даних, провівши певні розрахунки, надати рекомендації адміністрації підприємства щодо зміни в обліковій політиці про застосування норми капіталізації до середньозваженої балансової вартості кожного активу.

Підприємство «Омега» здійснює протягом року капітальні вкладення і застосовує норму капіталізації до загальної середньозваженої вартості протягом періоду.

Підприємство здійснює капітальні вкладення протягом року, млн. грн.:

Січень – 250

Травень – 450

Листопад – 1500

Норма капіталізації становить 10%.

➤ **Задача № 89**

Головний бухгалтер фірми «Сокіл» запропонував внести зміни до облікової політики щодо оцінки забезпечення, а точніше – врахувати складність оцінки забезпечень, обумовлену невизначеністю майбутніх подій, що впливають на діяльність підприємства. На основі вхідних даних провести розрахунки і надати рекомендації фірмі.

Фірма продає товари з гарантією 1 рік. У випадку їх повернення витрати становили б: на незначний ремонт – 50000 грн., при великому обсягу виявлених дефектів – 500000 грн.

Працівники фірми висувають такі припущення: 70% товарів будуть без браку, 10% – незначний брак, 2% – значний брак.

➤ **Задача № 90**

Фірма «Товтри» придбала верстат, первісна вартість якого 15000 тис. грн., сума амортизаційних відрахувань 1600 тис. грн. Справедлива вартість об'єкта – 7200 тис. грн. У Положенні про облікову політику вказано,

якщо 10% відхилення залишкової вартості об'єкта основних засобів від справедливої, то проводиться переоцінка. Справедлива вартість верстата становить 7200 тис. грн. Керівництво вирішило проводити переоцінку. Визначити суму переоцінки та зробити необхідні бухгалтерські проведення, довівши доцільність обраної облікової політики.

➤ **Задача № 91**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

На початку 2015 р. компанія «Асоль» змінила облікову політику щодо амортизації основних засобів. Зокрема, на автомобіль вантажний, який був придбаний у грудні 2014 р.: первісна вартість (ПВ) – 83 500 дол.; знос (З) – 37800 дол.; залишкова вартість (ЗВ) – 45700 дол.; ліквідаційна вартість (ЛВ) – 2000 дол.; вартість, що амортизується (АВ) – 81500 дол.; плановий обсяг перевезень за весь термін експлуатації автомобіля – 10 років (ПО) – 500000 т/км. З метою визначення об'єкта оподаткування з податку на прибуток встановлено термін експлуатації 5 років. Фактичний місячний обсяг перевезень (ФМОП): 1 місяць – 3 000 т/км; 2 місяць – 1700 т/км; 3 місяць – 2600 т/км.

➤ **Задача № 92**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

07.01.2014 р. підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 110400 дол. (в т. ч. ПДВ). Відповідно до облікової політики підприємства амортизація автомобіля розраховується прямолінійним методом. Встановлено, що термін його експлуатації становить 10 років, а ліквідаційна вартість – 8000 дол.

01.01.2015 р. переглянуто термін експлуатації автомобіля і збільшено його до 15 років. До зміни облікової оцінки сума нарахованої амортизації становила 7700 дол. Залишкова вартість автомобіля за станом на 31.12.2015 р. – 84 300 дол.

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) становить більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік).

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

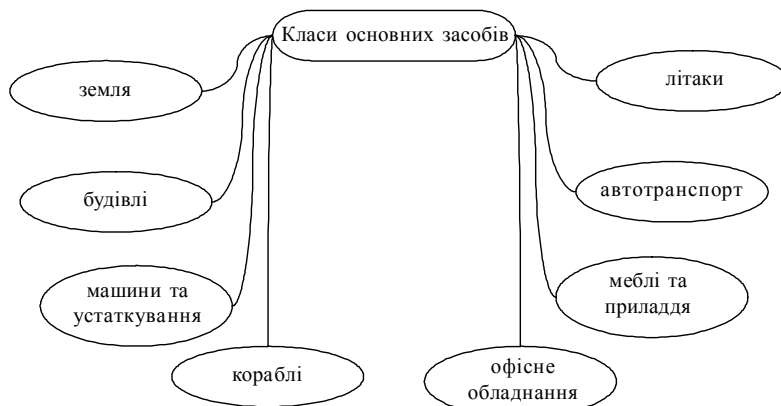


Рис. 3.1. Класи основних засобів згідно з МСБО 16



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 змогу використовувати його за прямим призначенням).

До безпосередньо пов'язаних витрат зараховують:

- 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 таким 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).

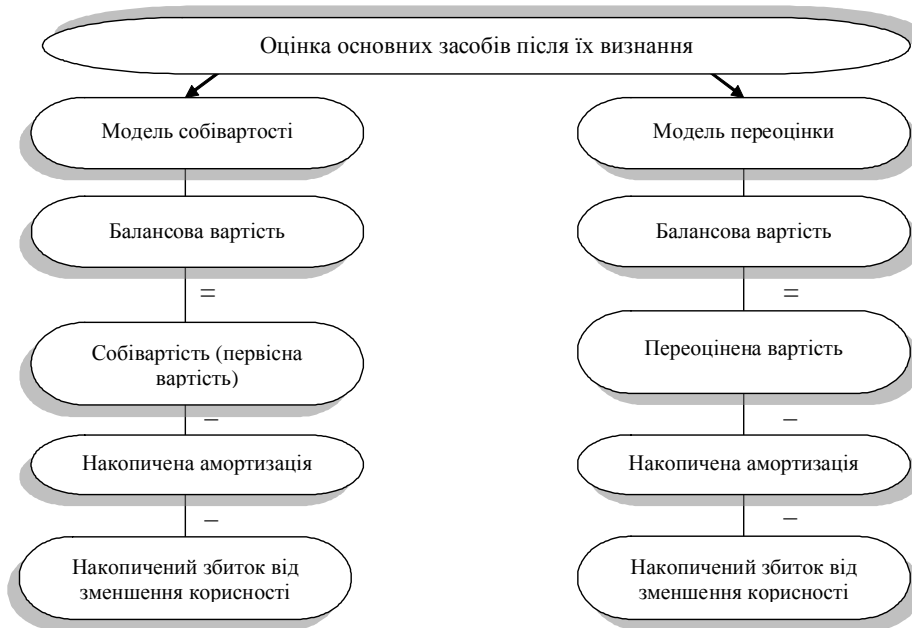


Рис. 3.2. Методи оцінки основних засобів після їх визнання

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. 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 після закінчення терміну його корисної експлуатації й після вирахування очікуваних витрат, пов'язаних із реалізацією або ліквідацією.

Терміном корисної експлуатації основних засобів є період, упродовж 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 таких 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 потрібно використовувати для розрахунку амортизації основних засобів. Єдиною вимогою є те, що метод амортизації має забезпечити розподіл вартості активу на систематичній основі й відображати спосіб, у який економічна вигода від цього активу споживається підприємством. Це означає, що

амортизацію основних засобів доречно нараховувати зважаючи на особливості 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 представлено на рис. 3.3.



Рис. 3.3. Методи амортизації основних засобів

Метод прямолінійного списання. При використанні цього 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!

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

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

Метод зниження залишку (зменшення залишкової вартості). При використанні цього 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 \times N_a , де N_a – норма амортизації, що розраховується за формулою:

$$N_a = 1 - \sqrt[n]{\frac{\text{Ліквідаційна вартість}}{\text{вартість об'єкта}}},$$

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.



Важливо знати!

Метод подвійного зниження залишку (прискореного зменшення залишкової вартості). При застосуванні цього методу річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок року на річну норму амортизації. При цьому як норму 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!

$$\text{Амортизаційні відрахування} = (\text{річна норма амортизації} \times \text{первісна вартість}) \times 2 \quad (3.4)$$

Кумулятивний метод (сума числа років). За цим 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'єкта, до суми числа років його корисного використання (3.6).



Важливо знати!

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

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

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.

Отже, 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 цього методу суму річних амортизаційних відрахувань розраховують за формулою (3.8):



Важливо знати!

Амортизаційні відрахування = (Собівартість об'єкта – Теперішня оцінка очікуваної ліквідаційної вартості): Теперішня вартість одиниці ануїтету (3.8)

Виробничий метод (суми одиниць продукції). Відповідно до нього сума амортизації розраховується як добуток фактичного обсягу випущеної продукції та виробничої ставки амортизації (3.9, 3.10):



Важливо знати!

Амортизаційні відрахування = Фактичний обсяг випущеної продукції × Виробнича ставка амортизації (3.9)

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

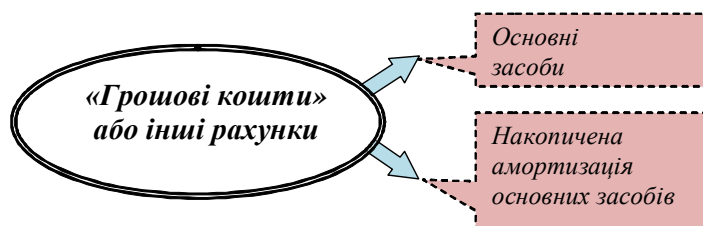


Рис. 3.6. Модель обліку витрат, пов'язаних з поліпшенням основних засобів

1.4. Облік переоцінки основних засобів

Відповідно до МСБО 16, об'єкт основних засобів, після визнання його активом, справедливую 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 переоцінюють не лише його балансову, а й ліквідаційну вартість та суму накопиченої амортизації.

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

- ♦ 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 відповідно до їхньої ринкової вартості.



Важливо знати!

Переоцінку в обліку відображають так (рис. 3.7):

1. Суму збільшення первісної вартості основних засобів записують на:

Д-т рахунка «Основні засоби»

К-т рахунка «Дооцінка»

й одночасно на суму дооцінки накопиченої амортизації:

Д-т рахунка «Дооцінка»

К-т рахунка «Накопичена амортизація основних засобів».

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

Д-т рахунка «Втрати від уцінки основних засобів»

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.

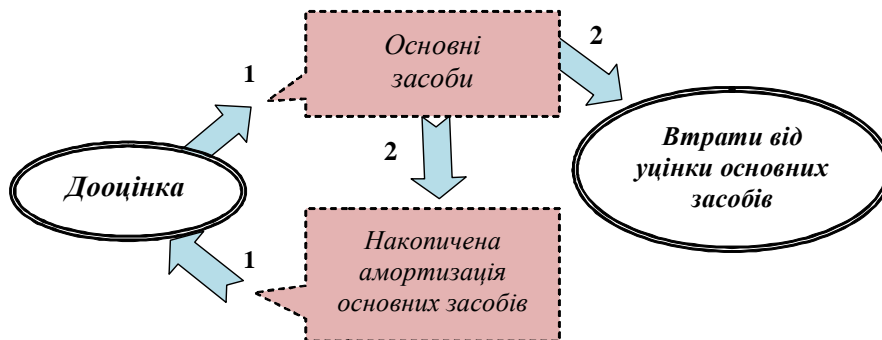


Рис. 3.7. Модель відображення переоцінки в обліку

Якщо балансова вартість активу збільшилася в результаті переоцінки, збільшення визнається в іншому сукупному доході й накопичується у власному капіталі під назвою «Дооцінка».

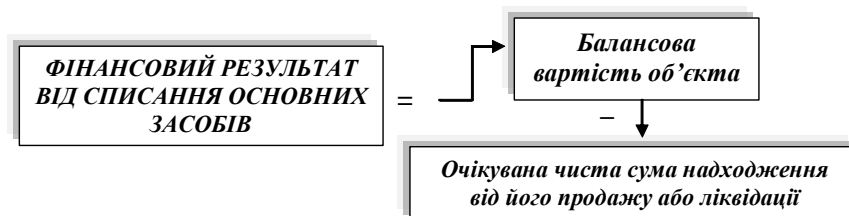
Проте це збільшення має визнаватися в прибутку чи збитку, якщо воно сторнує зменшення від переоцінки того самого активу, яке раніше було визнане в прибутку чи збитку.

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 такою формулою (рис. 3.8):



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

Вибуття основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку відображається так:

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.

Крім вищеперерахованої інформації, у 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



Слід запам'ятати!

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

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!

