

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Кафедра обліку та аудиту

М.Т. Шендригоренко

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА
МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Кривий Ріг
2017

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
Донецький національний університет економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського

Кафедра обліку та аудиту

М.Т. Шендригоренко

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ

**ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА
МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

Галузь знань: 07 «Управління та адміністрування»

Спеціальність: 071 «Облік і оподаткування»

Ступінь: магістр

| | |
|--|--|
| | Затверджено на засіданні кафедри обліку та аудиту Протокол № _____ від “ ____ ” _____ 2017 р. |
| | Схвалено навчально-методичною радою ДонНУЕТ Протокол № _____ від “ ____ ” _____ 2017 р. |

Кривий Ріг
2017

УДК (657+658.14/.17 (047.32)) : 006.032
Ш 47

Рецензенти:

Л.Я. Шевченко, кандидат економічних наук, доцент
Н.О. Слободянюк, кандидат економічних наук, доцент

Шендригоренко М.Т.

Ш 47 Конспект лекцій з дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами» [Текст] : для студ. спец. 071 «Облік і оподаткування», ступінь магістр / М-во освіти і науки України, Донец. нац. ун-т економіки і торгівлі ім. М. Туган-Барановського, Каф. обліку та аудиту; М.Т. Шендригоренко – Кривий Ріг: [ДонНУЕТ], 2017. – 119 с.

Конспект лекцій розроблено для надання допомоги студентам спеціальності 071 «Облік і оподаткування» у вивченні дисципліни «Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами». У конспекті лекцій за змістовими модулями викладено зміст тем, а також наведено список рекомендованої літератури, міні-лексикон та питання для самоперевірки знань.

УДК (657+658.14/.17 (047.32)) : 006.032

© Шендригоренко М.Т., 2017
© Донецький національний
університет економіки і
торгівлі імені Михайла
Туган-Барановського, 2017

ЗМІСТ

| | |
|--|----|
| ВСТУП | 6 |
| Змістовий модуль 1. Основи ведення обліку і складання звітності за міжнародними стандартами | 7 |
| Тема 1. Структура і правила застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності | 7 |
| 1.1. Класифікація систем обліку..... | 7 |
| 1.2. Нормативно-правове регулювання використання МСФЗ в Україні..... | 10 |
| 1.3. Розробка, прийняття і застосування міжнародних стандартів обліку..... | 11 |
| 1.4. Структура міжнародних стандартів обліку і звітності..... | 13 |
| 1.5. Порівняльна характеристика міжнародних стандартів та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку..... | 14 |
| 1.6. Мета, завдання та функції Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності та Комітету з інтерпретацій фінансової звітності..... | 16 |
| 1.7. Переваги використання МСФЗ..... | 18 |
| Тема 2. Концептуальна основа та МСФЗ | 20 |
| 2.1. Мета концептуальної основи, статус та сфера застосування..... | 20 |
| 2.2. Мета фінансової звітності та інформація в ній..... | 22 |
| 2.3. Якісні характеристики корисної фінансової інформації..... | 23 |
| 2.4. Обмеження витрат на підготовку інформації фінансової звітності..... | 25 |
| 2.5. Елементи фінансових звітів та їх визнання..... | 25 |
| Тема 3. Перше застосування МСФЗ і подання звітності | 29 |
| 3.1. Організація першого застосування МСФЗ (IFRS) 1..... | 29 |
| 3.2. Добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ..... | 37 |
| 3.3. Перше подання фінансової звітності за МСФЗ..... | 39 |
| Змістовий модуль 2. Прикладні аспекти застосування МСФЗ для ведення обліку окремих видів господарських операцій і складання форм фінансової звітності | 42 |
| Тема 4. Облік активів і зобов'язань та розкриття інформації у фінансовій звітності | 42 |
| 4.1. Особливості формування балансової вартості запасів та відображення і інформації про них у звіті про фінансовий стан..... | 43 |
| 4.2. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи: визнання, оцінка та подання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів..... | 46 |
| 4.3. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах..... | 56 |
| 4.4. Умови зменшення корисності активів та її вплив на оцінку елементів фінансової звітності..... | 59 |
| 4.5. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам..... | 65 |
| 4.6. Класифікація, оцінка та подання державних грантів..... | 72 |

| | |
|---|------------|
| 4.7. Особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи..... | 76 |
| Тема 5. Облікова політика підприємства згідно вимог МСФЗ..... | 82 |
| 5.1. Основні завдання організації обліку та облікова політика підприємства.. | 82 |
| 5.2. Вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці... | 89 |
| 5.3. Зміни в обліковій політиці..... | 91 |
| 5.4. Розкриття інформації про облікову політику..... | 91 |
| 5.5. Зміни в облікових оцінках..... | 92 |
| Тема 6. Порядок розкриття інформації у Примітках до фінансових звітів..... | 93 |
| 6.1. Загальні правила формування і представлення Приміток до фінансових звітів..... | 94 |
| 6.2. Примітки до Звіту про фінансовий стан..... | 96 |
| 6.3. Примітки до Звіту про сукупні доходи | 98 |
| 6.4. Розкриття інформації у примітках до Звіту про зміни у власному капіталі та Звіту про рух грошових коштів | 99 |
| 6.5. Інформація про діяльність що припиняється..... | 100 |
| 6.6. Розкриття по звітності за сегментами | 100 |
| 6.7. Інші розкриття..... | 101 |
| Тема 7. Особливості обліку об'єднання бізнесу та методика формування консолідованих фінансових звітів..... | 103 |
| 7.1. Особливості обліку об'єднання бізнесу за міжнародними стандартами.. | 104 |
| 7.2. Методика формування консолідованих фінансових звітів..... | 107 |
| Тема 8. Методика відображення у фінансовій звітності впливу зміни валютних курсів та цінових змін..... | 109 |
| 8.1. Вплив змін валютних курсів на фінансову звітність..... | 110 |
| 8.2. Відображення курсових різниць у фінансовій звітності..... | 113 |
| СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ..... | 116 |

ВСТУП

Процеси економічної інтеграції України у світовий простір призвели до необхідності стандартизації системи обліку, яка є інформаційною базою для прийняття управлінських рішень. Для встановлення інформаційного взаєморозуміння в світовому співтоваристві необхідно національну систему обліку та складання звітності упорядкувати відповідно до міжнародних стандартів.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) виступають ефективним інструментом підвищення прозорості та зрозумілості інформації, яка розкриває діяльність суб'єктів господарювання, створює достовірну базу для визнання доходів і витрат, оцінки активів і зобов'язань, надає можливість об'єктивно розкривати і віддзеркалювати існуючі фінансові ризики у суб'єктів, що звітують, а також порівнювати результати їх діяльності в цілях забезпечення адекватної оцінки їх потенціалу та ухвалення відповідних управлінських рішень. Крім того, МСФЗ якісно впливають на можливості керівництва в сфері управління організацією і надають значні переваги перед конкурентами. Саме тому студентам для поглиблення компетенцій у галузі обліку необхідно вивчення методики обліку і складання звітності за міжнародними стандартами.

Мета викладання навчальної дисципліни «Облік і фінансова звітність підприємств за міжнародними стандартами» – сформувати у студентів знання щодо теоретичних та прикладних засад застосування принципів і процедур обліку та складання фінансової звітності за міжнародними стандартами, а також оволодіння практичними навичками щодо застосування процедур, пов'язаних із складанням та поданням фінансових звітів транснаціональними корпораціями та учасниками ринку цінних паперів.

Завдання: освоєння концептуальних основ міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, ознайомлення з процесом їх формування та затвердження; вивчення методів раціональної організації та ведення бухгалтерського обліку відповідно до Міжнародних стандартів на вітчизняних підприємствах; вивчення основних аспектів відображення в обліку за вимогами міжнародних стандартів активів, капіталу та зобов'язань підприємства; набуття практичних навичок опрацювання і використання облікової інформації з подальшим формуванням фінансової звітності та прийняття управлінських рішень; засвоєння основних вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) щодо формування окремих елементів фінансових звітів; вміння застосовувати МСФЗ у процесі підготовки фінансових звітів компаніями недержавної форми власності або їх трансформації.

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 1
ОСНОВИ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ І СКЛАДАННЯ ЗВІТНОСТІ ЗА
МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ
ЛЕКЦІЯ 1

Тема 1. Структура і правила застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності

Зміст

- 1.1. Класифікація систем обліку
- 1.2. Нормативно-правове регулювання використання МСФЗ в Україні
- 1.3. Розробка, прийняття і застосування міжнародних стандартів обліку
- 1.4. Структура міжнародних стандартів обліку і звітності
- 1.5. Порівняльна характеристика міжнародних стандартів та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку
- 1.6. Мета, завдання та функції Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності та Комітету з інтерпретацій фінансової звітності
- 1.7. Переваги використання МСФЗ

Список рекомендованої літератури: [1-8, 10].

Міні-лексикон: міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, тлумачення міжнародних стандартів.

1.1. Класифікація систем обліку

Бухгалтерський облік являє собою упорядковану систему збору, реєстрації та узагальнення в грошовому вираженні інформації про майно, зобов'язання організації і їхньому русі шляхом суцільного, безперервного і документального обліку всіх господарських операцій.

На частку бухгалтерської інформації припадає понад 70% загального обсягу економічної інформації. Саме системний бухгалтерський облік фіксує і накопичує всебічну синтетичну (узагальнюючу) і аналітичну (деталізовану) інформацію про стан і рух майна підприємства та джерела його утворення, господарських процесах, кінцевих результатах фінансової та виробничо-господарської діяльності.

На всіх етапах діяльності підприємства до бухгалтерської інформації пред'являються такі вимоги, як об'єктивність, достовірність, своєчасність та оперативність. Однак на сучасному етапі удосконалення управління до бухгалтерської інформації пред'являються підвищені вимоги. Вона повинна бути високої якості і ефективною, повинна задовольняти потреби зовнішніх і внутрішніх користувачів інформації. Це означає, що бухгалтерська інформація повинна містити мінімальну кількість показників, але задовольняти максимальне число її користувачів на різних рівнях управління. Інформація повинна бути необхідною і доцільною, що виключає зайві показники. Крім того, необхідно, щоб бухгалтерська інформація формувалася

з найменшими витратами праці і часу. Очевидно, що для задоволення всіх перерахованих вище вимог необхідно використовувати різні методи збору, обробки та обліку інформації. В економічно розвинених країнах ця проблема вирішена завдяки поділу всієї системи бухгалтерського обліку на фінансовий і управлінський.

Система бухгалтерського обліку - це своєрідний механізм підготовки та відображення інформації про майнове та фінансове становище підприємства. Завдяки цій інформації внутрішні та зовнішні її користувачі мають уявлення про реальний стан справ на підприємстві.

Усі країни в залежності від особливостей систем обліку узагальнюють та класифікують на наступні п'ять груп:

1. Британо-американська;
2. Континентальна;
3. Південноамериканська;
4. Ісламська;
5. Інтернаціональна.

Характеристика систем обліку наведена в таблиці 1.1.

Таблиця 1.1 - Характеристика систем обліку

| № з/п | Назва моделі | Характеристика | Країни |
|-------|-----------------------------|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Британо-американська модель | Для цієї моделі не характерна тверда регламентація обліку. Основна ідея — орієнтація обліку на інформаційні запити інвесторів і кредиторів. У країнах, що використовують цю модель, як правило, добре розвинуті ринки цінних паперів, де більшість компаній і знаходять додаткові джерела фінансових ресурсів. | Великобританія, США, Голландія, Австралія, та ін |
| 2 | Ісламська модель | Ця модель розвивається під величезним впливом богословських ідей і має ряд особливостей. Зокрема, забороняється одержання фінансових дивідендів заради власне дивідендів. Ринковим цінам віддається перевага при оцінці активів і зобов'язань компаній | Іран, Ірак, Сирія, Туреччина |
| 3 | Континентальна модель | Ця модель є характерною для країн Європи. Тут бізнес має тісні зв'язки з банками, з державою, що в основному і задовольняють фінансові запити компаній. У цій системі бухгалтерський облік регламентується законодавчо і відрізняється значною консервативністю. | Австрія, Бельгія, Греція, Данія, Норвегія, Португалія, Франція, Німеччина, Швейцарія, Швеція, Японія |

| | | | |
|---|--|---|--|
| | | Облікова практика спрямована насамперед на задоволення вимог уряду, особливо у відношенні оподаткування відповідно до національного макроекономічного плану. Орієнтація на управлінські запити кредиторів не є пріоритетною задачею обліку | |
| 4 | Південно американська модель | Основною відмінністю цієї моделі є перманентне коректування облікових даних на темпи інфляції. У цілому ж облік орієнтований на потреби державних планових органів, а методики обліку уніфіковані. Інформація, необхідна для контролю за виконанням податкових розпоряджень, добре відбиває в обліку і звітності. | Аргентина, Болівія, Бразилія, Гайана, Парагвай, Перу, Уругвай, Чилі, Еквадор |
| 5 | Інтернаціональна модель (Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)) | Ця модель функціонує на міжнародному рівні. Особливістю даної моделі є те, що вона включає одночасно і концептуальні основи, і стандарти фінансової звітності, і інтерпретації до них. Рекомендаційний характер, що носять стандарти відповідають вимогам ринкової економіки. Необхідність розвитку цієї моделі впливає з потреби в міжнародній погодженості обліку, насамперед в інтересах МНК і іноземних учасників міжнародних валютних ринків | |

Відбувається процес створення міжнародної системи бухгалтерського обліку та інтеграція регіональних облікових систем в єдину систему обліку та звітності. Це пов'язано з тим, що інвестори та кредитори обирають об'єкти вкладання свої грошей, базуючись на інформації фінансової звітності.