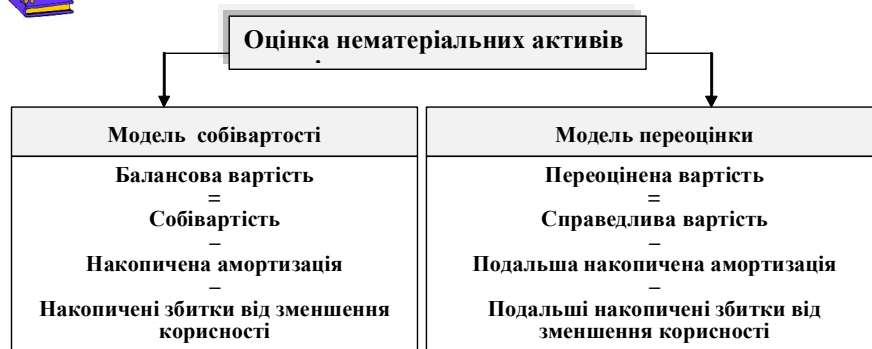


Рис. 3.9. Моделі оцінки нематеріальних активів

- Розрізняють такі 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 окремий 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 такі джерела придбання нематеріальних активів:

- 1) придбання в 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!

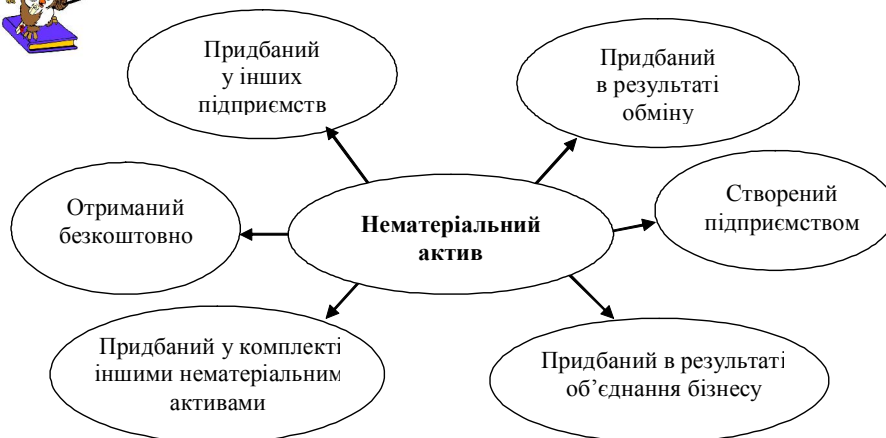


Рис. 3.11. Джерела придбання нематеріальних активів

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 є його справедлива вартість на дату придбання.

При неможливості достовірно визначити справедливу 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).

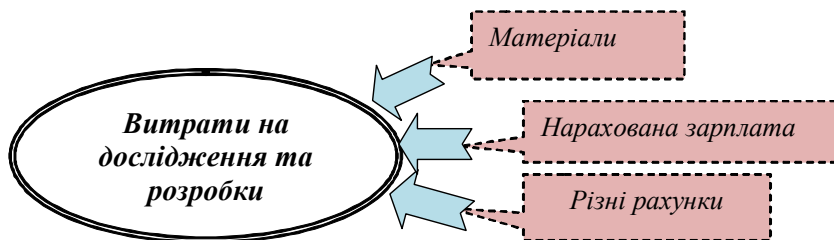


Рис. 3.12. Модель обліку витрат, пов'язаних з отриманням нематеріального активу в процесі дослідження



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 їх 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).

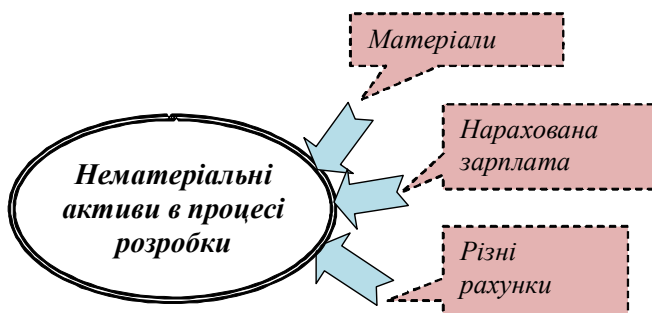


Рис. 3.13. Модель обліку витрат, пов'язаних з розробкою нематеріального активу

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 в 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.

Придбані (створені) на підприємстві нематеріальні активи відображаються таким 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 такий 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 не має передбачуваного обмеження періоду експлуатації.

Строк корисної експлуатації нематеріального активу, який походить від договірних чи інших юридичних прав, не має 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, і не має 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, в 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;
- на дату, з якої припиняється визнання цього активу.

Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигод 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 вигод, втілених в активі, метод амортизації слід змінити для відображення зміненої форми. Такі зміни потрібно 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 подальшою 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 і додаткову (рис. 3.14).

До загальної інформації зараховують такі 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;
- ◆ узгодження балансової вартості нематеріальних активів на початок і на кінець звітного періоду (рис. 3.15).



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



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 належить така 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 таким 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) з 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 таким бухгалтерським записом:



Важливо знати!

Д-т рахунка «Закупки»

К-т рахунка «Постачальники» або інших рахунків.

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

Д-т рахунка «Закупки», «Запаси».

К-т рахунка «Постачальники»

Д-т рахунка «Фінансові результати»

К-т рахунка «Собівартість придбаних запасів»

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

К-т рахунка «Списання елементів інших витрат».

В кінці звітнього періоду проводять інвентаризацію запасів у місцях їх зберігання. На основі її результатів визначають і оцінюють залишки запасів на кінець звітнього періоду, які списують на рахунки відповідних запасів з 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 ра-хунках запасів («Товари», «Матеріали», «Незавершене виробництво», «Готова продукція»). Собівартість продажу ($СПз$) у 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 такий 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 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 різна.

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

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

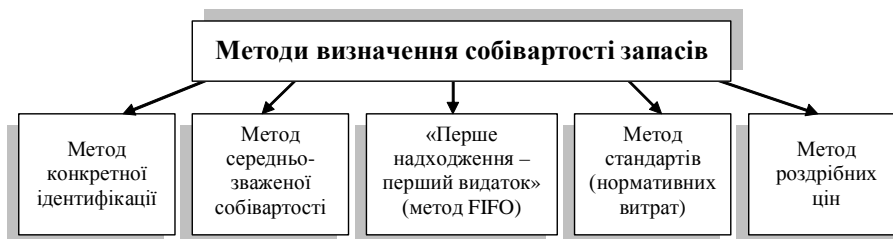


Рис. 3.18. Методи визначення собівартості запасів

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} – вартість запасів на початок місяця і отриманих за місяць;
 K_{3n} і K_{3n} – 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 запобігає їх псуванню. Одиниці, які залишаються в запасах на кінець періоду, оцінюються за цінами останніх надходжень запасів.

Згідно з **методом 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 цим методом собівартість реалізованих товарів визначається як різниця між продажною (роздрібною) вартістю реалізованих товарів і сумою торгової націнки на них.

Середній відсоток торгової націнки визначається шляхом ділення суми залишку торгових націнок на початок звітного місяця і торгових націнок у продажній вартості товарів, одержаних у звітному місяці, на суму продажною (роздрібною) вартості залишку товарів на кінець звітного місяця та продажною (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 таких умов:

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



Важливо знати!

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

$$ЧВР = Ц - В, \quad (3.14)$$

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

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 належать:

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

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 подальшого використання як нерухомості, зайнятої власником;
- 8) зайнята працівниками (незалежно від того, чи сплачують вони орендну плату за ринковими ставками);
- 9) нерухомість, що перебуває в 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 й 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 забудови нерухомості з метою продажу	інвестиційної нерухомості	запасів	МСБО 2
Закінчення зайняття нерухомості власником	нерухомості, зайнятої власником	інвестиційної нерухомості	МСБО 16
Початок операційної оренди нерухомості іншою стороною	запасів	інвестиційної нерухомості	МСБО 40
Завершення будівництва або забудови нерухомості	незавершеного будівництва	інвестиційної нерухомості	МСБО 40

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 переведенні 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 та 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 таку 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 в 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 з даванням в оренду інвестиційної нерухомості;
- 6) прямі операційні витрати, пов'язані з 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, призначених для продажу

Порядок обліку активів, призначених для продажу, а також подання та розкриття інформації про діяльність, яка припиняється, визначає МСФЗ 5. Положення цього стандарту стосуються всіх 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 загалом відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання. Для цього актив має бути придатний для негайного продажу в тому стані, в якому він знаходиться на момент продажу, на умовах, яких дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж має бути високоімовірним.



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 і 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 має 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 таку 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 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 поділяються на зовнішні та внутрішні.

До зовнішніх ознак зараховують:

- ✓ 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.

Вартість 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.



Важливо знати!

Збиток від зменшення корисності (Z_k) визначається за такою формулою (3.15):

$$Z_k = B(v) + EOv, \quad (3.15)$$

де $B(v)$ – балансова вартість об'єкта; EOv – 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 справедливую 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 такими 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 зараховують складові, які виникають в результаті:

- 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 з 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 зараховують: торговельну кредиторську заборгованість (зобов'язання оплатити товари чи 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 потрібно:

- ✓ 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 й 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 тоді, коли 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) нема 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 табл. 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 і розкриття інформації про умовні активи наведений у табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Підхід до відображення умовних активів

Приплив 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

результатом однієї сукупності обставин, підприємству слід розкривати інформацію, передбачену МСБО 37, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.

Коли надходження економічних вигод 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 в обмін на їхні послуги підприємству.

Відповідно до МСБО 19, виплати працівникам поділяють на чотири категорії:

- 1) короткострокові виплати;
- 2) виплати після закінчення трудової діяльності;
- 3) інші довгострокові виплати працівникам;
- 4) виплати при звільненні.



Слід запам'ятати!

Короткострокові виплати працівникам – це виплати (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 такі 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 відповідно 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»;

б) 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»

К-т рахунка «Зобов'язання щодо профспілкової організації».

Крім вищеперерахованих виплат, підприємство здійснює компенсацію за відсутність працівника на роботі.



Слід запам'ятати!

Компенсована відсутність – відсутність працівника на роботі, яка підлягає оплаті.

До цієї 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).

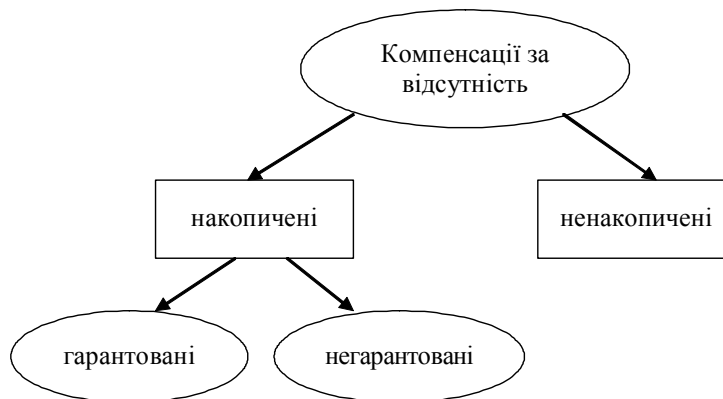


Рис. 3.20. Види компенсацій у разі відсутності працівника на роботі



Слід запам'ятати!

Накопичені компенсації за відсутність – це компенсації, що переносяться і 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 після закінчення трудової діяльності



Слід запам'ятати!

Виплати після закінчення трудової діяльності – це виплати працівникам (окрім виплат при звільненні), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності. До них включають: пенсії; страхування життя; медичне обслуговування; інші виплати.

Порядок і суми таких виплат визначаються умовами програм виплат після закінчення трудової діяльності (рис. 3.21).

Програми виплат після закінчення трудової діяльності поділяють на програми з визначеним внеском і програми з визначеною виплатою.

Облік програм з визначеним внеском на рахунках бухгалтерського обліку відображається так:

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.

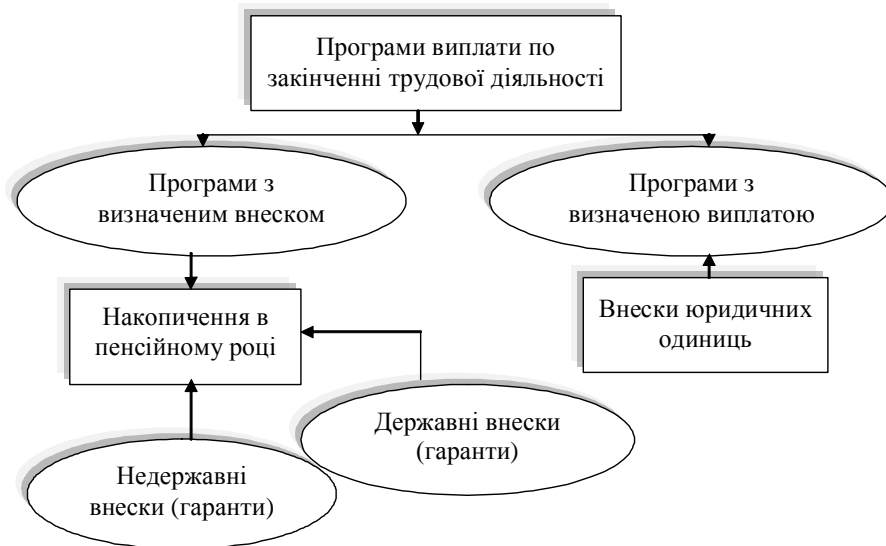


Рис. 3.21. Умови програм виплат після закінчення трудової діяльності

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 такою формулою (3.16):



Важливо знати!

$$\begin{aligned} \text{Зобов'язання за визначеними виплатами} = & \text{Теперішня вартість} \\ & \text{зобов'язання на дату балансу} - \text{Невизнані актуарні прибутки} - \\ & \text{Невизнані актуарні збитки} - \text{Справедлива вартість активів} \\ & \text{програми на дату Звіту про фінансовий стан} - \text{Невизнана} \\ & \text{раніше вартість наданих послуг.} \end{aligned} \quad (3.16)$$

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. Визнання витрат на виплати після завершення трудової діяльності	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Грошові кошти»	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Грошові кошти» К-т «Зобов'язання щодо непенсійних виплат»	Д-т «Витрати на виплати після завершення трудової діяльності» К-т «Зобов'язання за програмами з визначеним внеском»
2. Здійснення виплат працівникам: пенсії інші виплати	_____	_____	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 такою формулою (3.17):



Важливо знати!

$$\begin{aligned}
 & \text{Чисті витрати (дохід) за програмою з визначеною виплатою} = \\
 & \text{вартість поточних послуг} \\
 & \quad + \\
 & \text{Витрати на відсотки} \\
 & \quad - \\
 & \text{Очікуваний дохід від активів програми} \\
 & \quad + \\
 & \text{Визнані актуарні збитки} \\
 & \quad - \\
 & \text{Визнані актуарні прибутки} \\
 & \quad + \\
 & \text{Вартість визнаних раніше наданих послуг.} \quad (3.17)
 \end{aligned}$$

У Примітках до фінансової звітності розглядаються доходи від активів програми, які розраховуються за такою формулою (3.18):



Важливо знати!

$$\begin{aligned}
 & \text{Дохід від активів програми} = \text{відсотки, дивіденди та інший дохід,} \\
 & \text{отриманий від активів програми} + \text{прибутки та збитки реалізовані} - \\
 & \text{нереалізовані інші прибутки та збитки від активів програми} - \\
 & \text{витрати на управління програмою} - \text{податок, сплачуваний безпосередньо} \\
 & \text{програмою.} \quad (3.18)
 \end{aligned}$$

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, які використовуються для обчислення теперішньої вартості зобов'язання за програмою з визначеною виплатою.



Слід звернути увагу!

Актуарні прибутки і збитки складаються:

- коригування на основі набутого досвіду;
- вплив змін актуарних припущень.

Актуарні прибутки та збитки виникають у результаті зміни (збільшення або зменшення) теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами або справедливої вартості відповідних активів програми.

Згідно з МСБО 19, підприємству слід визнавати частку чистих кумулятивних актуарних прибутків та збитків, які перевищують більшу з таких двох величин:

- 10% теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами (до вирахування активів програми);
- 10% справедливої вартості активів програми.

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 після закінчення 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 зараховують:

- 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 відобра-

жається в Звіті про фінансовий стан загальною чистою сумою і розраховується за такою 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) і розраховуються за формулою (3.20):



Важливо знати!

*Витрати (дохід), пов'язані з іншими довгостроковими виплатами
працівникам =
Вартість поточних послуг
+
Витрати на відсотки
-
Очікуваний прибуток від активів програми
+ (-)
Актуарні прибутки та збитки
Повна вартість раніше наданих послуг
+ (-)
Прибуток або збиток від остаточних розрахунків за програмою* (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 від 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 після закінчення 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 одного підприємства й фінансового зобов'язання або інструмента власного капіталу – іншого.

Фінансові інструменти в бухгалтерському обліку поділяють на:

- 1) фінансові активи;
- 2) фінансові зобов'язання;
- 3) інструменти власного капіталу;
- 4) похідні фінансові інструменти (рис. 3.22).

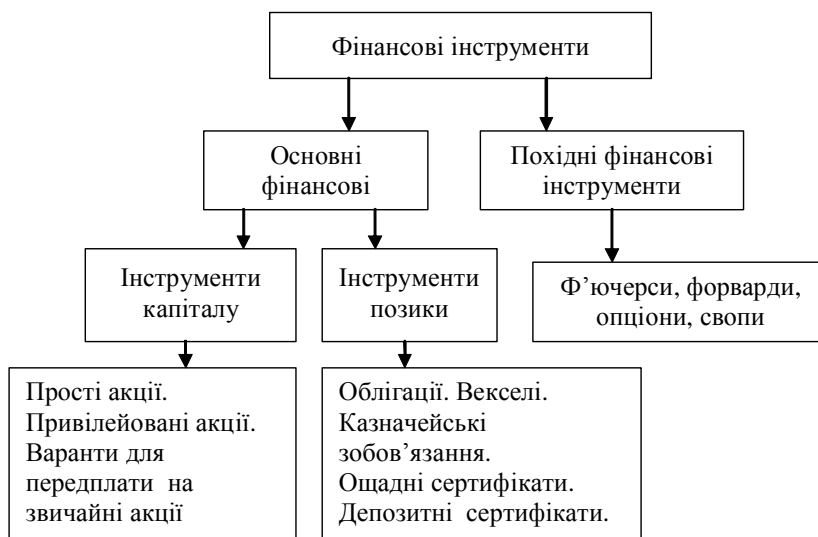


Рис. 3.22. Поділ фінансових інструментів

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 поділяють на дві категорії:

1) фінансові зобов'язання, утримувані для продажу (кредиторська заборгованість постачальникам; кредиторська заборгованість за позикою та фінансовою орендою, кредиторська заборгованість за випущеними й переданими 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).

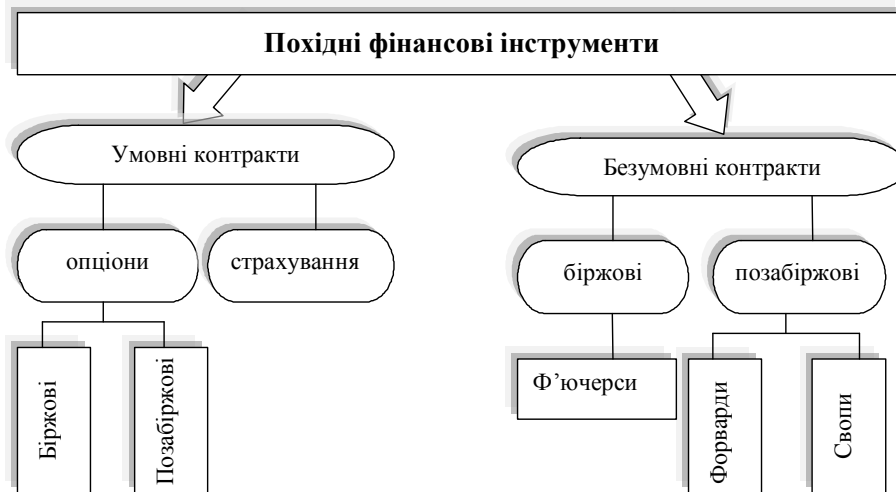


Рис. 3.23. Класифікація похідних фінансових інструментів

До похідних інструментів належать: форвардні, ф'ючерсні контракти, контракти «своп» та 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 інструмента (тобто «синтетичного інструмента»);
- 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 оцінюють і відображають у бухгалтерському обліку і звітності за їхньою справедливою вартістю, до якої додаються (крім фінансових активів, що обліковують за справедливою вартістю з відображенням переоцінки у складі прибутків і збитків) витрати на операцію.



Слід запам'ятати!

Справедливою вартістю фінансового інструмента 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) потрібно в подальшому обліковувати за двома методами оцінок:

- за справедливою вартістю;
- за амортизованою вартістю.

Фінансовий актив оцінюють за амортизованою собівартістю, якщо виконуються 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.



Слід звернути увагу!

В решті випадків фінансовий актив оцінюють за справедливою вартістю.

Інструменти власного капіталу в подальшому оцінюються за амортизованою вартістю у тому випадку, коли вони є:

- борговими інструментами (при цьому бізнес-модель компанії орієн-

тована на утримання даного активу для цілей отримання контрактних грошових потоків);

- платежами за основною сумою і процентами.

Всі інші боргові інструменти оцінюють 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.

Таблиця 3.5

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 для фінансового інструменту наявний активний ринок, то справедлива вартість базується на його цінах.



Важливо знати!

У разі відсутності активного ринку до оцінки фінансового інструмента застосовуються методи оцінки, зокрема:

- посилання на останню ринкову операцію;
- посилання на операцію, яка є за суттю аналогічною;
- аналіз дисконтованих грошових потоків;
- моделі опціонного ціноутворення.

Якщо фінансовий інструмент, для якого немає активного ринку, є інструментом капіталу, то його оцінкою є собівартість, за вирахуванням збитку від зменшення корисності.

Аналогічний підхід дозволяється застосовувати до оцінки похідних фінансових інструментів, розрахунки за якими можуть бути здійснені лише шляхом передачі таких некотированих інструментів капіталу.

Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання наведена на рис. 3.24.

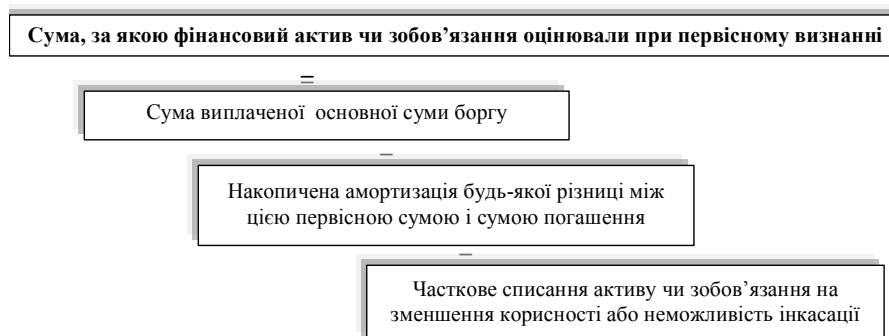


Рис. 3.24. Схема розрахунку амортизованої вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання



Важливо знати!