На офіційному сайті Комітету Міжнародних стандартів фінансової звітності визначено чотири категорії країн за рівнем запровадження МСФЗ:

- повномасштабне впровадження МСФЗ для всіх компаній, незалежно від того, чи включені вони в біржовий лістинг чи ні. Цій категорії відповідають 36 країн;

- обов'язкове дотримання МСФЗ тільки для компаній, включених в біржовий лістинг. У цю групу потрапили Китай, Естонія, Гонконг і Латвія;

- країни, чиє законодавство допускає застосування МСФЗ або інших міжнародновизнаних принципів звітності замість національних правил. Прикладами таких країн є Данія, Німеччина, Угорщина та Нідерланди;

– країни, чий національні стандарти фінансової звітності наближаються до МСФЗ, наприклад, Єгипет, Малайзія, Сінгапур і Південна Африка, причому ступінь наближеності національних стандартів до МСФЗ варіюється.

1.2. Нормативно-правове регулювання використання МСФЗ в Україні

Ефективне впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) в Україні пов'язане з певними труднощами, у зв'язку з недостатністю ключових елементів інфраструктури корпоративної звітності, в тому числі простежуються слабкі сторони нормативно правової бази імплементації МСФЗ. Процес впровадження МСФЗ в Україні відбувався паралельно з реформування системи бухгалтерського обліку та аудиту, становленням системи державних регуляторів, які є частиною інституційного середовища економіки країни, однак цей процес триває досі.

Нормативно-правова база включає в себе законодавчі акти, положення, стандарти, кодекси, вимоги та керівні принципи, які становлять сукупність вимог, яким повинні слідувати всі учасники ланцюжка корпоративної звітності, з тим щоб представляти високоякісні звіти, включаючи фінансову і нефінансову інформацію.

Науковцями зазначено, що наближення української системи обліку до МСФЗ проходило ряд етапів:

– в 1998 році прийнято Урядом Програму реформування системи бухобліку із застосуванням МСБО (рішення від 29.10.1998 р. № 1706).

– в 1999 році було прийнято Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», в статті першій якого міститься наступне положення: «Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку — нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам».

– у 2007 році Кабінетом Міністрів України з метою удосконалення системи обліку в Україні та з урахуванням вимог міжнародних стандартів було затверджено Стратегію застосування МСФЗ (розпорядження от 24.10.07р. № 911-р).

– у 2010 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила Порядок заповнення форм розкриття інформації та змін до них емітентами акцій та облігацій підприємств, які знаходяться у лістингу організатора торгівлі (Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.06.2010р. № 981).

– в 2011 році Верховна Рада приймає зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Відповідно до цих змін, публічні акціонерні товариства та фінансові установи повинні подавати звіти за МСФЗ. Зміни набувають чинності з 2012 року.

Вирішальним кроком на шляху впровадження міжнародних стандартів обліку було внесення Законом від 12.05.2011 р. № 3332-VI змін до Закону

України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Законодавчо закріплено використання міжнародних стандартів фінансової звітності суб'єктами господарювання, у разі якщо вони не суперечать вказаному закону і офіційно опубліковані на веб-сайті Міністерства фінансів (Міжнародні стандарти фінансової звітності. – http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010, Концептуальна основа фінансової звітності - http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009). Міжнародні стандарти обліку і звітності перекладені українською мовою та офіційно опубліковані на початок 2012 року.

Основними нормативно-правовими актами, які визначають обов'язковість складання звітності за міжнародними стандартами в Україні є:

1. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами), в якому зазначено, що Міжнародні стандарти фінансової звітності можуть використовувати підприємства усіх видів діяльності, крім бюджетних установ. Окрім того, цим законодавчим актом визначено, що в Україні звітність складається у гривнях.

2. Закон України «Про цінні папери та фондовий ринок» від 23.02.2006 № 3480-IV.

3. Лист Нацбанку України від 07.12.2011 р. № 12-208/1757-14830, Мінфіну України від 07.12.2011 р. № 31-08410-06-5/30523, Держстату України від 07.12.2011 р. № 04/4-07/702 «Про застосування міжнародних стандартів фінансової звітності».

В цілому, нормативно-правові акти щодо бухгалтерського обліку, фінансової звітності можна поділити на такі рівні:

- міжнародні або континентальні (МСФЗ, Директиви ЄС);
- загальнодержавні (нормативно-правові акти Президента України, Кабінету Міністрів України, Верховної Ради України);
- загальнооблікові (акти Міністерства фінансів України, Державного комітету статистики України, НБУ, Державного казначейства України, Державної податкової служби України);
- галузеві (відомчі) (акти профільних міністерств та відомств);
- регіональні (нормативно-правові акти обласних і районних державних управлінь, служб, відділів, груп);
- внутрішньогосподарські (внутрішньофірмові).

1.3. Розробка, прийняття і застосування міжнародних стандартів обліку

Розробку та публікацію в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, які мають обов'язково застосовуватись при складанні та поданні фінансової звітності здійснює Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО). Він який утворений 29 червня 1973 р. згідно з домовленістю бухгалтерських організацій Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів,

Великобританії, Ірландії та США. З 1983 р. КМСБО об'єднує всі професійні організації бухгалтерів, що входять до складу Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ).

Отже, розроблення міжнародних стандартів розпочалося у 1973 році, зі створенням Міжнародного комітету з бухгалтерських стандартів (IASC — International Accounting Standards Committee).

Історія розвитку системи МСФЗ:

29 червня 1973 р. утворено Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standard Committee — IASC). — угода підписана професійними організаціями Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Нідерландів, Німеччини, Мексики, США, Франції та Японії.

1973—1979 рр. — випуск загальних стандартів,

1980—1989 рр. — розробка деталізованих стандартів,

1990—1995 рр. — зменшення гнучкості стандартів,

1995—1999 рр. — підготовка базових стандартів згідно з угодою з Міжнародною організацією комісій з цінних паперів (IOSCO) Розроблено ряд проектів по рекомендаціям обліку операцій з цінними паперами. В 1997 р. у зв'язку із прийняттям значної кількості МСБО та необхідності їх роз'яснення різним користувачам у складі IASC створено Постійний комітет з інтерпретацій (SIC — Standing Interpretations Committee), що доповнював і роз'яснював окремі пункти IAS (МСБО). Робота над основними стандартами була завершена 1998 року.

З 2000 р. — зближення (т. з. конвергенція) принципів бухгалтерського обліку США (GAAP — Generally Accepted Accounting Principles) з МСБО та курс на загальне запровадження глобальних стандартів. З 2000р. було рекомендовано застосувати тридцять МСБО.

У 2001 році Комітет з бухгалтерських стандартів реорганізували і його замінила Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB — International Accounting Standards Board), а стандарти, що їх видає Рада, почали називатися вже не стандартами бухгалтерського обліку, а Міжнародними стандартами фінансової звітності (IFRS) (далі - МСФЗ). До складу Ради входять 14 професійних бухгалтерів з 9 країн, які є членами Міжнародної асоціації бухгалтерів. Довіреною особою ради з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є Голова, який обирається членами РМСБО. Рада співпрацює з багатьма національними професійними організаціями, які встановлюють стандарти бухгалтерського обліку. На сьогоднішній день до Ради з міжнародних стандартів входять представники з 115 професійних організації бухгалтерів і аудиторів з більш ніж 85 країн світу. Рада є незалежною і заснованою на приватних засадах організацією. Розташована вона у Лондоні.

Всі МСБО з часом будуть замінені МСФЗ. Наразі триває процес взаємного узгодження та удосконалення систем МСФЗ та US-GAAP, а компанії, що складають звіти за МСФЗ, допущені на американський фондовий ринок.

Міжнародні стандарти фінансової звітності призначені для можливості порівняння фінансових показників іноземних компаній одна з одною.

Окрім того, міжнародні стандарти фінансової звітності призначені для чіткого визначення майнового стану власників підприємства, можливості здійснювати ефективний фінансовий аналіз підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності, а також можливості порівняння результатів діяльності з конкурентами та компаніями, які випускають подібну продукцію.

Міжнародні стандарти не є домінуючими над законодавчими актами що регулюють складання фінансової звітності у певній державі, однак більшість країн світу використовують їх за основу при формуванні національних стандартів або ж приймають їх в якості національних.

Не всі стандарти після їх створення одразу обов'язкові до використання. Більшості передуює адаптаційний період, який дозволяє підприємствам вивчити ці стандарти, добровільно прийняти рішення про їх використання раніше визначеного терміну, який може становити 1-3 роки.

1.4. Структура міжнародних стандартів обліку і звітності

Міжнародні стандарти обліку і звітності - це стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: Міжнародні стандарти фінансової звітності; Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; Тлумачення КТМФЗ; Тлумачення ПКТ.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це стандарти обліку і звітності, які видані після 2001 року Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і поєднують правила обліку європейських країн та США.

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку – це стандарти обліку і звітності, які видані до 2001 року Міжнародним комітетом з бухгалтерських стандартів. Всі вони будуть з часом замінені на МСФЗ.

Тлумачення Міжнародних стандартів фінансової звітності (Interpretations of International Accounting Standards) (КТМФЗ) роз'яснюють положення МСФЗ, що містять неоднозначні або неясні рішення. Тлумачення забезпечують однаковість в застосуванні стандартів.

Тлумачення Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (ПКТ) роз'яснюють положення МСБО, що містять неоднозначні або неясні рішення.

МСФЗ, як і МСБО, що видані раніше, але діють разом з ними, передбачають не стільки суто стандартизацію певного набору методик, скільки використання методу професійного судження, нехай навіть суб'єктивного, що для вітчизняної бухгалтерії ще недавно вважалося неприйнятним.

Кожен із стандартів має певну структуру, що включає в більшості випадків такі елементи:

- введення, в якому визначаються галузі обліку, на які поширюється дія конкретного стандарту, його цілі і завдання;
- розкриття основних понять та їх трактування;

– окремі положення, що розкривають індивідуальні особливості стандарту, тобто опис методологічних проблем та шляхів їх вирішення в тому числі окремим розділом виділяються можливі альтернативні варіанти;

– вимоги до розкриття інформації, що встановлюють обсяг інформації, який повинен бути розкритий безпосередньо у фінансовій звітності та в примітках до неї;

– дату набрання чинності, тобто вказівку на період, з якого починає діяти стандарт або його окремі положення.

Зміст стандартів стислий і не містить докладних інструкцій стосовно кожної обставини. По-перше, тому що їх неможливо передбачити, по-друге, тому що міжнародні стандарти повинні бути (і є) достатньою мірою гнучкими, щоб охоплювати якомога більше національних стандартів різних країн. Керуючись Стандартами, бухгалтер повинен аналізувати, узагальнювати, робити висновки, потім приймати рішення про вибір тих чи інших методик, що має дати йому впевненість у тому, що свою думку він за потреби зможе відстояти. Саме такого, без перебільшення — творчого, підходу потребують міжнародні стандарти обліку та звітності.

1.5. Порівняльна характеристика міжнародних стандартів та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку

В основу вітчизняних П(С)БО покладено правила обліку та звітності міжнародних стандартів з врахуванням певних особливостей, найбільше їх в частині обліку витрат. Тому майже кожний П(С)БО має аналог МСБО або МСФЗ, що дозволяє досить легко здійснити пошук потрібного стандарту.

Нижче наведено перелік діючих стандартів і їх існуючі українські аналоги (таблиця 1.2).