Облік фінансових інструментів на рахунках бухгалтерського обліку відображається так:

1. Облік фінансових активів:

- а) облік цінних паперів (рис. 3.25):

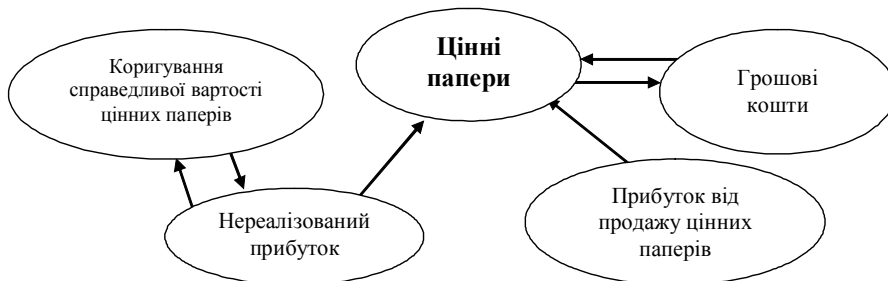


Рис. 3.25. Модель обліку цінних паперів

- 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):

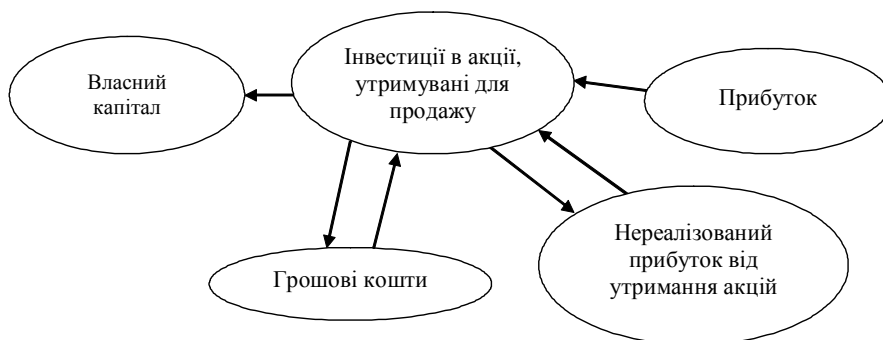


Рис. 3.26. Модель інвестицій в акції

- 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».

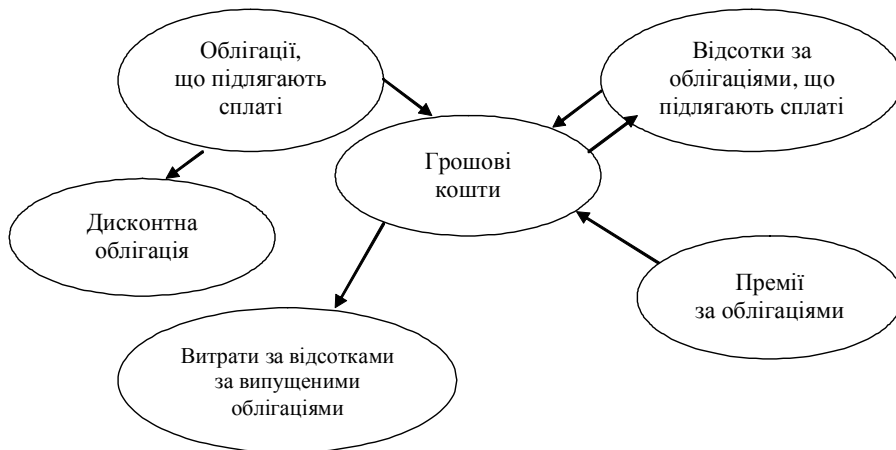


Рис. 3.28. Модель обліку фінансових зобов'язань

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»

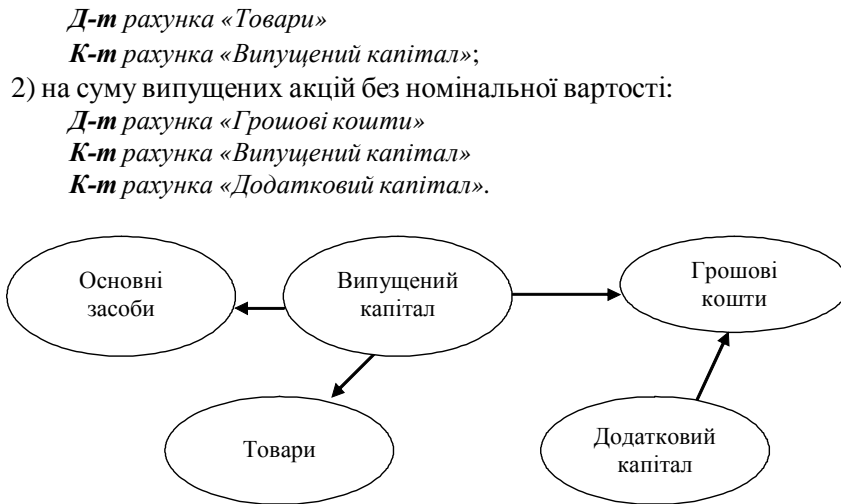


Рис. 3.29. Модель обліку інструментів власного капіталу

4. Облік похідних фінансових інструментів (рис. 3.30):

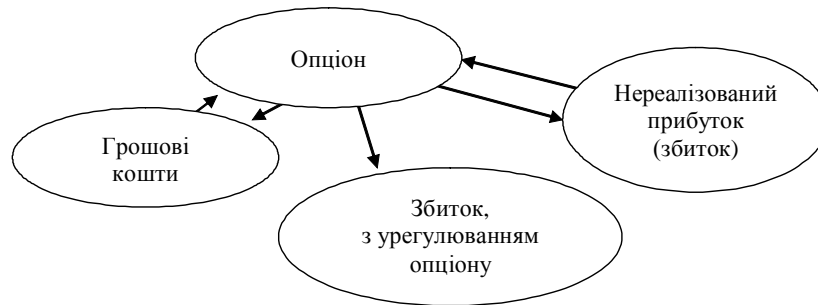


Рис. 3.30. Модель обліку похідних фінансових інструментів

1) придбання опціону:

Д-т рахунка «Опціон»

К-т рахунка «Грошові кошти»;

2) збільшення дійсної вартості опціону у зв'язку з 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 цього стандарту під **інструментом хеджування** потрібно 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 інструмента 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 інструмента хеджування та об'єкта хеджування.

МСБО 39 розглядає хеджування з позицій трьох 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 зображено на рис. 3.31.

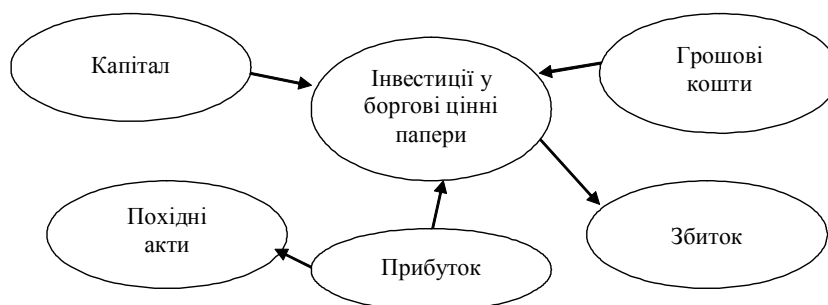


Рис. 3.31. Модель хеджування справедливої вартості



Важливо знати!

Облік хеджування справедливої вартості на рахунках бухгалтерського обліку відображається так:

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 так (рис. 3.32):

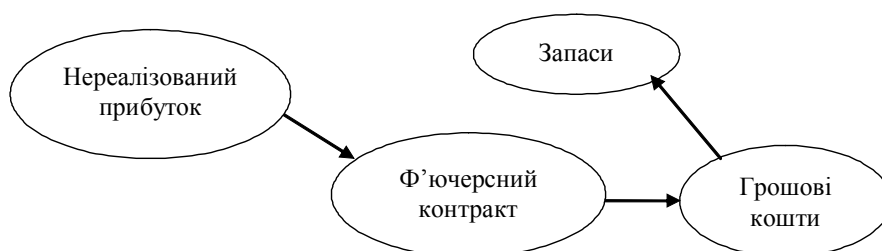


Рис. 3.32. Модель обліку хеджування грошових потоків

- 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 таких 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 прогнозної 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 акцій».

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 до тих, що надають працівники підприємства.



Слід запам'ятати!

Дата набуття права – це дата, коли виконано відповідні умови угоди, і, починаючи з цієї дати, особа набуває права на отримання коштів, інших активів або інструментів капіталу.

При цьому **умови набуття права** – це умови, які мають 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 таким 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 оцінюються 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, це зменшення слід розглядати як часткове скасування.

10.2. Методи і моделі оцінки платежу на основі акцій

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 розкрити таку 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;
- 6) 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.



ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ

➤ *Задача № 1*

07.01.2014 р. підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 110400 дол. (в т. ч. ПДВ). Відповідно до облікової політики підприємства амортизація автомобіля розраховується прямолінійним методом. Встановлено, що термін його експлуатації 10 років, а ліквідаційна вартість – 8000 дол.

01.01.2015 р. на підставі результатів аналізу динаміки обсягу виробництва продукції та її реалізації прийнято рішення нарахування амортизації автомобіля виробничим методом. При цьому загальний очікуваний пробіг – 305200 км. Необхідно відобразити вплив зміни облікової політики на операції минулих звітних періодів, якщо у 2014 р. пробіг автомобіля становив 25000 км.

До прийняття рішення про зміну облікової політики сума нарахованої амортизації становила 7700 дол.

➤ *Задача № 2*

07.01.2013 р. підприємство придбало вантажний автомобіль вартістю 110400 дол. (в т.ч. ПДВ). Первісну вартість автомобіля було віднесено до складу витрат на збут звітного періоду. Помилку виявлено при складанні річної фінансової звітності за 2014 р.

Для виправлення помилки необхідно визначити суму, що підлягає коригуванню, здійснити необхідні бухгалтерські записи для коригування сальдо нерозподіленого прибутку та відобразити коригування у фінансових звітах.

➤ *Задача № 3*

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

Загальна заборгованість підприємства з фінансової оренди на 1 січня 2015 р. становила 1 млн. грн., з якої протягом 2015 р. слід погасити 300 тис. грн. у балансі на цю дату слід показати, тис. грн.:

- довгострокова заборгованість з фінансової оренди – 700 тис. грн.
- поточна заборгованість з фінансової оренди – 300 тис. грн.

➤ **Задача № 4**

На основі наведених даних розрахувати суму амортизації нематеріального активу та скласти бухгалтерський запис.

Підприємство «Альфа» придбало патент на винахід у грудні 2014 р. Первісна вартість патенту – 90000, строк корисного використання 10 років. Очікувана ліквідаційна вартість по закінченню строку корисного використання патенту дорівнює 0.

➤ **Задача № 5**

Підприємство придбало нематеріальний актив за 11000 грн., строк корисного використання якого 2 роки, й існує безумовне зобов'язання іншої особи щодо придбання цього об'єкта після закінчення строку корисного використання за 1000 грн. Нарахувати амортизацію з використанням прямолінійного методу та скласти бухгалтерський запис.

➤ **Задача № 6**

На основі наведених даних необхідно розрахувати суму нарахованої амортизації з використанням методу одиниць продукції.

Припустимо, що нематеріальний актив (із установленим терміном використання 4 роки і вартістю 24000 грн.) планується використовувати у випуску 300 одиниць продукції. Фактично виготовлено: в першому році – 80 одиниць продукції, у другому – 90, у третьому – 60, у четвертому – 70.

➤ **Задача № 7**

На основі наведених господарських операцій скласти бухгалтерські проводки.

Протягом звітного періоду підприємством «Мрія» було понесено такі витрати на дослідження і розробки, тис. грн.:

Витрати	Дослідження	Розробки
Матеріали	40	50
Заробітна плата	150	180
Інші прямі витрати	80	100
Разом	270	330

У результаті розробки було створено нематеріальний актив, який відповідає критеріям визнання, згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи».

➤ **Задача № 8**

На основі наведених даних необхідно зробити розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

Підприємство продає своє авторське право, первісна вартість якого становить 12000 дол., нарахована амортизація – 4000 дол. Договірна ціна реалізації 7000 дол.

➤ **Задача № 9**

ТОВ «Бланко» придбало чисті активи (справедлива вартість – 2 000 000 грн.) у ТОВ «БІТ» за 4000000 грн. Також ТОВ «Бланко» отримало право на фірмовий знак «Касто» вартістю 800 000 грн., яка була визначена професійним оцінювачем. Відобразіть господарські операції на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ **Задача № 10**

ТОВ «Мак» перемогло у тендері на придбання патенту на винахід, розроблений іншим підприємством. В оплату патенту було одразу перераховано 600 000 грн., а 400 000 грн. буде сплачено через рік. Також було сплачено 70000 грн. за участь у тендері та мито у сумі 1000 грн. Вартість капіталу ТОВ «Мак» становить 10%.

Визначіть собівартість патенту та відобразіть господарські операції у бухгалтерському обліку.

➤ **Задача № 11**

Компанія придбала товарний знак в обмін на 400 простих акцій власної емісії, номінал кожної – 100 грош.од. Акції раніше були викуплені у акціонерів.

Необхідно:

1. Визначити первісну оцінку товарного знаку в наступних випадках:

- Якщо неможливо визначити ринкову ціну товарного знаку (акції підприємства продаються на фондовому ринку, ринкова ціна акції компанії складає 275 дол.);

- товарний знак за останній місяць перепродавався двічі. Ціна останньої угоди склала 45000 дол.; ринкову вартість визначити неможливо;

- товарний знак за останній місяць перепродавався. Ціна останньої угоди склала 30000 дол.; ринкову вартість акції визначити неможливо.

2. Відобразити на рахунках придбання нематеріального активу.

➤ **Задача № 12**

Фірма «Аероплан» вносить зміни в облікову політику змінюючи метод визначення собівартості запасів середньозваженої собівартості на метод ідентифікованої собівартості. Адже, вважає що ця зміна призведе до збільшення прибутку.

Залишок запасів на початок місяця 200 од. за собівартістю 3 у. о.

Надійшло матеріалів за місяць:

– партія «А» 100 од за собівартістю 3,5 у. о.;

– партія «Б» 250 од за собівартістю 4 у. о.;

– партія «В» 280 од за собівартістю 4,2 у. о.;

Надійшло разом за місяць 830 од. на суму 3126 у. о..

Витрачено всього 550 од. в тому числі із залишку 150 од.:

– із партії «А» 80 од.

– із партії «Б» 200 од.

– із партії «В» 120 од.

На основі проведених розрахунків необхідно: підтримати рішення фірми або спростувати їх.

➤ **Задача № 13**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

Підприємством на 2014 р. було затверджено облікову політику, згідно з якою передбачалося здійснювати облік вибуття основних матеріалів за методом ФІФО. Бухгалтер відображуючи операції, пов'язані з вибуттям запасів, застосовував метод середньозваженої собівартості. Внаслідок цього мало місце заниження залишку основних матеріалів на 300 000 дол., та відповідне завищення витрат, що було накопичено на рахунках обліку протягом всього 2014 р. Помилку було виявлено у липні 2015 р.

➤ **Задача № 14**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

На початку 2015 р. підприємство вирішило змінити метод оцінки при вибутті запасів з прямолінійного методу на метод ФІФО. При перерахунку минулого звітного періоду на метод ФІФО визначили, що внаслідок зміни методу обліку за розрахунком залишки запасів на дату звітності необхідно збільшити на 3 500 дол.

➤ **Задача № 15**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

АТ «Діоніс» оцінювало свої запаси по статті «Товари» на суму 1 млн. дол. станом на 30 червня 2015 р. (собівартість цих товарів становила 1,1 млн. дол.). 1 листопада 2015 р. товарознавцями підприємства було зроблено розрахунок чистої вартості реалізації тих самих залишків товарів і було встановлено, що вона дорівнює 800 000 дол.

➤ **Задача № 16**

До наведених господарських операцій скласти бухгалтерські записи та зробити відповідні розрахунки.

Вихідні дані		Сума, грн.
1.	Залишок матеріалів на 01.01 – 800 од. за собівартістю 30,00 грн.	?
2.	Надійшло за місяць:	
	10.01 – 400 од. за собівартістю 35, 00 грн.	?
	20.01 – 800 од. за собівартістю 42, 00 грн.	?
	30.01 – 600 од. за собівартістю 45, 00 грн.	?
3.	Витрачено:	
	03.01 – для виробництва продукції А – 480 од.	?
	05.01 – для виробництва продукції Б – 250 од.	?
	12.01 – для виробництва продукції А – 300 од.	?
	22.01 – для виробництва продукції Б – 400 од.	?
	26.01 – для загальновиробничих потреб – 70 од.	?

Визначити фактичну собівартість витрачених запасів за методом середньозваженої величини.

➤ **Задача № 17**

До наведених господарських операцій скласти бухгалтерські записи та зробити відповідні розрахунки.

1. Залишок матеріалів на початок місяця – 200 од. за собівартістю 20,00 грн.

2. Надійшло за місяць:

– 400 од. за собівартістю 25,00 грн.

– 350 од. за собівартістю 28,00 грн.

– 200 од. за собівартістю 30,00 грн.

3. Витрачено за місяць матеріалів 85 000 од., в тому числі на виробництво продукції А – 220 од., на виробництво продукції Б – 280 од.

– для капітального ремонту обладнання – 100 од.

– для загальновиробничих потреб – 140 од.

– для інших операційних потреб – 110 од.

Витрачені матеріали оцінені за методом FIFO.

➤ **Задача № 18**

До наведених господарських операцій скласти бухгалтерські записи та зробити відповідні розрахунки.

Вихідні дані		Сума, грн.
1.	Залишок матеріалів на 01.01 – 1 600 од. за собівартістю 60,00 грн.	?
2.	Надійшло за місяць:	?
	10.01 – 800 од. за собівартістю 70, 00 грн	?
	20.01 – 1 600 од. за собівартістю 84, 00 грн	?
	30.01 – 1200 од. за собівартістю 90, 00 грн.	?
3.	Витрачено:	
	03.01 – для виробництва продукції А – 960од.	?
	05.01 – для виробництва продукції Б – 500 од.	?
	12.01 – для виробництва продукції А – 600 од.	?
	22.01 – для виробництва продукції Б – 800 од.	?
	26.01 – для загальновиробничих потреб – 140 од.	?

Визначити фактичну собівартість витрачених запасів за методом середньозваженої величини.

➤ **Задача № 19**

Прейскурантна ціна товару (без ПДВ) – 200 грн. за одиницю. Підприємство придбало велику партію цього товару (2000 одиниць), у наслідок чого отримало торговельну знижку в розмірі 4% ціни.

Крім того, підприємство може отримати знижку 5% у разі оплати товарів протягом 10 днів з дати придбання. Ставка податку на додану вартість становить 20%. Витрати на транспортування товарів власним транспортом становить 440 грн.

Розрахувати собівартість придбаних товарів.

➤ **Задача № 20**

На основі наведених даних зробити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

Підприємство для виготовлення двох виробів використовує два види матеріалу – «А» і «Б». Для оцінки залишків матеріалів є така інформація:

Вид матеріалів	Фактична собівартість одиниці матеріалів	Відновлювальна собівартість одиниці матеріалів	Витрати на завершення виробництва одиниці продукції	Ціна за одиницю продукції	Витрати на збут одиниці продукції
А	120	108	100	240	30
Б	80	76	60	200	20

➤ **Задача № 21**

Визначити собівартість запасів за методом роздрібних цін на основі наведених даних.

Дані про рух товарів групи «М» підприємства роздрібною торгівлі за звітний рік:

	Собівартість, тис. грн.	Роздрібна ціна тис. грн.
Запаси на початок року	2400	3600
Закупівля протягом року	2640	4400
Всього	5040	8000
Продаж запасів протягом року		4320
Запаси на кінець року		3680

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: 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!

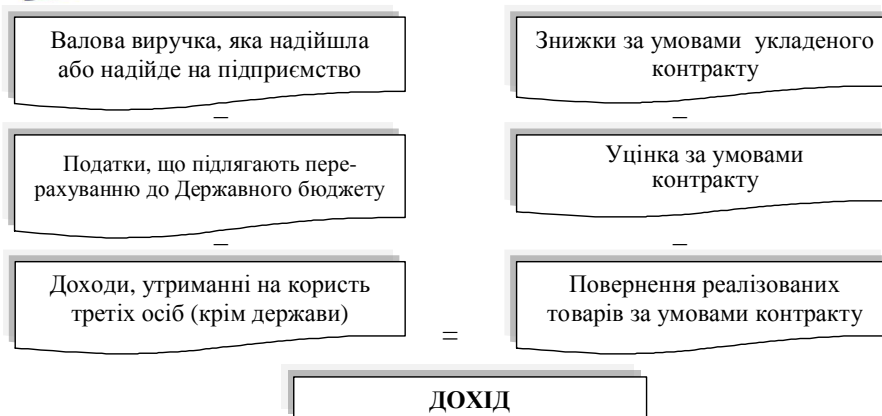


Рис. 4.1. Складові елементи доходу

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 зі справедливою вартістю переданих товарів (продукції) чи послуг, скоригованою на суму будь-яких переданих грошових коштів або їх еквівалентів.

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 зі 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 таких 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 таких 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 вигод, 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 з імовірністю ризиків, зокрема щодо можливих повернень продукції (товарів) (рис. 4.2).

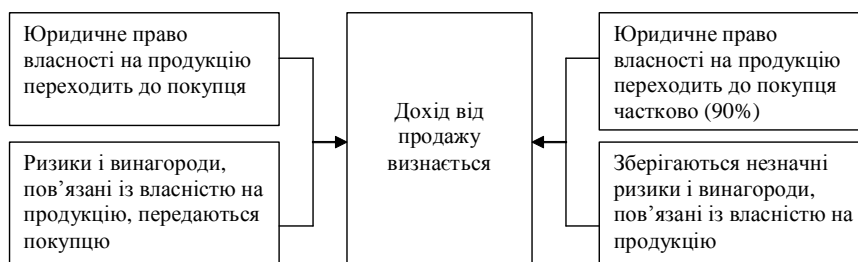


Рис. 4.2. Визнання доходу від продажу продукції

Разом із 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).

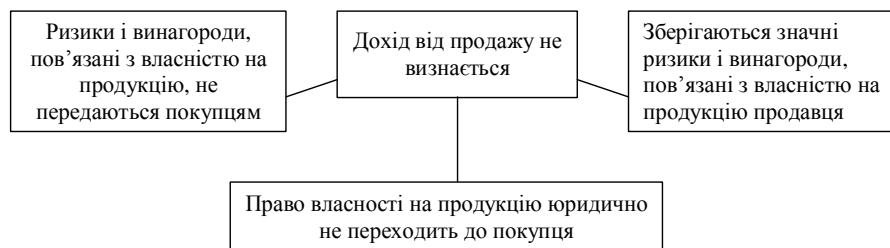


Рис. 4.3. Невизнання доходу від продажу продукції



Слід звернути увагу!

Ризики і винагороди, пов'язані з 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».

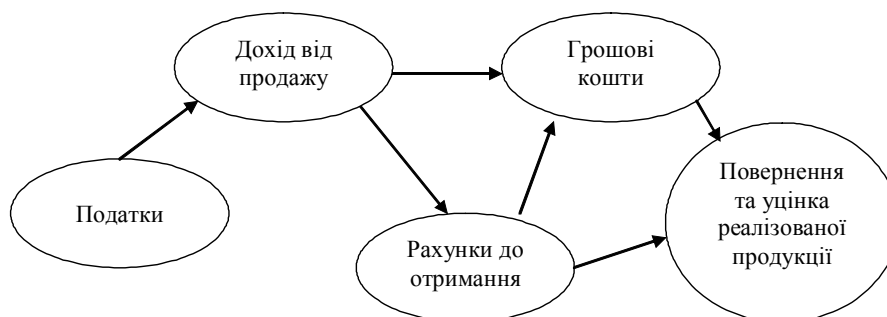


Рис. 4.4. Модель обліку доходів від продажу продукції

Слід зауважити, що дохід не визнається, а понесені витрати визнаються як видатки, якщо не існує ймовірності відшкодування понесених витрат.



Слід запам'ятати!

Існують такі 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).

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.

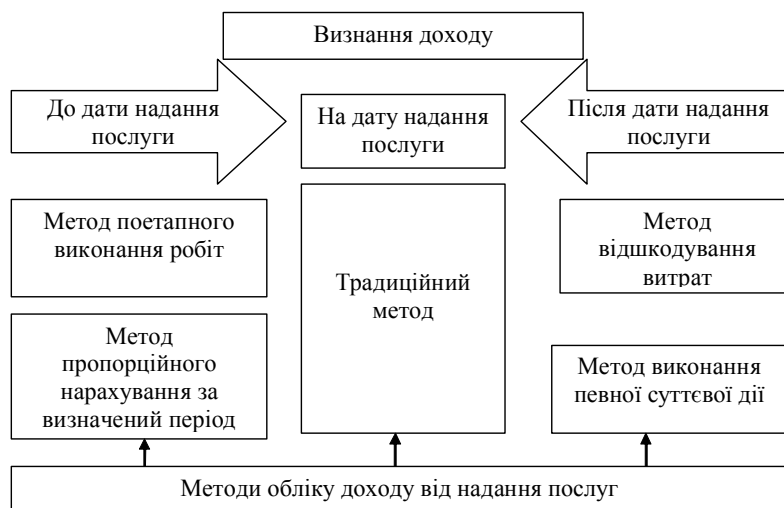


Рис. 4.5. Методи обліку доходу від надання послуг

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 так (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)».