Таблиця 1.2 - Міжнародні стандарти фінансової звітності та бухгалтерського обліку, які використовуються в Україні

| Міжнародні стандарти фінансової звітності | | Вітчизняний аналог | |
|---|---|--------------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| <u>МСФЗ 1</u> | Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності | | |
| <u>МСФЗ 2</u> | Платіж на основі акцій | П(С)БО 34 | Платіж на основі акцій |
| <u>МСФЗ 3</u> | Об'єднання бізнесу | П(С)БО 19 | Об'єднання підприємств |
| <u>МСФЗ 4</u> | Страхові контракти | | |
| <u>МСФЗ 5</u> | Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність | П(С)БО 27 | Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність |
| <u>МСФЗ 6</u> | Розвідка та оцінка запасів корисних копалин | П(С)БО 33 | Витрати на розвідку запасів корисних копалин |
| <u>МСФЗ 7</u> | Фінансові інструменти: розкриття інформації | П(С)БО 13 | Фінансові інструменти |
| <u>МСФЗ 8</u> | Операційні сегменти | П(С)БО 29 | Фінансова звітність за сегментами |
| <u>МСФЗ 9</u> | Фінансові інструменти | П(С)БО 13 | Фінансові інструменти |

Продовження таблиці 1.2

| 1 | 2 | 3 | 4 |
|--|---|-----------|---|
| <u>МСФЗ 10</u> | Консолідована фінансова звітність | НП(С)БО 2 | 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> | Виручка за угодами з покупцями | П(С)БО 15 | Дохід |
| Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку | | | |
| <u>МСБО 1</u> | Подання фінансової звітності | НП(С)БО 1 | Загальні вимоги до фінансової звітності |
| <u>МСБО 2</u> | Запаси | П(С)БО 9 | Запаси |
| | | П(С)БО 16 | Витрати |
| <u>МСБО 7</u> | Звіт про рух грошових коштів | НП(С)БО 1 | Загальні вимоги до фінансової звітності |
| <u>МСБО 8</u> | Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки | П(С)БО 6 | Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах |
| <u>МСБО 10</u> | Події після звітного періоду | | |
| <u>МСБО 11</u> | Будівельні контракти | П(С)БО 18 | Будівельні контракти |
| <u>МСБО 12</u> | Податки на прибуток | П(С)БО 17 | Податок на прибуток |
| <u>МСБО 16</u> | Основні засоби | П(С)БО 7 | Основні засоби |
| <u>МСБО 17</u> | Оренда | П(С)БО 14 | Оренда |
| <u>МСБО 18</u> | Дохід | П(С)БО 15 | Дохід |
| | | П(С)БО 10 | Дебіторська заборгованість |
| <u>МСБО 19</u> | Виплати працівникам | П(С)БО 26 | Виплати працівникам |
| <u>МСБО 21</u> | Вплив змін валютних курсів | П(С)БО 21 | Вплив змін валютних курсів |
| <u>МСБО 23</u> | Витрати на позики | П(С)БО 31 | Фінансові витрати |
| <u>МСБО 24</u> | Розкриття інформації про зв'язані сторони | П(С)БО 23 | Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін |
| <u>МСБО 26</u> | Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення | П(С)БО 26 | Виплати працівникам |
| <u>МСБО 27</u> | Консолідована та окрема фінансова звітність | | |
| <u>МСБО 28</u> | Інвестиції в асоційовані підприємства | П(С)БО 12 | Фінансові інвестиції |
| <u>МСБО 29</u> | Фінансова звітність в умовах гіперінфляції | П(С)БО 22 | Вплив інфляції |
| <u>МСБО 32</u> | Фінансові інструменти: подання | П(С)БО 13 | Фінансові інструменти |
| <u>МСБО 33</u> | Прибуток на акцію | П(С)БО 24 | Прибуток на акцію |
| <u>МСБО 34</u> | Проміжна фінансова звітність | | |
| <u>МСБО 36</u> | Зменшення корисності активів | П(С)БО 28 | Зменшення корисності активів |
| <u>МСБО 37</u> | Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи | П(С)БО 11 | Зобов'язання |

| | | | |
|----------------|--|-----------|--|
| <u>МСБО 20</u> | Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу | | |
| <u>МСБО 38</u> | Нематеріальні активи | П(С)БО 8 | Нематеріальні активи |
| <u>МСБО 39</u> | Фінансові інструменти: визнання та оцінка | П(С)БО 13 | Фінансові інструменти |
| <u>МСБО 40</u> | Інвестиційна нерухомість | П(С)БО 32 | Інвестиційна нерухомість |
| <u>МСБО 41</u> | Сільське господарство | П(С)БО 30 | Біологічні активи |
| | International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities | П(С)БО 25 | Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва |

Для роз'яснення положень міжнародних стандартів розроблено їх тлумачення по окремих суттєвих аспектах. В основному тлумачення стосуються одного стандарту, але бувають і такі, які зазначаються в декількох з них. Текст стандартів містить посилання на тлумачення (таблиця 1.3).

Таблиця 1.3 - Перелік міжнародних стандартів і відповідних тлумачень

| Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО) | | Тлумачення КТМФЗ відносно МСФЗ (МСБО) |
|---------------------------------------|--|--|
| Номер | Назва | |
| 1 | 2 | 3 |
| <u>КТМФЗ 1</u> | Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях | МСБО 1 "Подання фінансової звітності"; МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки"; МСБО 16 "Основні засоби"; МСБО 23 "Витрати на позики"; МСБО 36 "Зменшення корисності активів"; МСБО 37 "Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи". |
| <u>КТМФЗ 2</u> | Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти | МСБО 32 "Фінансові інструменти: розкриття та подання"; МСФЗ 9 "Фінансові інструменти". |

1.6. Мета, завдання та функції Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності та Комітету з інтерпретацій фінансової звітності

Комітет із Міжнародних стандартів фінансової звітності (КМСФЗ) був заснований у 1973 році в результаті угоди між професійними організаціями 10 країн: Австралії, Канади, Франції, Німеччини, Японії, Мексики, Нідерландів, Великобританії, Ірландії, США. У період з 1983-го по 2000 рік членами КМСФЗ були всі члени Міжнародної Федерації бухгалтерів (IFAC).

У квітні 2001 року Комітет був перетворений на Раду з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ).

Робота РМСФЗ фінансується за рахунок внесків професійних об'єднань бухгалтерів, різних компаній, фінансових організацій, а також за рахунок

прибутку від публікації стандартів.

У структуру РМСФЗ входять: Опікунська рада; Правління РМСФЗ; Консультаційна рада зі стандартів; Комітет з інтерпретацій МСФЗ.

Цілями опікунської ради є формулювання та публікація високоякісних, зрозумілих, здійснених глобальних стандартів фінансової звітності, робота, спрямована на більш широке використання і точне застосування стандартів, зближення МСФЗ і національних стандартів фінансової звітності.

До функцій ради входить призначення членів Правління РМСФЗ, Консультаційної ради зі стандартів, Комітету з інтерпретацій, щорічний аналіз ефективності стратегії Правління РМСФЗ, схвалення бюджету Правління, затвердження оперативних процедур Правління, Консультаційної ради, Комітету з інтерпретацій, затвердження правок до Конституції Комітету (Ради) з МСФЗ. Важливо зазначити, що опікунська рада не займається розробкою стандартів, це прерогатива виключно Правління РМСФЗ.

Правління виконує такі функції: розробка МСФЗ, затвердження інтерпретацій, публікація всіх проектів МСФЗ та інших документів для публічного обговорення, вирішення всіх технічних питань, розробка процедур з аналізу коментарів за питаннями, винесеними на публічне обговорення, створення груп фахівців для технічних консультацій за великими проектами, спільна робота з Консультаційною радою із стандартів.

Основним завданням Консультаційної ради є проведення дискусій, у ході яких РМСФЗ консультується з фізичними особами і представниками організацій, зацікавлених у розробці високоякісних стандартів МСФЗ. Консультаційна рада зі стандартів проводить відкриті для громадськості засідання три рази на рік.

Комітет з інтерпретацій міжнародної фінансової звітності розглядає питання бухгалтерського обліку, які не отримали відображення в існуючих стандартах або можуть мати неоднозначне тлумачення. Комітет випускає так звані IFRIC (до 2001 року SIC). Після затвердження їх Правлінням РМСФЗ інтерпретації стають частиною нормативної бази МСФЗ. У міру вдосконалення і зміни стандартів кількість чинних SIC зменшуватиметься.

Аналіз різноманітних джерел дозволяє виділити чотири етапи розробки МСФЗ.

Етап 1 – консультації з Консультаційною радою зі стандартів щодо включення теми до програми Правління МСФЗ.

Етап 2 – розробка і публікація проекту положення для загального обговорення, яке повинно відбутись на протязі 90 днів.

Етап 3 – розгляд коментарів, що надійшли протягом виділених 90-ти днів, проведення відкритих слухань, проведення апробацій.

Етап 4 – затвердження стандарту. Стандарт вважається затвердженим, якщо набирає не менше дев'яти голосів «за» членів Правління МСФЗ.

1.7. Переваги застосування МСФЗ

За оцінками фахівців частка МСФЗ (IAS/IFRS) в бухгалтерському забезпеченні глобальних ринків капіталу становить 25% та поступається лише системі стандартів фінансового обліку в США (GAAP US), частка якої – 52% . Вибір саме континентальних (європейських) стандартів як основи для реформування обліку зумовлюються прагненням України до членства в Європейському союзі.

Нагадаємо, що в рамках реалізації цієї мети було прийнято Закон України "Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу" від 18.03.2004 р. №1629-IV, в якому серед іншого йдеться про запровадження в Україні системи бухгалтерського обліку, сумісної із застосуванням міжнародних стандартів як мету реформи бухгалтерського обліку. Міжнародні стандарти включають стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, які застосовуються у державах – членах Європейського Союзу відповідно до Регламенту Європейського парламенту і Ради ЄС від 19.07.2002 р. №1606/2002.

Реформування бухгалтерського обліку в Україні розпочалося із затвердження постановою Кабінету Міністрів України від 28.10.1998 р. №1706 "Програми реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів", до основних завдань якої відноситься:

- створення системи національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і звітності, яка забезпечить потрібною інформацією користувачів, передусім інвесторів;
- забезпечення зв'язку реформування бухгалтерського обліку з основними тенденціями гармонізації стандартів на міжнародному рівні та станом економічно-правового середовища і ринкових відносин в Україні;
- надання методичної допомоги у впровадженні та використанні реформованої моделі бухгалтерського обліку.

Наступним кроком стало ухвалення розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 р. №911-р Стратегії застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Відповідно до Стратегії, удосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності суб'єктів господарювання з урахуванням вимог міжнародних стандартів сприятиме:

- гармонізації фінансової звітності вітчизняних суб'єктів господарювання із звітністю підприємств держав – членів Європейського Союзу, а також інших країн, які застосовують міжнародні стандарти;
- підвищенню прозорості та забезпеченню достовірності фінансової звітності суб'єктів господарювання і належного рівня довіри до неї вітчизняних та іноземних інвесторів;
- посиленню захисту прав та інтересів акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших користувачів фінансової звітності суб'єктів господарювання;
- спрощенню порядку складення фінансової звітності суб'єктами

малого підприємництва;

- удосконаленню інформаційного забезпечення корпоративного та державного управління.

Дослідження провідними науковцями та практиками особливостей застосування МСФЗ в зарубіжних країнах та вітчизняної практики обліку, дозволяє виділити такі основні переваги застосування міжнародних стандартів:

1) формування якісної звітності за єдиними правилами, що узагальнюють світову практику та зрозумілі для користувачів різних країн;

2) можливість прийняття ефективних управлінських рішень, в тому числі з використанням прогнозної інформації, інформації про існуючі фінансові ризики, наведеної у звітах;

3) висока надійність і прозорість показників звітності та можливість перевірки їх достовірності світовими аудиторськими компаніями;

4) створення умов для залучення іноземних інвестицій та позикового капіталу, вихід на зарубіжні ринки, в тому числі фондові.

Також, основні переваги застосування МСФЗ - це:

- чітке визначення майнового стану власників підприємства;

- здійснення обліку не тільки заради забезпечення фіксації господарських операцій, майна підприємства, а й для контролю виконання підприємством зобов'язань, ефективного використання матеріальних і фінансових ресурсів;

- забезпечення здійснення ефективного фінансового аналізу підприємства щодо його ліквідності та платоспроможності;

- можливість реального прогнозу щодо майбутньої діяльності підприємства;

- фінансова звітність, підготовлена за МСФЗ стає доступною не тільки для фахівців, а й для широкого кола користувачів.