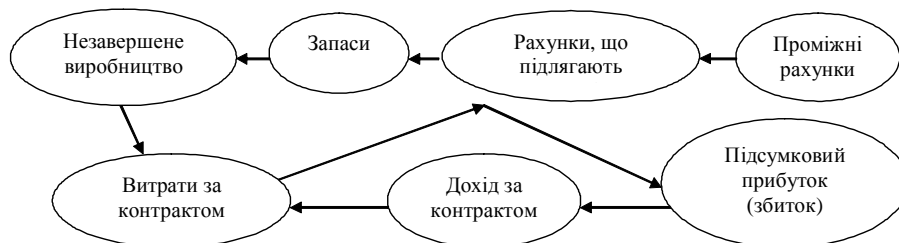


Рис. 4.6. Модель обліку доходів від надання послуг

Визнання доходу від використання активів підприємства іншими сторонами має такі 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. Цей 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 так:

- ♦ Дохід від відсотків – 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 за позикою:

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».

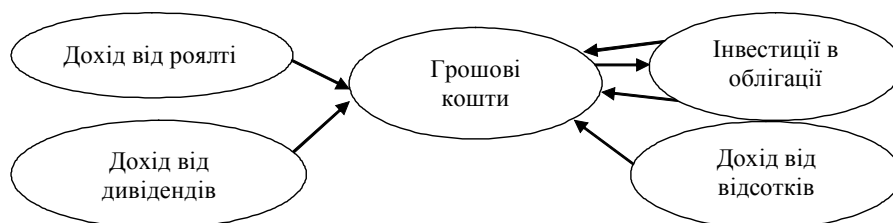


Рис. 4.7. Модель обліку доходів від використання активів підприємства іншими сторонами

1.3. Розкриття інформації про дохід



Важливо знати!

У фінансовій звітності підприємство зобов'язане розкривати таку 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.

Особливості щодо державних грантів такі:

- по-перше, їх надання здійснюється на чітко визначених умовах, невиконання або порушення яких призводить до анулювання гранту та (або) повернення коштів;
- по-друге, грант передбачає надання конкретних економічних вигод 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.

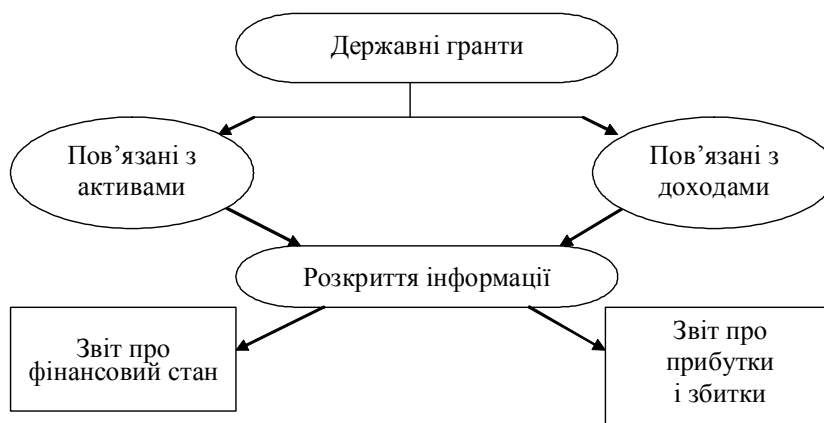


Рис. 4.8. Схема подання державних грантів



Слід звернути увагу!

До рекомендаційних ознак щодо застосування методу капіталу належать:

а) державні гранти – це засіб фінансування і їх слід розглядати як такі у Звіті про фінансовий стан, а не визнавати у прибутку чи збитку для згоргання статей витрат, які вони фінансують. Оскільки погашення грантів не очікується, такі гранти слід визнавати поза прибутком чи збитком;

б) недоречно визнавати державні гранти у прибутку чи збитку, оскільки вони є не заробленими, а являють собою заохочення, надане державою без супутніх витрат.



Слід звернути увагу!

Рекомендації щодо застосування методу доходу такі:

а) оскільки державні гранти є надходженнями не від акціонерів, а з іншого джерела, їх не слід визнавати безпосередньо у власному капіталі, а у прибутку чи збитку у відповідних періодах;

б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку чи збитку за періоди, в 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 чи збитку.

Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку чи 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 чи 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, в яких визначаються амортизаційні витрати за цими активами.

Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, визнаються як дохід у Звіті про прибутки та збитки протягом тих періодів, в 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 зазнавати 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, відображаються в обліку за справедливою вартістю цих активів. Водночас МСБО 20 припускає альтернативний підхід – відображення і активу, і гранта за номінальною сумою.

2.2. Облік погашення державних грантів



Слід запам'ятати!

Відповідно до МСБО 8, **погашення гранта** 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 гранта 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 дають 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, обсягу 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.

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) облікова політика щодо витрат на позики;
- 2) сума витрат на позики, капіталізована протягом звітного періоду;
- 3) норма 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», відповідно 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).

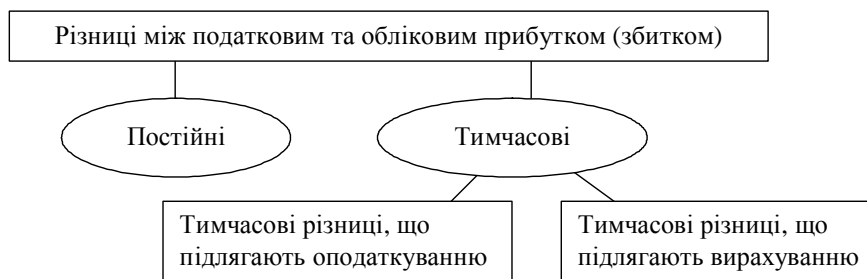


Рис. 4.10. Класифікація різниць між податковим і обліковим прибутком (збитком)



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 і 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 вигод, 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).

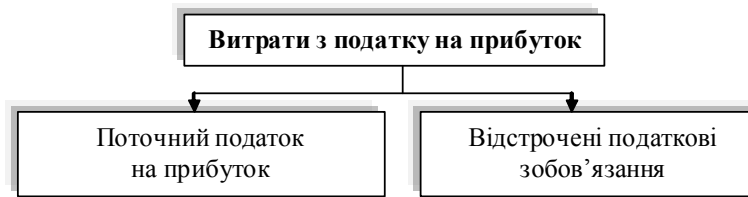


Рис. 4.11. Склад витрат підприємства з податку на прибуток



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!

$$\text{Відстрочене податкове зобов'язання} = \text{Тимчасова різниця, що підлягає оподаткуванню} \times \text{Ставка податку на прибуток.} \quad (4.3)$$

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 з 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 має вираховувати суми, які підлягають оподаткуванню й 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 такою 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».

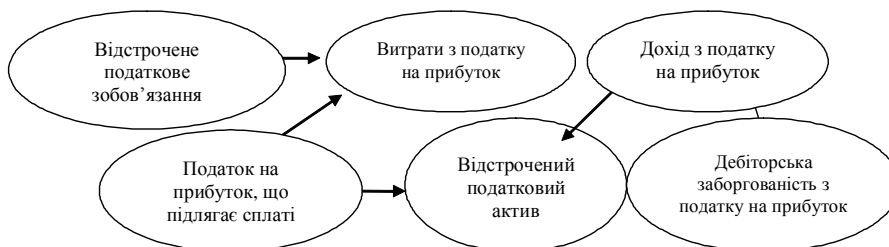


Рис. 4.12. Модель обліку податків на прибуток

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 юридичне право на згоргання 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!

Підприємство також має 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 запровадження 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 потрібно застосовувати, на відміну від попередніх облікових періодів;
- суму і 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.



ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ

➤ *Задача № 1*

2 березня 2015 р. компанія «Барт» за підписаною угодою відвантажила торговій компанії «Онiкс» продукцію за відпускними цінами – 126900 у. о. (з ПДВ 20%). 5 березня 2015 р. відвантажено товари компанії «Арт» на суму 240 000 у. о. (з ПДВ). 10 березня 2015 р. компанії «Арт» дозволено повернути товарів на суму 550 у. о.

Відобразити наведені операції на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ *Задача № 2*

Торгова компанія «Вест» за звітний період реалізувала товари за роздрібними цінами за готівку на суму 63450 у. о. З наступною оплатою реалізовано товарів на суму 27600 у. о. Повернуто кошти покупцям в сумі 1500 у. о. Відобразити операції на рахунках обліку відповідними записами.

➤ **Задача № 3**

Компанія «Делфі», яка займається виготовленням меблів, протягом жовтня реалізувала 100 офісних столів за ціною 267 євро/од. з наступною оплатою. З них на кінець жовтня 14 столів за цією ж ціною залишились неоплаченими. Крім того, цього ж місяця компанія отримала чек на суму 51053 євро за гарнітури, реалізовані у попередньому місяці. Продаж гарнітурів за готівку впродовж жовтня становив 15040 євро. Також компанія цього місяця взяла позику у банку на суму 60000 євро. Розрахувати дохід від продажу меблів компанії «Делфі» за поточний місяць і відобразити операції з продажу на рахунках обліку.

➤ **Задача № 4**

Продавець здійснив продаж товару на суму 10 000 дол. на умовах надання знижки (2% від суми продажу за умови оплати протягом 10 днів з дати виставлення рахунку). Покупець сплатив 2 000 дол. у період дії знижки, а 8 000 дол. – після завершення періоду дії знижки. Відобразити ці операції у продавця за методом ціни «брутто».

➤ **Задача № 5**

Компанія «Вернс-Гарден» реалізувала компанії «Максимум» годинників на суму 120 700 дол. на умовах надання знижки за дострокову оплату (5% від суми продажу за умови оплати протягом 20 днів з дати виставлення рахунку). Покупець сплатив 92 000 дол. у період дії знижки, а 28 700 дол. після завершення періоду дії знижки. Відобразити ці операції у продавця за методом ціни «нетто».

➤ **Задача № 6**

Компанія «Сервіс» на початку 2013 р. реалізувала компанії «Проксіджет» устаткування на суму 550 000 грн. із розподіленням платежів. Собівартість устаткування 350 000 грн. У 2013 р. надійдуть 250 000 грн., у 2014 р. – 230 000 грн. і у 2015 р. – 70 000 грн. Застосовуючи метод відшкодування витрат, визначити: суму визнаного доходу, суму визнаної собівартості устаткування, валовий прибуток.

➤ **Задача № 7**

Звичайна ціна реалізації товару становить 200 дол. США. Покупець придбав 30 од. товару з торговельною знижкою 15%. Визначити визнану суму доходу, ціну реалізації товару і торговельну знижку та відобразити продаж на рахунках обліку.

➤ **Задача № 8**

У 2015 р. компанія «Сімс» реалізувала товари в кредит на суму 850 000 ф. ст. (у тому числі ПДВ 130 000). Досвід минулих подій свідчить, що 0,3% продажу в кредит не будуть сплачені покупцем. Необхідно зробити розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ **Задача № 9**

1 січня 2014 р. корпорація «Ашан» випустила 2000 облігацій номінальною вартістю 2000 дол., з датою погашення 31 грудня 2014 р. Проценти за облігаціями підлягають сплаті раз на рік за ставкою 10%. Облігації були продані 1 січня 2014 р. за номінальною вартістю. Зробити необхідні розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції, пов'язані з продажем облігацій.

➤ **Задача № 10**

2015 р. підприємство «Промінь» придбало боргові цінні папери, які класифікуються як наявні для продажу, за 12 000 грн. Наприкінці 2015 р. поточна справедлива вартість придбаних цінних паперів становить 14 000 грн. Для захисту вартості сумою 14 000 грн. утримувач-підприємство «Промінь» укладає контракт хеджування шляхом придбання похідного інструменту. Наприкінці 2015 р. похідний інструмент приносить прибуток 1000 грн., а справедлива вартість боргових цінних паперів зменшується на ту саму величину.