Серед основних переваг на макроекономічному рівні економіки можна виділити наступні:

- надходження іноземних інвестицій в економіку України;

- більша прозорість звітності вітчизняних компаній, і як наслідок, покращення іміджу бізнесу за кордоном;

- глибша інтеграція економіки країни у світову економічну систему;

- підвищення якості статистичної інформації і можливість її порівняння.

Питання для самоперевірки:

1. Як класифікуються системи обліку у країнах?

2. Які законодавчі акти регламентують порядок використання МСФЗ в Україні?

3. Як здійснювалася розробка та прийняття міжнародних стандартів обліку?

4. Яка структура міжнародних стандартів обліку і звітності?

5. Які переваги використання МСФЗ?

6. Яка мета, завдання та функції Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності та Комітету з інтерпретацій фінансової звітності?
7. Які перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні?
8. Як здійснюється діяльність Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ)?
9. Які функції Ради з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ)?
10. Як етапи розробки МСФЗ Ви знаєте?

ЛЕКЦІЯ 2

Тема 2. Концептуальна основа та МСФЗ

Зміст

- 2.1. Мета концептуальної основи, статус та сфера застосування
- 2.2. Мета фінансової звітності та інформація в ній
- 2.3. Якісні характеристики корисної фінансової інформації
- 2.4. Обмеження витрат на підготовку інформації фінансової звітності
- 2.5. Елементи фінансових звітів та їх визнання

Список рекомендованої літератури: [8,12, 54,56].

Міні - лексикон: активи, витрати, доходи, елементи фінансових звітів, зобов'язання, капітал, концептуальна основа, якісні характеристики.

2.1. Мета концептуальної основи, статус та сфера застосування

Головною причиною розробки і прийняття Концептуальної основи фінансової звітності (далі - Концептуальна основа) було наявність відмінностей у звітності різних країн: використання різних визначень елементів фінансових звітів, критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибір різних баз оцінки.

У 1989 році була опублікована Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка замінена Радою з Міжнародних стандартів у 2010 році на Концептуальну основу фінансової звітності.

Концептуальна основа фінансової звітності – це виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам.

Ця Концептуальна основа містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам. Метою Концептуальної основи є:

а) допомагати Раді з Міжнародних стандартів розробці майбутніх МСФЗ та в перегляді існуючих МСФЗ;

б) допомагати Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних з поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;

в) допомагати національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;

г) допомагати особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;

г) допомагати аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;

д) допомагати користувачам фінансових звітів у питаннях тлумачення інформації, яка міститься у фінансових звітах, складених згідно з МСФЗ;

е) надавати інформацію тим, хто виявляє зацікавленість у діяльності РМСБО, про його підходи у формулюванні МСФЗ.

Складовими Концептуальної основи фінансової звітності є мета складання фінансової звітності, якісні характеристики корисної фінансової інформації.

Концептуальна основа є основою розроблених Міжнародних стандартів. Вона встановлює концепції, покладені в основу складання і подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів (рисунок 2.1).



Рисунок 2.1 - Зв'язок концептуальної основи з міжнародними стандартами

Уряди країн можуть визначати відмінні або додаткові вимоги до фінансової звітності, ніж розкриті в Концептуальній основі, але такі вимоги не повинні впливати на фінансові звіти, які публікуються для інших користувачів.

Концептуальна основа фінансової звітності не є МСФЗ і не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації. В окремих випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами МСФЗ. В разі наявності такої суперечності вимоги МСФЗ є домінуючими над вимогами Концептуальної основи.

Концептуальною основою фінансової звітності визначено низку положень та термінів, що є необхідними для розуміння кожними бухгалтерами. Одним з таких понять є справедлива вартість.

Згідно положень Концептуальної основи фінансової звітності, справедлива вартість – це сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в

звіті про прибутки та збитки. Наприклад: сума, за якою власний капітал відображається в балансі, залежить від оцінки активів та зобов'язань.

2.2. Мета фінансової звітності

Фінансова, звітність є кінцевим продуктом облікової системи і складається для задоволення потреб різних категорій користувачів й містить інформацію про фінансовий стан підприємства, результати його діяльності та рух грошових коштів за звітний період.

Елементи фінансової звітності відображають різні аспекти господарських процесів, що відбулися на підприємстві за звітний період, відповідну інформацію попереднього звітного періоду, зміни в обліковій політиці, що дає можливість користувачам цих звітів проводити поточний та перспективний аналіз діяльності підприємства.

До складу фінансової звітності, яка складається підприємствами за вимогами міжнародних стандартів, включають: бухгалтерський баланс; звіт про прибутки і збитки; звіт про рух грошових коштів; звіт про зміни у власному капіталі; примітки до фінансової звітності.

Всі форми фінансової звітності взаємопов'язані між собою, тому для отримання більш повної інформації їх потрібно розглядати в комплексі.

Основними елементами фінансової звітності, згідно Концептуальної основи, є активи, зобов'язання, власний капітал, доходи, витрати, фінансові результати. Окрім того, такі елементи фінансової звітності, як доходи і витрати, безпосередньо пов'язані з оцінкою результатів діяльності підприємства, висвітлених в звіті про прибутки і збитки. Усі елементи в свою чергу поділяються на статті, які можуть об'єднуватися в однорідні групи (розділи).

Стаття показується у фінансовій звітності, якщо відповідає двом основним умовам: існує ймовірність збільшення або зменшення майбутніх економічних вигод, пов'язаних з нею та оцінка статті може бути достовірно визначена.

Міжнародні стандарти оперують поняттям фінансові звіти загального призначення, під якими розуміють фінансову звітність, що оприлюднюється. Основою метою фінансової звітності є надання інформації про фінансовий стан, результати діяльності і зміни у фінансовому стані підприємства, яка є корисною для широкого кола користувачів при прийнятті ними економічних рішень.

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансові звіти також демонструють результати того, як керівництво підприємства розпоряджається довіреними йому ресурсами.

Згідно Концептуальної основи, мета фінансової звітності загального призначення - надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, що звітує, яка є корисною для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання.

Такі рішення охоплюють придбання, продаж або утримування інструментів власного капіталу та боргових інструментів, а також надання або погашення позик та інших форм кредитів.

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про:

- 1) фінансовий стан,
- 2) про наслідки операцій та інших подій,
- 3) про минулі фінансові показники, та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки (рисунок 2.2).

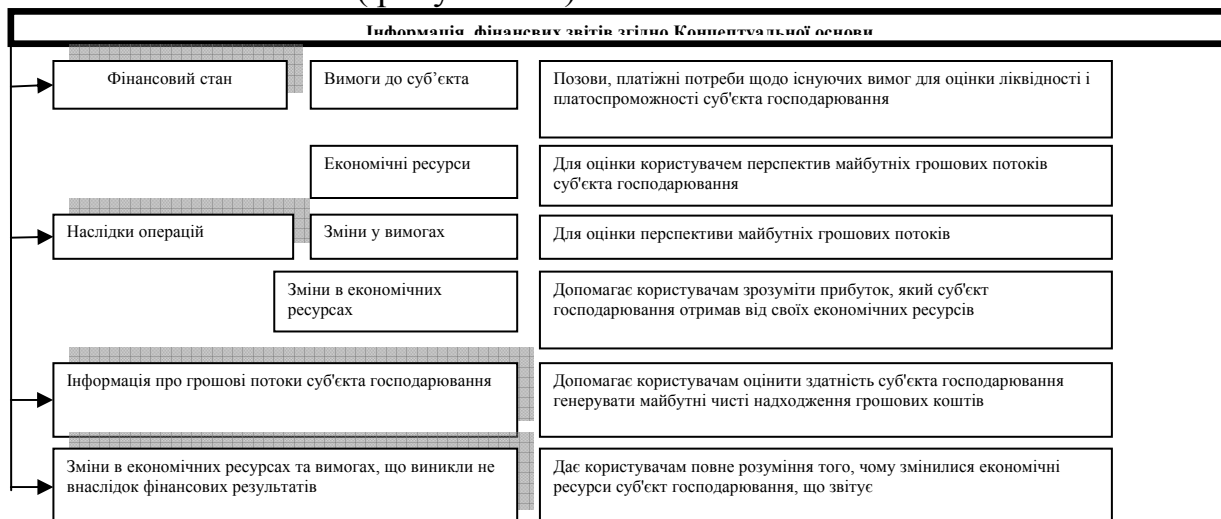


Рисунок 2.2 - Інформація у фінансових звітах згідно Концептуальної основи

2.3. Якісні характеристики корисної фінансової інформації

Головна вимога до фінансових звітів полягає у тому, що вони повинні правдиво відображати фінансовий стан та фінансові результати діяльності підприємства.

Корисність інформації фінансової звітності щодо фінансового стану, результатів діяльності підприємства, руху його грошових коштів, змін у складі власного капіталу залежить від того наскільки вона відповідає якісним характеристикам.

Якісні характеристики фінансової звітності є тими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів. Вони застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб.

Основні якісні характеристики наведено у рисунку 2.3.

Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання інформації.

Доречною є фінансова інформація, яка може змінити рішення користувачів.

Правдиве представлення фінансової інформації включає в себе повноту, нейтральність та відсутність помилок.

Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує.

Важливою умовою корисності інформації є своєчасність подання фінансової звітності користувачам.

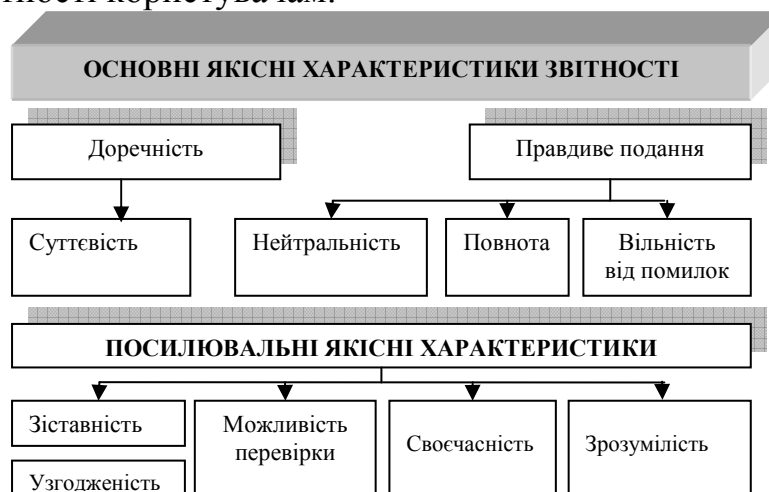


Рисунок 2.3 - Якісні характеристики фінансових звітів за МСБО

Щоби бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати відповідні явища, - вона повинна також правдиво подавати явища, які вона призначена подавати. Щоби бути досконало правдивим опис повинен мати три характеристики. Він має бути повним, нейтральним та вільним від помилок.

Повний опис охоплює всю інформацію, необхідну користувачеві для того, щоб зрозуміти описуване явище, у тому числі всі необхідні описи та пояснення.

Нейтральний опис не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації.

Вільний від помилок означає, що немає помилок або пропусків в описі явища. У такому контексті вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях.

Узгодженість, як посилювальна якісна характеристика звітності, означає використання тих самих методів, або з періоду в період для певного суб'єкта господарювання, або в одному періоді для багатьох суб'єктів господарювання.

В процесі підготовки фінансової звітності лежить два базових припущення:

1. Принцип нарахування (accrual basis)
2. Принцип безперервності діяльності (going concern) (рисунок 2.4.)

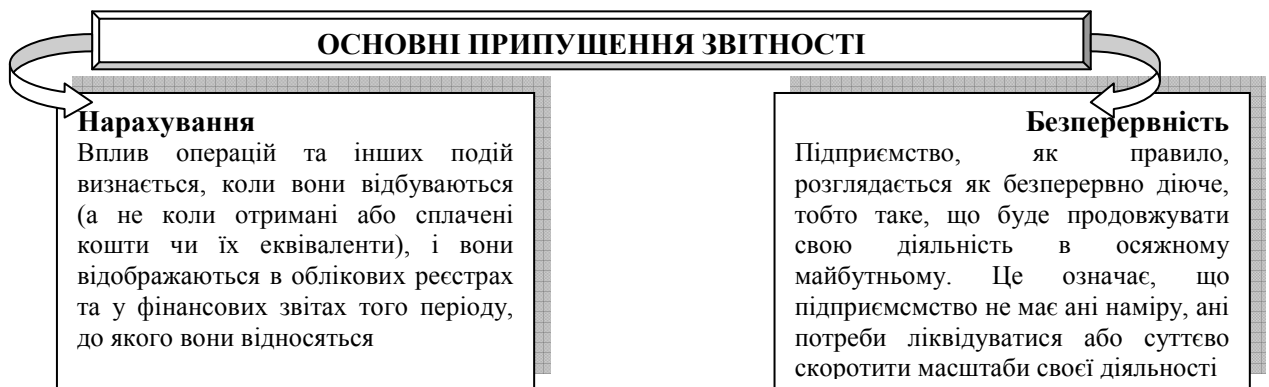


Рисунок 2.4 - Базові припущення фінансової звітності за МСБО

2.4. Обмеження витрат на підготовку інформації фінансової звітності

Вартість є найбільш поширеним обмеженням на інформацію, яка розкривається у фінансовій звітності. Подання фінансової інформації у звітності пов'язане з витратами, і важливо, щоб ці витрати були виправдані вигодами від подання у звітності такої інформації..