Потрібно зробити необхідні розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ **Задача № 11**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

Компанія продала 10000 кг гречки, використавши в якості форвардної ціни спотову на момент підписання договору. Обмін мав бути проведений через 5 місяців. Розрахувати хеджову операцію, якщо на момент підписання форварду спотова ціна на гречку 10 грн./кг, а ф'ючерсна – 12 грн./кг. На момент поставки спотова ціна 15 грн./кг, а ф'ючерсна – 15 грн./кг.

➤ **Задача № 12**

Підприємство придбало імпортні товари на суму 25 000 дол. та обладнання на 500 000 дол., коли курс обміну валют становив 23,5 грн. за 1 дол. На кінець звітного періоду курс зріс до 24,15 грн. за 1 дол. На початок звітного періоду грошові кошти підприємства дорівнювали 1250000 грн., а на кінець – 2000 000 грн. (у тому числі 15000 дол., перерахованих за курсом 8 грн. за 1 дол.).

На кінець звітного періоду половина придбаних товарів та обладнання ще не були оплачені підприємством, а на дату оплати частини товарів курс обміну становив 24,25 грн. за 1 дол.

Усі придбані товари були перепродані підприємством.

Визначити курсові різниці, пов'язані з операціями та наявністю коштів у іноземній валюті.

➤ **Задача № 13**

На основі наведених даних зробити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

ТОВ «Караван» отримало з поточного рахунка в банку 3 000 дол. США для оплати витрат на відрядження. Офіційний курс НБУ за 1 дол. США становить: на день видачі під звіт – 23,87 грн.; на дату погашення заборгованості працівника – 23,89 грн.; на дату балансу – 24,04 грн.; на дату зарахування іноземної валюти на поточний рахунок – 24,01 грн.

➤ **Задача № 14**

На основі наведених даних зробити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Українське підприємство придбало товари за кордоном на суму 47 500 дол., коли валютний курс становив 23,97 грн. за дол.

Половина цих товарів була призначена для реалізації в Україні, а інша буде продана в іншу країну за долари.

Після придбання ціна на товари зменшилася на 5% нижче за їхню собівартість, внаслідок чого товари були уцінені за правилом нижчої оцінки. Валютний курс на цю дату становив 23,85 грн. за 1 дол. На дату складання балансу валютний курс сягнув 24,00 грн. за 1 дол.

➤ **Задача № 15**

На основі наведених даних зробити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Українське підприємство придбало акції корпорації США, які котируються на Нью-Йоркській фондовій біржі, на суму 250 000 дол., і здійснило внесок до статутного капіталу британської компанії на суму 55 000 дол. На дату здійснення фінансових інвестицій курс становив 24,00 грн. за дол.

На дату балансу вартість придбаних акцій на біржі зросла до 420 000 дол., а валютний курс знизився до 23,89 грн. за дол. Фінансові інвестиції в іноземній валюті будуть відображені в балансі українського підприємства шляхом перерахунку за відповідними валютними курсами.

➤ **Задача № 16**

На основі наведених даних зробити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Підприємство 10.03.2015 р. отримало товар від постачальників на суму 10000 дол. США (курс НБУ 23,82 грн.). При цьому сплачено такі платежі: мито – 450 грн., митні збори – 210 грн., ПДВ – ?. За станом на 31.03.2015 р. курс НБУ становив 23,87 грн. Погашена заборгованість 15.04.2011 р., при цьому НБУ курс становив 23,89 грн.

ТЕМА 5

ЗВ'ЯЗАНІ СТОРОНИ І КОНСОЛІДОВАНА ЗВІТНІСТЬ

1. Облік об'єднання підприємств (бізнесу)

1.1. Сутність та види об'єднання підприємств

Облік і розкриття інформації про об'єднання підприємств (бізнесу) регламентує 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 вигод, 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).

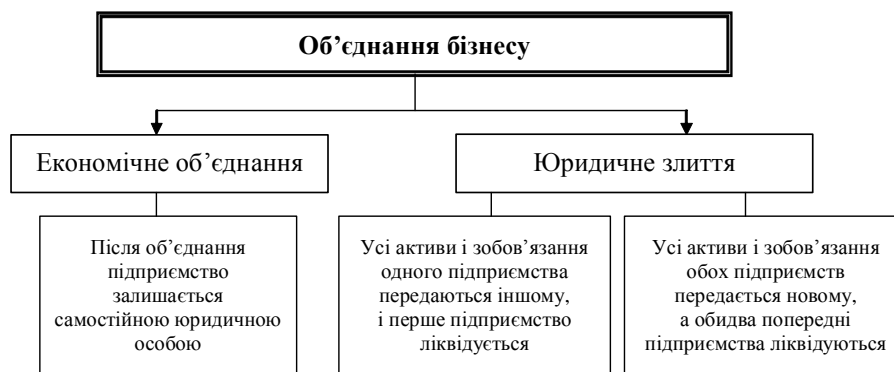


Рис. 5.1. Об'єднання бізнесу

Економічне об'єднання має місце, коли після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами. Юридичне злиття передбачає ліквідацію самого підприємства та передання активів і зобов'язань іншому.

Щоб отримати контроль над іншим підприємством, підприємство-покупець повинне:

- придбати більш 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.

1.2. Облік об'єднання бізнесу

Згідно з МСФЗ 3, усі об'єднання бізнесу слід відображати в обліку із застосуванням методу покупки. Застосування цього 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 надані активи, прийняті або припущені зобов'язання, інструменти капіталу, випущені покупцем) та витрат, безпосередньо пов'язаних з об'єднанням (витрати на реєстрацію та випуск цінних паперів, а також витрати на оплату послуг аудиторів, юристів, оцінювачів та 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
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 разі 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 й 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 й окремо визнані.

Покупець визнає гудвіл за 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):

- 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»*

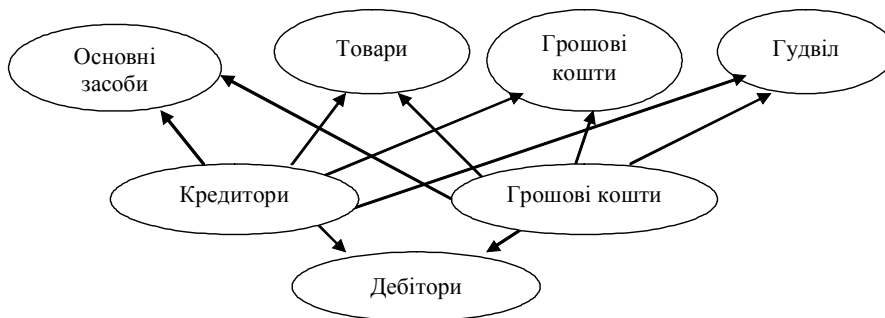


Рис. 5.2. Модель обліку об'єднання бізнесу

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 має розкривати таку інформацію:

- назву й опис об'єднаних одиниць або бізнесів;
- дату придбання;
- відсоток придбаних інструментів капіталу з правом голосу;
- вартість об'єднання й опис компонентів цієї вартості, зокрема будь-які витрати, що безпосередньо стосуються 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, такий факт слід розкрити разом із поясненням його причин.

Покупець має оприлюднювати інформацію, яка дає змогу користувачам його фінансової звітності оцінювати фінансовий вплив прибутків, збитків, виправлення помилок та інших коригувань, визнаних у звітному періоді, що пов'язані з об'єднанням бізнесу і мали вплив у поточному й попередніх періодах.

2. Облік спільної діяльності

2.1. Суть і 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).

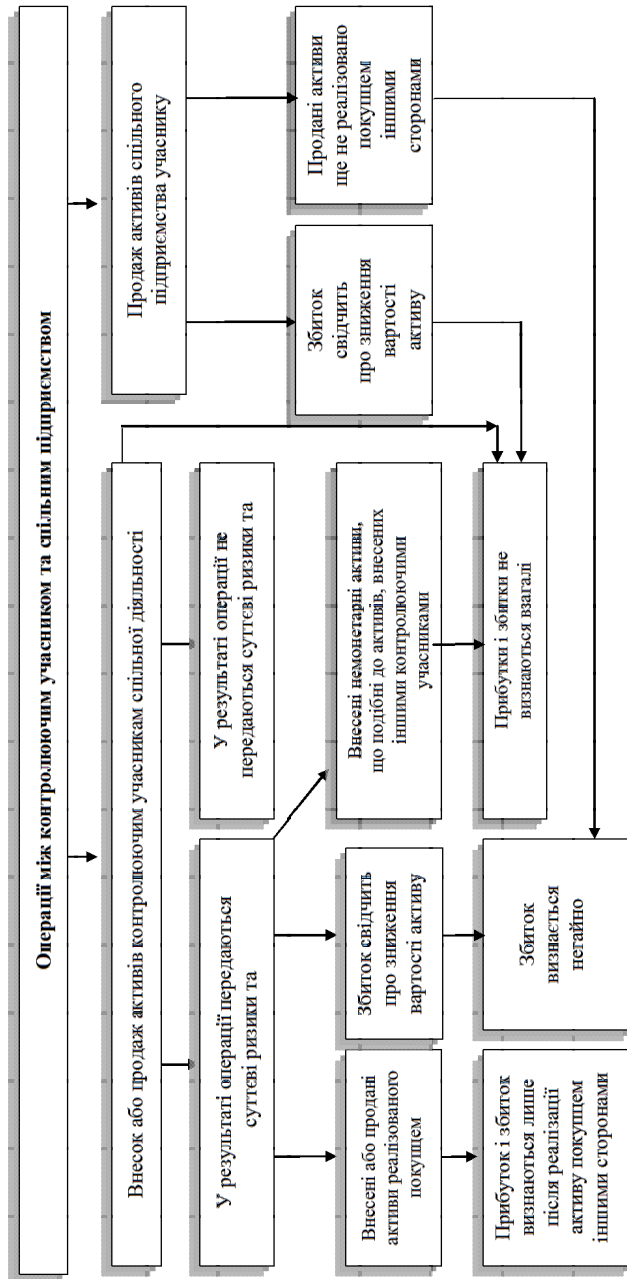


Рис. 5.4. Інтерпретація фінансових результатів операцій між спільним підприємством і контролюючим учасником

У випадку, коли контролюючий учасник вкладає або продає активи СП і водночас передає суттєві ризики та вигоди від володіння активами, йому слід визнавати лише ту частину прибутку або збитку від цієї операції, яка належить до часток інших контролюючих учасників. Частину прибутку чи 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 – це 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.

Облік спільної діяльності може вестися в окремих реєстрах на позабалансових рахунках для відображення понесених витрат і розподілу прибутку (табл. 5.3).



Слід звернути увагу!

Таблиця 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 так:

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 таку 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, пов'язана із суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.

Сторона вважається зв'язаною зі суб'єктом господарювання у таких 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);

е) сторона, яка реалізує програму виплат після закінчення трудової діяльності працівників суб'єкта господарювання, або будь-якого суб'єкта господарювання, який є пов'язаною стороною суб'єкта господарювання.

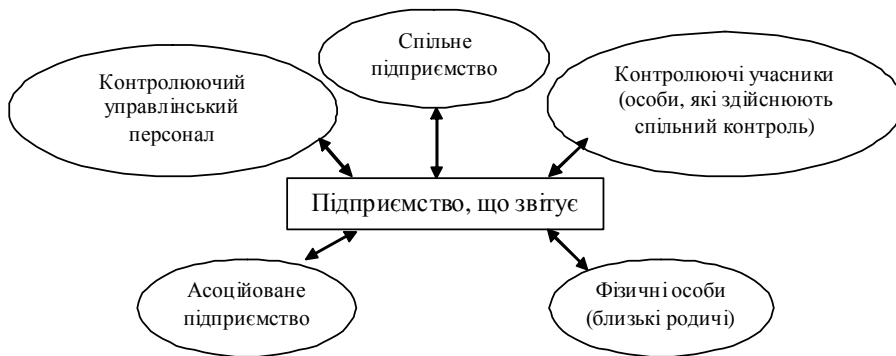


Рис. 5.5. Зв'язані сторони підприємства



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).



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.