Надавачі фінансової інформації більшість своїх зусиль витрачають на збір, обробку, перевірку та розповсюдження фінансової інформації, проте всі ці витрати зрештою лягають на користувачів у формі зменшеного доходу. Користувачі фінансової інформації також несуть витрати на аналіз та тлумачення наданої інформації. Якщо необхідна інформація не надана, користувачі несуть додаткові витрати, щоб отримати інформацію в іншому місці або оцінити її.

Застосовуючи вартісне обмеження, слід оцінювати, чи виправдають вигоди від розкриття у звітності певної інформації витрати, понесені з метою надання та використання такої інформації.

2.5. Елементи фінансових звітів та їх визнання

Інформація, на підставі якої готується фінансова звітність, згідно з основоположними економічними параметрами може бути об'єднана в певні категорії, які прийнято називати елементами фінансової звітності. Всього виділяють п'ять елементів, які умовно можна розділити на дві групи.

У першу групу входять елементи, складові бухгалтерського балансу і мають пряме відношення до оцінки фінансового становища компанії.

Друга група елементів пов'язана з вимірюванням результатів господарсько-фінансової діяльності організації і складає звіт про прибутки та збитки. У неї входять доходи (income) і витрати (expenses). У свою чергу, кожен елемент може складатися з різних одиниць інформації, що дозволяє класифікувати інформацію в підкласи, підгрупи з метою надання більш детальної і правильної інформації, що задовольняє потребам різних груп користувачів

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють п'ять елементів фінансової звітності:

- 1) активи (assets);

- 2) зобов'язання (liabilities);
- 3) власний капітал (equity capital);
- 4) доходи (income);
- 5) витрати (expenses). (рисунок 2.5).

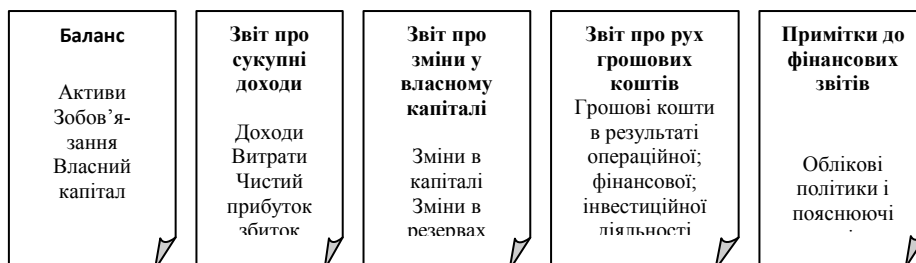


Рисунок 2.5 - Компоненти фінансових звітів

Оцінюючи, чи відповідає стаття визначенню активу, зобов'язання або власного капіталу, необхідно звернути увагу на сутність та економічну реальність, а не лише на їхню юридичну форму.

Кожний компонент фінансових звітів має своє призначення. Так, активи, зобов'язання та власний капітал - це елементи, які безпосередньо пов'язані з оцінкою фінансового стану. Вони визначаються так:

а) під активами слід розуміти ресурси і майно, контрольовані даною компанією і є результатом подій, що мали місце у звітному або минулих звітних періодах. Найважливішою ознакою активів є їх здатність приносити в майбутньому певну економічну вигоду, яка має полягати в кінцевому підсумку в надходженні грошових коштів або їх еквівалентів або здатності заощадити кошти. В іншому випадку ресурси не можна розглядати як активи, оскільки вони є потенційними збитками або витратами поточної діяльності.

Активи підприємства можуть складатися з майна, що володіє матеріально-речовою формою, а також не володіє такою, пов'язаного з юридичними правами, включаючи право власності. Причому право власності не завжди є основоположним при вирішенні питання про віднесення ресурсів до активів компанії;

б) зобов'язання - теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди. Отже, зобов'язання організації виникають в результаті подій, що мали місце у звітному або минулих періодах, і являють собою різні види кредиторської заборгованості, по якій є достатня впевненість в тому, що її погашення призведе до зменшення активів організації і, як наслідок, зменшення потенційної економічної вигоди. ;

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

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

значить і прибутку, частково залежить від концепцій капіталу та збереження капіталу, які суб'єкт господарювання використовує при складанні своїх фінансових звітів. Зазначені концепції викладено в пункті 2.6.

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

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

Переоцінка або перерахунок активів та зобов'язань веде до зменшення або збільшення власного капіталу. Хоча це збільшення або зменшення відповідає визначенню доходу та витрат, воно не входить до їх складу. Замість цього дані статті входять до складу власного капіталу як коригування збереження капіталу або як резерви переоцінки та відображаються окремо в звіті про сукупні доходи.

Критерії визнання елементів фінансової звітності - це процес опису, оцінки та включення до фінансової звітності певної статті при виконанні певних умов, а саме (рисунок 2.6):

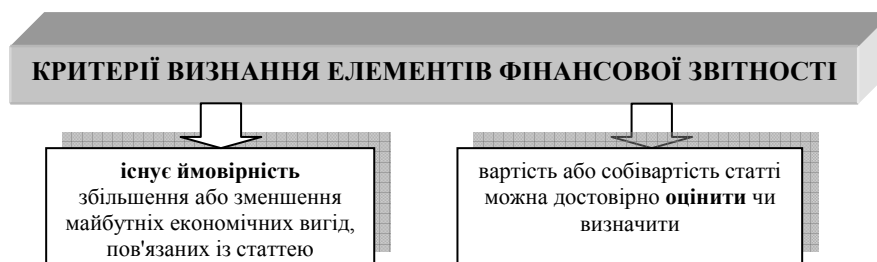


Рисунок 2.7 - Критерії визнання елементів фінансової звітності

Визначаючи відповідність статті цим критеріям, а значить і доречність її визнання у фінансових звітах, треба брати до уваги суттєвість.

Актив визнається в балансі, коли є ймовірним надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання і актив має собівартість або вартість, яку можна достовірно виміряти.

Зобов'язання визнається в балансі, коли ймовірно, що в результаті погашення існуючого зобов'язання відбудеться вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, і суму, за якою буде погашено зобов'язання, можна достовірно виміряти.

Дохід визнається у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зростання майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі збільшенням активу або зі зменшенням зобов'язання, і його можна достовірно виміряти.

Витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки, коли виникає зменшення майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі зменшенням активів або збільшенням зобов'язання, які можна достовірно виміряти.

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

від конкретних статей. Цей процес, що його, як правило, називають відповідністю витрат доходам, передбачає одночасне або комбіноване визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті тих самих операцій або інших подій.

При складанні фінансових звітів використовуються різні бази оцінок та їх поєднання (таблиця 2.1).

Таблиця 2.1 - Основні бази оцінки

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

Наголосимо, що оцінка є процесом визначення грошового еквівалента, по якому даний елемент повинен бути відображений у фінансовій звітності. Міжнародні стандарти виділяють кілька видів оцінок, які можуть бути використані при формуванні звітності.

Первісна вартість (historical value) для активів являє собою суму грошових коштів або справедливу вартість іншого відшкодування, витрачених у момент придбання активу. Для зобов'язань початкова вартість являє собою розмір грошових коштів та інших надходжень, отриманих в результаті виникнення зобов'язань, а також суму коштів, яку передбачається виплатити для задоволення деяких зобов'язань (наприклад, заборгованість з податків).

Поточна вартість (current value) більше знайома як відновлювальна вартість і являє собою суму коштів, необхідних для придбання даного активу в даний момент. Для оцінки зобов'язань поточна вартість є сумою коштів, необхідної для задоволення даного зобов'язання зараз.

Вартість реалізації (погашення) (realizable (settlement) value) являє собою суму грошових коштів або їх еквівалент, за які активи можуть бути реалізовані на ринку в ході звичайної комерційної операції. Різновидом цієї оцінки є чиста вартість реалізації (net realizable value), що представляє собою вартість реалізації за мінусом витрат на реалізацію.

Наведена (дисконтована) вартість (present value) є величиною майбутніх чистих надходжень грошових коштів від використання даного активу в ході звичайної господарської діяльності. Для оцінки зобов'язань дана вартість являє собою величину майбутніх чистих витрат грошових коштів, які, ймовірно, будуть потрібні для погашення наявних зобов'язань в ході звичайної діяльності.

Справедлива вартість (fair value) показує вартість, за якою активи можуть бути обмінені, а зобов'язання погашені в результаті незалежних угод між обізнаними сторонами. Слід визнати, що дана оцінка в більшому ступені використовується для поточного обліку активів і зобов'язань з метою формування об'єктивної картини майнового стану організації

У фінансових звітах використовують кілька різних баз оцінки з різним ступенем та в різних комбінаціях. Основою оцінки, яку найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична собівартість.

Питання для самоперевірки:

1. Яка мета Концептуальної основи, статус та сфера застосування?
2. Яка мета складання й подання фінансової звітності суб'єктами господарювання?
3. Які якісні характеристики корисної фінансової інформації?
4. Які існують обмеження вартості інформації фінансової звітності?
5. Які Ви знаєте елементи фінансових звітів?
6. Яка інформація має бути у фінансових звітах згідно Концептуальної основи?
7. Дайте визначення поняттю «суттєвість» і «повнота» звітності.
8. Які Ви знаєте посилювальні якісні характеристики звітності?
9. Які основні припущення звітності Ви знаєте?
10. Яке призначення компонентів фінансових звітів?
11. Що таке «актив»?
12. Які є критерії визнання елементів фінансової звітності?
13. Що таке «історична собівартість»?
14. Дайте визначення поняттю «вартість реалізації».

ЛЕКЦІЯ 3

Тема 3. Перше застосування МСФЗ і подання звітності

Зміст

- 3.1. Організація першого застосування МСФЗ (IFRS) 1
- 3.2. Добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ
- 3.3. Перше подання фінансової звітності за МСФЗ

Список рекомендованої літератури: [1,2,5, 8,54].

Міні-лексикон: трансформація, конверсія, перша звітність за МСФЗ.

3.1. Організація першого застосування МСФЗ (IFRS) 1

Під час першого складання фінансової звітності, обліковий склад підприємства повинен керуватися положеннями МСБО 1 та МСФЗ 1.

МСБО 1 «Подання фінансової звітності» установлює загальні вимоги щодо подання фінансової звітності, настанови щодо її структури та мінімальні вимоги щодо її змісту.

Зокрема, у МСБО 1 сформовані загальні принципи ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Достовірність інформації є свідченням того що вона правдиво відображає вплив операцій, інших подій та умов відповідно до визначень та

критеріїв визнання для активів, зобов'язань, доходу та витрат, наведених у Концептуальній основі фінансової звітності.

Складаючи фінансову звітність, управлінський персонал повинен оцінювати здатність суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність на безперервній основі. Суб'єкт господарювання складає фінансову звітність на основі безперервності, якщо тільки управлінський персонал не має намірів ліквідувати суб'єкт господарювання чи припинити діяльність, або не має реальної альтернативи таким заходам. Оцінюючи доречність припущення про безперервність, управлінський персонал бере до уваги всю наявну інформацію щодо майбутнього - щонайменше на 12 місяців з кінця звітного періоду, але не обмежуючись цим періодом.

Фінансова звітність загального призначення згідно МСБО 1 – це фінансова звітність, яка має на меті задовольнити потреби користувачів, які не можуть вимагати від суб'єкта господарювання скласти звітність згідно з їхніми інформаційними потребами.

Суттєві статті фінансової звітності, відповідно до МСБО 1, які є за своєю суттю відмінними, наводять у фінансовій звітності окремо, несуттєві – об'єднуються з сумами аналогічного характеру.

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

Повний комплект фінансової звітності включає:

- а) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- б) звіт про сукупні доходи;
- в) звіт про зміни у власному капіталі;
- г) звіт про рух грошових коштів;
- г) примітки;

д) звіт про фінансовий стан на початок найбільш давнього порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або здійснює перерахунок статей своєї фінансової звітності, або коли він перекласифікує статті своєї фінансової звітності.

Суб'єкт господарювання може подавати компоненти прибутку або збитку або як частину єдиного звіту про сукупні доходи або в окремому звіті про прибутки та збитки. Якщо подається звіт про прибутки та збитки, то він входить до повного комплексу фінансової звітності і має бути розміщений безпосередньо перед звітом про сукупні доходи. Окрім того, у звіті про прибутки і збитки доходи підприємства співвідносяться з його витратами для визначення прибутку або збитку. Варто зазначити, що даний звіт є відображенням динаміки розвитку компанії та представляє результати її діяльності за період.

У звіті про сукупні доходи окрім загальної інформації про доходи та витрати підприємства наводиться інформація про частку прибутку або збитку асоційованих та спільних підприємств, що обліковуються за методом участі в капіталі, а також інформація про вибуття інвестицій.

Суб'єкт господарювання повинен подавати аналіз витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції у суб'єкта господарювання, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію. Перша форма аналізу - це метод "характеру витрат". Суб'єкт господарювання об'єднує витрати згідно з їх характером (наприклад, амортизація, придбання матеріалів, транспортні витрати, виплати працівникам, витрати на рекламу) і не перерозподіляє їх за функціями в межах суб'єкта господарювання. Друга форма аналізу - це метод "функції витрат" або "собівартості реалізації", згідно з яким витрати класифікують відповідно до їх функцій як частини собівартості чи, наприклад, витрат на збут або адміністративну діяльність. Згідно з цим методом, суб'єкт господарювання розкриває, як мінімум, інформацію про собівартість реалізації окремо від інших витрат.

Таким чином, фінансова звітність надає таку інформацію про суб'єкт господарювання активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати, у тому числі прибутки та збитки, внески та виплати власникам, які діють згідно з їхніми повноваженнями власників, грошові потоки.

Підприємства, фірми, компанії, які мають за мету вихід на європейські фондові біржі, повинні готувати свою звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ). Для того, щоб полегшити завдання переходу з національних до міжнародних стандартів, Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності у червні 2003 року прийняла МСФЗ 1, який так і називається "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності" (First-time Adoption of IFRS).

Отже, перехід на міжнародні стандарти звітності починається із застосування МСФЗ 1.

Мета цього МСФЗ - забезпечити, щоб перші фінансові звіти суб'єкта господарювання, складені за МСФЗ, та його проміжні фінансові звіти за частину періоду, охопленого цими фінансовими звітами, містили високоякісну інформацію, яка:

а) є прозорою для користувачів і порівняльною в усіх відображених періодах;

б) забезпечує прийнятну відправну точку для обліку за Міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ);

в) потребує додаткових зусиль, які не перевищують вигоди для користувачів.

Положення МСФЗ (IFRS) 1 свідчать, що компаніями, що вперше застосовують МСФЗ, є такі, які вперше представляють у фінансовій звітності корисні, достовірні і надійні відомості, які повністю відповідають усім вимогам МСФЗ.

При складанні фінансової звітності вперше з використанням положень МСФЗ (IFRS) 1 компанія повинна враховувати низку обов'язкових вимог. По-перше, формуючи показники фінансової звітності, не повинні бути використані перехідні положення, що містяться в інших стандартах. По-друге, враховуючи, що в МСФЗ (IFRS) 1 запропоновані дев'ять винятків, які

можуть бути реалізовані при складанні фінансової звітності, слід обов'язково виконати три з них, а по шести інших виконання є добровільним.

Для відповідності МСБО 1 перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити: три звіти про фінансовий стан, два звіти про сукупні доходи, два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають), два звіти про рух грошових коштів та два звіти про зміни у власному капіталі та відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію.

Для того, щоб дані попереднього звітного періоду (зазвичай фінансового року) були представлені в фінансовій звітності за МСФЗ, необхідно провести роботу з перелічення відомостей, раніше наведених організацією в звітності, складеної за національними правилами та вимогами. Ці дані повинні бути порівняні із звітними показниками, отриманими з урахуванням міжнародних методологічних підходів, що містяться в тому числі в МСФЗ (IFRS) 1. Тому, незважаючи на деякі окремі спрощення стандарту по першому застосуванню МСФЗ, процес переходу на МСФЗ та складання першої звітності є досить складним. Однак коли компанія прийняла рішення про перехід на МСФЗ або якщо перехід на міжнародні стандарти є обов'язковою умовою, виконання якої дозволить вирішити важливі стратегічні завдання, необхідно згідно МСФЗ (IFRS) 1 виконати наступні умови:

- визначити, яка фінансова звітність компанії буде першою за МСФЗ;
- підготувати вступний бухгалтерський баланс за МСФЗ на дату переходу;
- обрати облікову політику, відповідну МСФЗ, і застосувати її ретроспективно по всіх періодах, представлених у першій фінансовій звітності за МСФЗ;
- прийняти рішення про застосування будь-яких із шести можливих добровільних винятків, які звільняють від ретроспективного застосування стандартів;
- застосувати три обов'язкові винятки, коли ретроспективне застосування стандартів не дозволяється;
- розкрити у фінансовій звітності докладну інформацію, що пояснює особливості переходу компанії на МСФЗ.

В цілому датою переходу на МСФЗ вважається початок першого періоду, за який підприємство подає повну порівняльну інформацію з МСФЗ у своїх перших фінансових звітах, складених на підставі вимог МСФЗ. Наприклад, якщо організація, складаючи фінансову звітність за МСФЗ, представляє в ній порівняльні показники за 2015 рік, то датою переходу на МСФЗ вважається 1 січня 2015 року. Коли представляються такі дані ще й за 2014 рік, то датою переходу є 1 січня 2014 року.

У практичній роботі компанії можуть стикатися з ситуацією, коли між датою переходу на МСФЗ та датою первісного складання звітності за міжнародними стандартами відбулися зміни в методиках розрахунку окремих показників. Нові методики повинні бути представлені в звітності як

зміни в обліковій політиці. Однак вивчення та аналіз такої фінансової звітності зовнішніми користувачами буде утруднений через нерозуміння того, чому при первісному застосуванні МСФЗ відбулися зміни в обліковій політиці. Тому МСФЗ (IFRS) 1 дозволяє компаніям у добровільному порядку при розрахунку показників фінансової звітності при першому їх застосуванні використовувати стандарти в редакції на дату переходу на МСФЗ незалежно від того, відбулися в них зміни на дату складання фінансової звітності за міжнародними стандартами чи ні.

Наступною умовою переходу організації на МСФЗ є складання вступного балансу на дату переходу на МСФЗ, що є непростю роботою. У МСФЗ (IFRS) 1 представлений перелік завдань, які повинні бути вирішені на даному етапі.

1. Визнання тих активів і зобов'язань організації, які є такими відповідно до положень МСФЗ. Наприклад, згідно з МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» умовами визнання нематеріального активу, придбаного ззовні або створеного всередині компанії, є дотримання таких вимог: а) отримання в майбутньому економічних вигод у результаті використання даного активу; б) надійність оцінки вартості активу. МСФЗ 38 «Нематеріальні активи» забороняє також віднесення до нематеріальних активів об'єктів, створених усередині компанії: ділової репутації, торговельних марок, прав на публікацію, списків клієнтів тощо. Якщо активи та зобов'язання ніколи не визнавалися у фінансовій звітності, але згідно МСФЗ повинні бути визнані, вони включаються в її зміст.

2. Перекласифікація активів, зобов'язань і капіталу організації виходячи з методичних підходів і вимог МСФЗ. Наприклад: а) МСФЗ 10 «Події після звітної дати» не дає можливості розглядати нараховані дивіденди за підсумками роботи за звітний період як зобов'язання на звітну дату. Ці суми включаються до складу нерозподіленого прибутку, що представляється у вступному балансі за МСФЗ, в звіті про прибутки і збитки та звіті про зміни у капіталі; б) підготовка консолідованої фінансової звітності за міжнародними стандартами ґрунтується на положеннях МСФЗ 27 «Консолідована фінансова звітність та облік інвестицій у дочірні компанії», де розкриті методики звітності групи організацій, що перебувають під контролем однієї головної організації, а також порядок відображення у фінансовій звітності головної компанії інвестицій у дочірні компанії.

3. Уточнення оцінки активів, зобов'язань і капіталу, які подаються у вступному балансі за МСФЗ, виходячи з методик, що використовуються в міжнародній обліковій практиці. Для уточнення оцінки показників бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності відповідно до МСФЗ необхідно використовувати норми:

а) МСФЗ 2 «Запаси», переоцінивши запаси за найменшою з вартості придбання (ФІФО, середньої або альтернативним способом ЛІФО) і чистої вартості продажів (без урахування можливих витрат на реалізацію);

б) МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка», переоцінивши торгові фінансові активи, фінансові активи, наявні для

продажу, похідні фінансові активи, торгові фінансові зобов'язання, похідні фінансові зобов'язання за справедливою вартістю;

в) МСФЗ 40 «Інвестиції в нерухомість», переоцінивши інвестиції в нерухомість за справедливою вартістю;

г) МСФЗ 16 «Основні засоби», переглянувши строки корисного використання активів і обґрунтувавши їх безвідносно до термінів корисного використання, встановленими з метою оподаткування прибутку;

д) МСФЗ 37 «Резерви, умовні зобов'язання та умовні активи», сформувавши резерви, що не створюються в національній обліковій практиці, і використовуючи вимогу дисконтування;

е) МСФЗ 36 «Знецінення активів», переоцінивши активи організації за величиною, що не перевищує його відшкодувану суму, якщо їхня балансова вартість перевищує суму, яка буде відшкодована за рахунок використання або продажу цих активів. Причому сума переоцінки повинна бути представлена в балансі і розкрита в поясненнях до фінансової звітності як збиток від знецінення;

ж) МСФЗ 12 «Податки на прибуток», розрахувавши відкладені податкові зобов'язання та відстрочені податкові вимоги виходячи з вимог даного стандарту тощо.

Після уточнення оцінки активів і зобов'язань, що представляються за статтями вступного бухгалтерського балансу, обчислюють відхилення від раніше представлених у звітності сум. Вони враховуються як складова частина капіталу організації та відображаються в балансі на дату переходу на МСФЗ за статтею «Нерозподілений прибуток» або іншій статті групи капіталу, по якій це є допустимим.

4. Оскільки в балансі подаються відомості за декілька звітних періодів, статті вступного балансу повинні бути сформовані виходячи з однакової облікової політики. Причому, якщо в подальшому методи і способи обліку, закріплені в обліковій політиці організації для цілей бухгалтерського обліку, будуть переглянуті, показники вступного балансу в цілях порівнянності також мають бути перераховані.

Отже, для того, щоб перейти на міжнародні стандарти обліку необхідно виконати ряд заходів (рисунок 3.1).

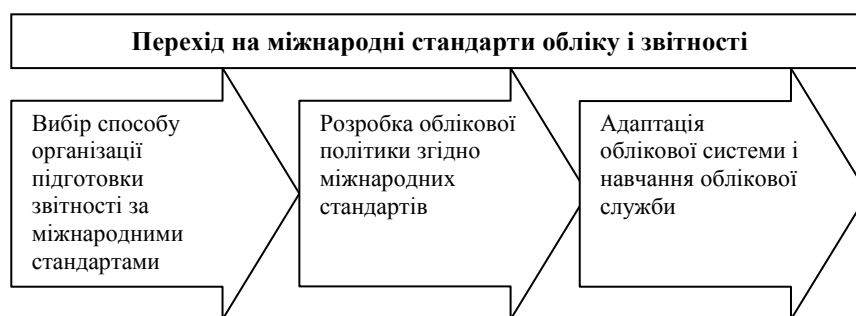


Рисунок 3.1. Перехід на міжнародні стандарти

Існують два основні методи складання звітності при переході з національних до міжнародних стандартів: трансформація фінансової звітності та конверсія (рисунок 3.2).