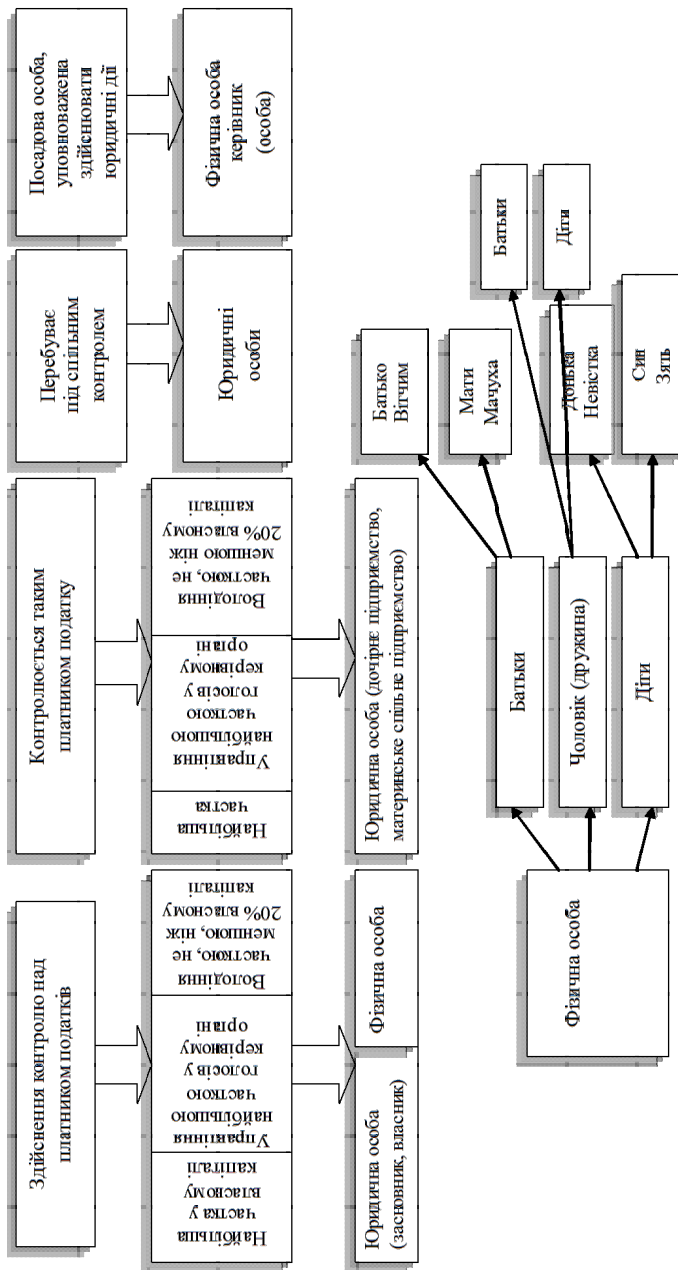


Рис. 5.6. Зв'язані особи

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 має 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 після закінчення 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, розкриття інформації має передусім охоплювати:

- суму операцій;
- суму сальдо заборгованості, а також:
 - його строки та 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.

ПРАКТИЧНІ ЗАВДАННЯ ДО ТЕМИ



➤ *Задача № 1*

Визначити собівартість основного продукту на основі наступних даних.
У процесі спільного виробництва продукції протягом січня 2015 р. було понесено такі витрати, грн.:

Прямі матеріали	140 000
Пряма зарплата	90 000
Виробничі накладні витрати	80 000
Разом	310 000

У результаті спільного виробництва продукції було виготовлено 2000 одиниць основного продукту і отримано 1000 кг побічного. Після додаткової обробки побічний продукт було реалізовано за ціною 24 грн. за кг. Витрати на додаткову обробку побічного продукту становили 5000 грн.

➤ *Задача № 2*

Компанія «Мото» придбала усі акції компанії «Авто», сплативши 2 січня 2015 р. 150000 дол.

На цю дату балансова вартість інвестицій в компанію «Авто» включала:
справедливу вартість ідентифікованих чистих активів компанії:
«Авто» – 100000 дол.;
та гудвіл – 50000 дол.

За станом на 31 грудня 2015 р. балансова вартість інвестицій в компанію «Авто» в консолідованому балансі компанії «Мото» дорівнює:
справедлива вартість ідентифікованих чистих активів компанії
«Авто» – 110000 дол.;
та гудвіл – 50000 дол.

Визначте, чи існує тимчасова різниця в балансових вартостях.

➤ **Задача № 3**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські записи.

Корпорація випустила 20000 звичайних акцій. Рада оголосила вартість однієї акції – 10 дол. Проте вони були продані учасникам ціною 12 дол.

➤ **Задача № 4**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські записи.

У травні 2014 р. компанія «Ділам» придбала у АТ «Ротанна» 30% акцій на загальну суму 100000 грн. Акціонерний капітал АТ «Ротанна» становить 4500 простих акцій з номінальною вартістю 80 грн. за акцію.

До дати придбання на акції, придбані компанією «Ділам», були оголошені дивіденди з нерозподіленого прибутку в сумі 2000 грн. За 2014 р. АТ отримало 30 000 грн. чистого прибутку і сплатило 4000 грн. дивідендів компанії «Ділам» у січні 2014 р.

➤ **Задача № 5**

Корпорація випустила 10 000 звичайних акцій номінальною вартістю 20 дол., які були оплачені готівкою. Необхідно зробити розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ **Задача № 6**

Корпорація випустила 10 000 акцій, які були сплачені готівкою, а в оплату решти було отримано основні засоби на суму 130 000 дол. і товари на суму 30 000 дол. Зробити необхідні розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ **Задача № 7**

Корпорація випустила 40 000 звичайних акцій без номінальної вартості. Рада директорів оголосила вартість 9 дол. за акцію, але акції були розповсюджені серед учасників за ціною 12 дол. за акцію. Зробити необхідні розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з випуском акцій.

➤ **Задача № 8**

Корпорація випустила 4 000 звичайних акцій номінальною вартістю 10 дол. кожна була випущено в обіг за ціною 12 дол. Пізніше п'ятсот звичайних акцій було викуплено за ціною 13 дол. за акцію. Двісті звичайних акцій було повторно випущено в обіг в тому числі:

50 акцій за ціною 11 дол.

50 акцій за ціною 12 дол.

50 акцій за ціною 10 дол.

50 акцій за ціною 9 дол.

Необхідно зробити розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з випуском і викупом акцій.

➤ **Задача № 9**

Компанія «Фокс» переводить свій портфель цінних паперів, утримуваних до погашення, до категорії цінних паперів, доступних для продажу. Амортизована собівартість та справедлива вартість портфеля цінних паперів, утримуваних до погашення становить відповідно 680 000 дол. і 640000 дол. Зробити необхідні розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку операції з переведення цінних паперів.

➤ **Задача № 10**

На дату чергової сплати відсотків в обігу перебувають облігації на суму 1000 000 дол., неамортизована премія за цими облігаціями становить 1 200 дол. Ринкова вартість облігацій на цей момент становить 900 000 дол. Корпорація-емітент вирішила вилучити з обігу 1/10 випущених облігацій.

Зробити необхідні розрахунки і відобразити на рахунках бухгалтерського обліку.

➤ **Задача № 11**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Компанія-виробник сталевих листів планує купити 10 000 тонн металу в листопаді, фірма, очікуючи зростання цін, проводить хеджування операції на ф'ючерсній біржі.

Розрахувати операцію, якщо спотові ціни в квітні на метал були 10,15 дол./т, а ф'ючерсні – 11,15 дол./т.

На момент купівлі металу на реальному ринку ціни становили: спотові –13,15дол./т, а ф'ючерсні –14,15 дол./т.

➤ **Задача № 12**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Фермер планує зібрати 50 000 бушелів пшениці в липні. Його цільова спотова ціна – 345 центів/бушель. У квітні ф'ючерсні котировки серпневого контракту на пшеницю становить 357 центів/бушель. Фермер вирішує захеджувати увесь урожай.

У серпні фермер продає пшеницю за ціною 315 центів/бушель. Ф'ючерсні котировки серпневого контракту – 320 центів/бушель.

➤ **Задача № 13**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Компанія продала 30 000 м тканини, використавши в якості форвардної ціни спотову на момент підписання договору. Обмін мав бути проведений через 5 місяців. Розрахувати хеджову операцію, якщо на момент підписання форварду спотова ціна на тканину –140 ц/м, а ф'ючерсна –150 ц/м. На момент поставки спотова ціна – 200 ц/м, а ф'ючерсна – 200 ц/м.

➤ **Задача № 14**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

Покупець і продавець уклали в травні контракт на поставку у вересні 500 т кави. Форвардний контракт було підписано з умовою здійснення поставки за спотовими цінами в травні. Проведіть хеджування операції для продавця і розрахуйте результат, якщо на момент підписання контракту ціни становлять: спотові – 2000 дол./т, ф'ючерсні – 2500 дол./т, а на момент поставки: спотові – 1800 дол.т, форвардні – 1800 дол./т.

➤ **Задача № 15**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

У квітні фермер купує 10 т рису. Форвардний контракт було підписано з умовою здійснення поставки за спотовими цінами квітня. Проведіть хеджування операції і розрахуйте результат, якщо на момент підписання контракту ціни були: спотові – 178 дол./т, ф'ючерсні – 180 дол./т, а на момент поставки: спотові – 195 дол./т, ф'ючерсні – 198 дол./т.

➤ **Задача № 16**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки і скласти бухгалтерські проводки.

У жовтні торговий агент державного елеватора купує 40 000 бушелів соєвих бобів.

Він погоджує ціну поставки, яка разом з транспортними й страховими витратами наближається до спотової ціни у 705 грн. за бушель.

У листопаді торговий агент продає соєві боби 10 000 бушелів в Тернополі за існуючою на той момент спотовою ціною 700 грн. за бушель.

➤ **Задача № 17**

На основі наведених даних здійснити необхідні розрахунки та скласти бухгалтерські проводки.

15 жовтня торговець на спотовому ринку закупив 100 тис. фунтів бавовни у фермера по 70 грн. за фунт з поставкою в грудні. Для відшкодування витрат на складування торговець продає два грудневих ф'ючерсних контракти по 75 грн. за фунт. 15 листопада торговець продає бавовну по 68 грн. за фунт і закриває ф'ючерсну позицію за ціною 70 грн. за фунт.



ЛІТЕРАТУРА

1. Вахрушина М. А. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. пособ. [для студ., обуч. по спец. «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 : учеб. пособ. / 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. – 400 с.
5. Задорожний З. В. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. / Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бродовський В. Ю. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2014. – 660 с.
6. Задорожний З. В. Облік і звітність за міжнародними стандартами : навч. посіб. (навч.-метод. комплекс) / Задорожний З. В., Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я. – Тернопіль : 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 стандарти 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 : учеб.-практ. пособ. – М. : Альфа-пресс, 2008. – 512 с.
12. Международные стандарты финансовой отчетности / под ред. Л. В. Горбатовой. – М. : 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 : практ. руков. / Хенни ван Грюнинг. – 3-е изд. [испр. и доп.]. – М. : Весь мир, 2006.
16. Шишкова Т. В. Международные стандарты финансовой отчетности : учеб. / Т. В. Шишкова, Е. А. Козельцева. – М. : Эксмо, 2009. – 320 с.
17. International Financial Reporting Standards 2009. – IASB, 2009.
18. Epstein B. IFRS 2007: Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards / B. Epstein, A. Mirza. – John Wiley & Sons, Inc., 2007.

НАВЧАЛЬНО-МЕТОДИЧНЕ ВИДАННЯ

**Задорожний З. В., Панасюк В. М.,
Ковальчук Є. К., Бобрівець Л. Я.**

ОБЛІК І ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

**Навчальний посібник
(навчально-методичний комплекс)**

Редагування і комп'ютерне верстання *Лариси Щербак*

Дизайн обкладинки *Марії Одобецької*

Підп. до друку 23. 12. 2015 р.
Формат 60x84¹/₁₆. Гарнітура Times New Roman і Arial.
Папір офсетний. Друк на дублікаторі.
Умов. друк. арк. 17,6. Обл.-вид. арк. 18,2.
Зам. № У 256-15. Наклад 150 прим.

Видавець
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.

ВПЦ «Економічна думка ТНЕУ»
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46004
тел. 47-58-72
E-mail: edition@tneu.edu.ua