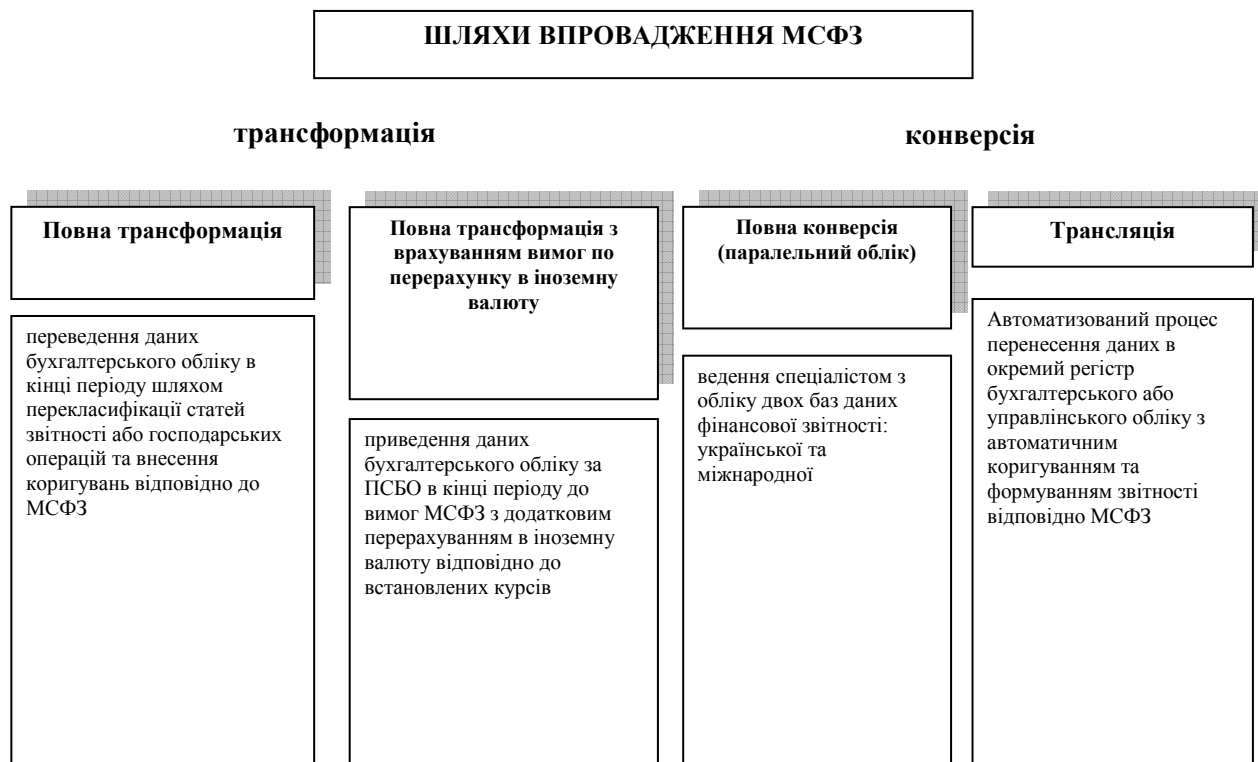


Рисунок 3.2. Методи складання звітності при переході з національних стандартів до МСФЗ

Трансформація - це процес, за допомогою якого фінансову інформацію, складену відповідно до одних загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку, перетворюють у фінансову інформацію відповідно до інших загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку.

Конверсія - це облік, який ведеться в інших стандартах (наприклад, МСФЗ), на відміну від тих, за якими вже ведеться облік (наприклад, П(С)БО). При побудові паралельного обліку показники фінансової звітності за МСФЗ формуються на основі даних бухгалтерського обліку за МСФЗ.

В процесі трансформації показників звітності виникає необхідність коригування сум. Для цього складаються кореспонденції рахунків, які можна класифікувати на два види (рисунок 3.3).

КОРИГУЮЧІ ПРОВЕДЕННЯ

| Проведення для перекласифікації | Проведення для коригування оцінки | |
|--|---|---|
| <p>1) відмінність між класифікацією елементу фінансових звітів за П(С)БО та класифікацією чи поданням відповідно до вимог МСБО; або</p> <p>2) відсутність статті фінансових звітів відповідно до вимог МСБО.</p> | <p>Коригування оцінки у періодах, що передують звітному впливають на рахунок «Нерозподілений прибуток». Мета цих проведень - коригування різниці між сумою на рахунку за П(С)БО та сумою на рахунку за МСБО.</p> | <p>Коригування оцінки у звітному періоді відображаються або на рахунках витрат, або рахунках доходів. Мета цих проведень - коригування різниці між сумою на рахунку за П(С)БО та сумою на рахунку за МСБО.</p> |
| <p>Приклад: Ці проведення або збільшують один рахунок Балансу і зменшують інший рахунок Балансу, або збільшують один рахунок Звіту про прибутки та збитки та зменшують інший рахунок Звіту про прибутки та збитки. Вони не впливають на доходи/витрати за рік. В МСБО відсутнє поняття капітальних інвестицій, тому їх необхідно перекласифікувати: Дт 10, 12 – Кт 15</p> | <p>Приклад: підприємство не створювало резерв сумнівних боргів по всіх видах дебіторської заборгованості у попередніх звітних періодах: Дт 44 – Кт 38</p> | <p>Приклад: підприємство не створило резерв сумнівних боргів по всіх видах дебіторської заборгованості у звітному періоді: Дт 93 – Кт 38 (резерв сумнівних боргів згідно МСБО розглядають у складі витрат на збут)</p> |

Рисунок 3.3 - Види коригувань у фінансовій звітності

По-перше, перекласифікація (перенесення активів і пасивів, доходів і витрат з однієї статті звітності в іншу із складанням відповідних кореспонденцій). Наприклад, малоцінні швидкозношувані предмети згідно МСБО слід включити до складу виробничих запасів;

По-друге, зміна у підходах щодо визнання та оцінки окремих статей звітів (виправлення при зміні оцінки відображаються шляхом складання кореспонденцій з використанням рахунків доходів і витрат, прибутку). Наприклад, якщо вартість основних засобів згідно П(С)БО відрізняється від їх вартості за МСБО;

- виправлення помилок у зв'язку з розбіжностями між П(С)БО та МСБО звітного періоду (передбачає складання кореспонденцій з використанням рахунків доходів і витрат);

- виправлення помилок у зв'язку з розбіжностями між П(С)БО та МСБО періоду, що передує звітному (передбачає коригування сальдо нерозподіленого прибутку).

Коригування статей балансу на кінець року слід здійснювати з урахуванням коригувань на початок року та коригувань зміни у цих статтях протягом року.

Отже, слід запам'ятами, що на сьогодні існує декілька методів підготовки звітності згідно з МСФЗ. Це:

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

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

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

Для трансформації звітності згідно з МСФЗ застосовують вже готову звітність за П(С)БО та аналітичні розшифровки до неї за статтями балансу 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 у порівнянні з трансформацією є більш достовірним і оперативним, але вимагає значних ресурсів на його здійснення, пов'язаних із витратами часу та високими вимогами до професійного рівня персоналу. Вибір способу підготовки звітності за МСФЗ залежить від цілей її подальшого використання, необхідної періодичності складання, кваліфікації фахівців, тимчасових і фінансових витрат. Оскільки ведення паралельного обліку передбачає значні витрати, більшість компаній все ж таки віддають перевагу на користь методу трансформації.

3.2. Добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ

Розробники МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності», усвідомлюючи високу трудомісткість робіт не тільки при формуванні фінансової звітності за МСФЗ за звітний період, але і при перерахунку показників на попередню звітну дату, передбачили в ньому шість винятків, які можуть бути допущені укладачами.

Ці винятки стосуються подання інформації у фінансовій звітності щодо об'єднання бізнесу; застосування при оцінці справедливої вартості; формування даних з пенсійних планів; відображення курсових різниць; комбінованих фінансових інструментів та визначення дати складання звітності за МСФЗ дочірніми компаніями.

Добровільні виключення можуть бути проігноровані укладачами звітності повністю або частково, а можуть бути використані повністю як офіційно встановлені відступи від загальноприйнятих правил складання звітності в системі міжнародних стандартів.

У практичній роботі, коли вирішується питання про використання цих винятків, найбільш принциповим є врахування співвідношення між витратами на складання звітності за МСФЗ і вигодами організації, що звітує. При цьому останні повинні перевищувати витрати. Крім цього, в МСФЗ (IFRS) 1 зазначено, що використання цих стандартів заборонено, якщо їх

результатом виявляться зміни раніше прийнятих керівництвом компанії рішень по операціях, що вже мали місце.

Зазначені виключення суто добровільні. На доцільність їхнього використання вказується в поясненнях та роз'ясненнях до фінансової звітності. Коли компанія не бачить сенсу в їх застосуванні, що в більшості випадків визначається розрахунком співвідношення витрат і вигод від використання МСФЗ, вона суворо дотримується норм, встановлених всіма міжнародними стандартами без винятку.

Обов'язкові виключення при підготовці фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ.

У МСФЗ (IFRS) 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» крім добровільних виключень містяться три обов'язкових виключення при формуванні у звітності відомостей ретроспективного характеру. Вони стосуються питань визнання фінансових інструментів, відображення операцій хеджування, оцінок при визначенні вартості активів і зобов'язань компанії.

1. Обов'язкове виключення про порядок визнання фінансових інструментів у фінансовій звітності при її складанні в системі МСФЗ пов'язане з питаннями подання відомостей про операції визнання фінансових інструментів, відображених у ній до 01.01.2001 року, тобто до дати набрання чинності МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Згідно з вимогами МСФЗ (IFRS) 1 компанії, які вперше застосовують міжнародні стандарти, не мають права визнавати ті фінансові активи та фінансові зобов'язання, які були списані протягом фінансового року до 01.01.2001 року згідно з принципами та методиками, раніше використаними у бухгалтерському обліку і звітності, в тому числі у відповідності з національними стандартами.

2. Норми відображення у вступному бухгалтерському балансі та інших формах фінансової звітності при першому застосуванні МСФЗ інформації про хеджування складають друге обов'язкове виключення. МСФЗ (IFRS) 1 передбачає повне відображення операцій хеджування, якщо такі мали місце у звітних періодах, що передують даті складання звітності за МСФЗ. Таким чином, облік хеджування в попередніх звітних періодах не повинен зазнавати змін. Подібне правило відповідає положенням МСФЗ 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». У звітності слід представляти всі визнані похідні інструменти компанії за справедливою вартістю.

3. Третє обов'язкове виключення при початковій підготовці звітності за міжнародними стандартами стосується принципового питання грошової оцінки показників. Застосування попередніх оцінок при складанні бухгалтерського балансу дозволяє прогнозувати майнове становище компанії і приймати управлінські рішення користувачами звітної інформації. При першому складанні фінансової звітності за МСФЗ має бути проведена робота по перевірці відомостей про оцінку активів і зобов'язань за попередній звітний період.

3.3. Перше подання фінансової звітності за МСФЗ

Нагадаємо, що відповідно до Закону України від 12.05.2011 р. №3332-VI «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»¹ визначено (серед іншого), що:

1) публічні акціонерні товариства, банки, страховики, а також підприємства, які провадять господарську діяльність за видами, перелік яких визначений Кабінетом Міністрів України, повинні складати фінансову та консолідовану фінансову звітність за МСФЗ, інші підприємства самостійно приймають рішення про застосування МСФЗ;

2) про складання фінансової звітності за МСФЗ підприємство повинне проінформувати органи статистики;

3) публічні акціонерні товариства, підприємства – емітенти іпотечних облігацій, іпотечних сертифікатів, облігацій підприємств і сертифікатів фондів операцій з нерухомістю, а також професійні учасники фондового ринку, банки, страховики та інші фінансові установи зобов'язані не пізніше ніж до 30 квітня року, що настає за звітним періодом, оприлюднювати річну фінансову звітність та річну консолідовану фінансову звітність разом з аудиторським висновком шляхом розміщення на власній веб-сторінці з опублікуванням у періодичних або неперіодичних виданнях.

Постановою Кабінету Міністрів України від 30.11.2011 р. №12232 було визначено перелік видів господарської діяльності, що здійснюються підприємствами, які повинні складати фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність за міжнародними стандартами:

надання фінансових послуг, крім страхування та пенсійного забезпечення (група 64 КВЕД ДК 009:2010), 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.

У спільному Листі НБУ, Мінфіну України, Державної служби статистики від 07.12.2011 р. №12-208/1757-14830, 31-08410-06-5/30523, 04/4-07/7023 визначено, що Міжнародні стандарти фінансової звітності з 1 січня 2012 року для складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності застосовують:

обов'язково – Публічні акціонерні товариства, банки, страховики;

добровільно – інші підприємства (суб'єкти господарювання, крім бюджетних установ), які самостійно визначили доцільність застосування міжнародних стандартів.

Перша фінансова звітність підприємства, складена за міжнародними стандартами, є першою річною фінансовою звітністю, у якій суб'єкт господарювання застосовує МСФЗ і при цьому стверджує в цій фінансовій звітності про відповідність міжнародним стандартам.

Складання першої звітності за МСФЗ регулюється МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Відповідно до вказаного стандарту компанії повинні:

1. Визначити, яка фінансова звітність буде першою за МСФЗ.
2. Підготувати вступний баланс за МСФЗ на дату переходу.
3. Вибрати облікову політику згідно з МСФЗ та застосувати її ретроспективно до всіх періодів, представлених у першій фінансовій звітності за МСФЗ.
4. Прийняти рішення щодо застосування добровільних виключень із ретроспективного підходу.
5. Застосувати обов'язкові виключення, коли ретроспективне застосування стандартів не дозволяється.
6. Розкрити детально у фінансовій звітності інформацію, яка стосується переходу на МСФЗ.

МСФЗ 1 містить посилання на те, що звітність має містити високоякісну інформацію і витрати на її отримання не повинні перевищувати вигоди для її користувачів.

Фінансова звітність є першою фінансовою звітністю підприємства, складеною за МСФЗ, якщо виконуються умови наведені на рисунку 3.4.

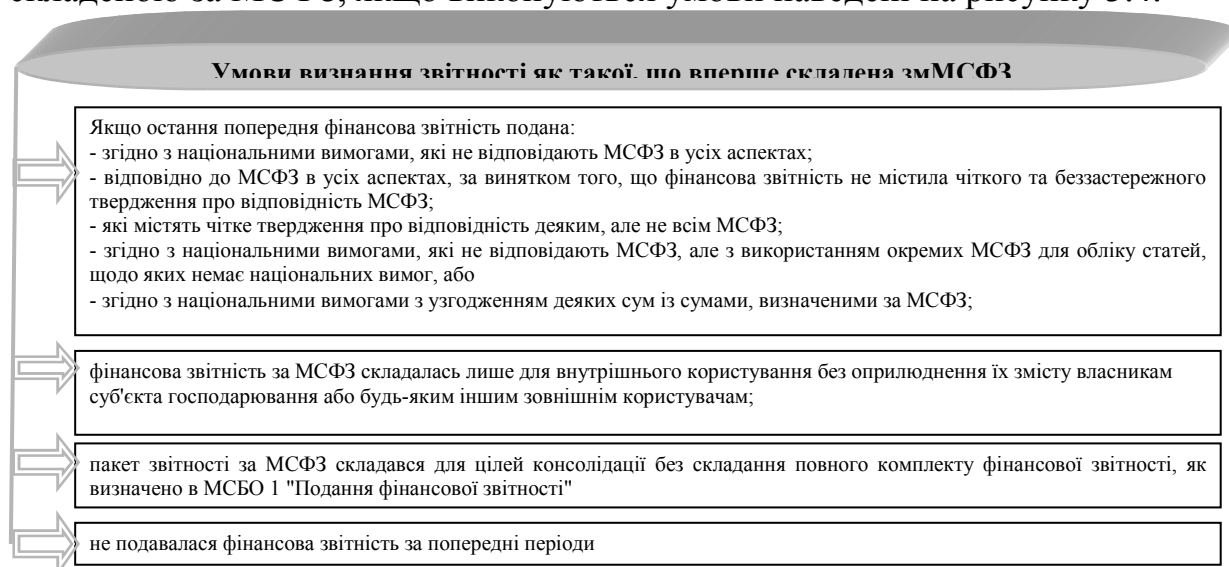


Рисунок 3.4 - Умови визнання звітності як такої, що вперше складена за МСФЗ

Підприємство має скласти та подати звіт про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду на дату переходу на міжнародні стандарти. Це відправна точка для підготовки фінансової звітності у відповідності до МСФЗ.

Наголосимо на винятки із застосування МСБО та МСФЗ при першому складанні звітності за міжнародними стандартами. Так, МСФЗ 1 містить перелік стандартів, яких можна не дотримуватись при складанні першої звітності та установлює дві категорії винятків:

а) по-перше, випадки, які забороняють ретроспективне застосування деяких МСФЗ;

б) по-друге, випадки, які надають звільнення від деяких вимог МСФЗ.

Підприємства, які вперше застосовують МСФЗ, не застосовують вимоги МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» у відношенні змін облікової політики при їх переході на МСФЗ. Замість цього

вони мають пояснити виконані при переході на МСФЗ коригування та надати звірки капіталу і сукупного доходу до і після переходу.

Виявлені розбіжності в облікових політиках зумовлюють необхідність проведення коригування показників за період до дати переходу на МСФЗ. Ці коригування здійснюються безпосередньо в нерозподіленому прибутку на дату переходу на МСФЗ.

Для відповідності МСБО 1 «Подання фінансової звітності» перша фінансова звітність суб'єкта господарювання за МСФЗ має містити мінімум (пункт 22 МСФЗ 1):

- три звіти про фінансовий стан;
- два звіти про сукупні доходи;
- два окремі звіти про прибутки та збитки (якщо їх подають);
- два звіти про рух грошових коштів;
- два звіти про зміни у власному капіталі;
- відповідні примітки, що включають порівняльну інформацію.

В першій фінансовій звітності за міжнародними стандартами пояснюється, як перехід з П(С)БО на МСФЗ вплинув на фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки.

Перша фінансова звітність, складена за МСФЗ, має включати:

1) узгодження власного капіталу у звітності за попередніми П(С)БО з його власним капіталом за МСФЗ для обох дат, а саме:

- дати переходу на МСФЗ, та
- дати кінця найпізнішого періоду, відображеного в найостанніших річній фінансовій звітності суб'єкта господарювання за П(С)БО;

2) узгодження загального сукупного прибутку за МСФЗ за найпізніший період;

в) пояснення суттєвих коригувань статей балансу, звіту про прибуток і звіту про рух грошових коштів, здійснених в процесі першого застосування МСБО;

3) помилки у фінансових звітах, складених згідно з попередніми стандартами, які були виявлені в процесі переходу до МСБО слід розкривати окремо;

4) якщо суб'єкт господарювання вперше визнав або сторнував будь-які збитки від зменшення корисності при складанні свого звіту про фінансовий стан за МСФЗ на початок періоду, розкриття інформації, що вимагалось б МСБО 36 «Зменшення корисності активів», у разі визнання суб'єктом господарювання цих збитків від зменшення корисності або їхнього сторнування у періоді, що починається з дати переходу на МСФЗ;

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

Питання для самоперевірки:

1. Як процедури переходу складання фінансової звітності з національних стандартів на міжнародні Ви знаєте?

2. Що таке «трансформація фінансової звітності»?

3. Що таке «конверсія фінансової звітності»?
4. Які методи трансформації фінансової звітності Ви знаєте?
5. Яка інформація необхідна для трансформації фінансової звітності за МСФЗ?
6. Які умови визнання звітності як такої, що вперше складена за МСФЗ?
7. Яку інформацію містить пункт 10 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності»?
8. Які є винятки із застосування МСБО та МСФЗ при першому складанні звітності за міжнародними стандартами?
9. Які добровільні та обов'язкові виключення при підготовці бухгалтерського балансу при першому застосуванні МСФЗ Ви знаєте?
10. Що має включати перша фінансова звітність, складена за МСФЗ?

ЗМІСТОВИЙ МОДУЛЬ 2

ПРИКЛАДНІ АСПЕКТИ ЗАСТОСУВАННЯ МСФЗ ДЛЯ ВЕДЕННЯ ОБЛІКУ ОКРЕМИХ ВИДІВ ГОСПОДАРСЬКИХ ОПЕРАЦІЙ І СКЛАДАННЯ ФОРМ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

ЛЕКЦІЯ 4,5,6

Тема 4. Облік активів і зобов'язань та розкриття інформації у фінансовій звітності

Зміст

- 4.1. Особливості формування балансової вартості запасів та відображення і інформації про них у звіті про фінансовий стан
- 4.2. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи: визнання, оцінка та подання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів
- 4.3. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах
- 4.4. Умови зменшення корисності активів та її вплив на оцінку елементів фінансової звітності
- 4.5. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам
- 4.6. Класифікація, оцінка та подання державних грантів
- 4.7. Особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи

Список рекомендованої літератури: [1-8,54].

Міні-лексикон: активи, державні гранти, зобов'язання, запаси, необоротні активи.

4.1. Особливості формування балансової вартості запасів та відображення інформації про них у звіті про фінансовий стан

Основні підходи до обліку запасів визначено у МСБО 2 «Запаси».

Запаси (за МСБО 2) – це активи, які утримуються для продажу в ході бізнесу, перебувають у процесі виробництва для такого продажу та існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

Головним питанням обліку запасів є визначення суми собівартості, яка повинна визнаватися як актив та переноситися на майбутні періоди до моменту визнання відповідних доходів. Цей Стандарт надає рекомендації щодо визначення собівартості та подальшого визнання витрат, включаючи будь-яке часткове списання до чистої вартості реалізації. Він також надає рекомендації щодо формул собівартості, що застосовуються для визначення собівартості запасів.

Вказаний нормативний документ застосовується до всіх запасів, за винятком:

- а) незавершеного виробництва за будівельними контрактами, включаючи прямо пов'язані з ними контракти з надання послуг;
- б) фінансових інструментів ;
- в) біологічних активів, пов'язаних із сільськогосподарською діяльністю та сільськогосподарською продукцією на місці збирання врожаю.

Запаси включають товари, що були придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлю та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. Запаси включають також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання в процесі виробництва.

Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: собівартість та чиста вартість реалізації.

Чиста вартість реалізації - це попередньо оцінена ціна продажу у звичайному ході бізнесу мінус попередньо оцінені витрати на завершення та попередньо оцінені витрати, необхідні для здійснення продажу.

Собівартість запасів повинна включати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

Витрати на придбання запасів складаються з ціни придбання, ввізного мита та інших податків (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єктові господарювання податковими органами), а також з витрат на транспортування, навантаження і розвантаження та інших витрат, безпосередньо пов'язаних з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг. Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті вираховуються при визначенні витрат на придбання.

Витрати на переробку запасів охоплюють витрати, прямо пов'язані з одиницями виробництва, наприклад оплата праці виробничого персоналу. Вони також включають систематичний розподіл постійних та змінних

виробничих накладних витрат, що виникають при переробці матеріалів у готову продукцію. Постійні виробничі накладні витрати - це ті непрямі витрати на виробництво, які залишаються порівняно незмінними незалежно від обсягу виробництва, такі як амортизація, утримання будівель і обладнання заводу, а також витрати на управління та адміністративні витрати заводу. Змінні виробничі накладні витрати - це такі непрямі витрати на виробництво, які змінюються прямо (або майже прямо) пропорційно обсягу виробництва, такі як витрати на допоміжні матеріали та непрямі витрати на оплату праці.

Торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті при визначенні витрат на придбання запасів вираховуються.

Інші витрати включаються в собівартість запасів лише тією мірою, якою вони були понесені при доставці запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення в теперішній стан. Наприклад, може бути доцільним включати в собівартість запасів невиробничі накладні витрати або витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів.

Ціна, яка була б отримана за продаж актива, або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки – це справедлива вартість.

МСБО 2 передбачені такі методи визначення собівартості: метод стандартних витрат або метод роздрібних цін.

Стандартні витрати враховують нормативні рівні використання основних та допоміжних матеріалів, праці, а також економічної і виробничої потужності. Їх регулярно аналізують і, за потреби, переглядають з огляду на поточні умови.

Метод роздрібних цін часто застосовується у роздрібній торгівлі для оцінки великої кількості одиниць запасів, які швидко змінюються і дають однаковий прибуток та для яких технічно неможливо застосувати інші методи калькулювання. Собівартість запасів визначається шляхом зменшення вартості продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку. Застосований відсоток ураховує запаси, які були оцінені нижче початкової ціни продажу. Для кожного відділу роздрібною торгівлі часто використовують середній відсоток.

Собівартість одиниць запасів, які, як правило, не є взаємозамінними, та товарів чи послуг, призначених для конкретних проектів, слід визначати шляхом використання конкретної ідентифікації їх індивідуальної собівартості. Конкретна ідентифікація собівартості означає, що конкретні витрати ототожнюються з ідентифікованими одиницями запасів. Такий підхід є доцільним для запасів, призначених для конкретних проектів, незалежно від того, чи вони були придбані, чи вироблені. Проте конкретна ідентифікація собівартості недоречна у випадку, коли існує велика кількість одиниць запасів, які, як правило, є взаємозамінними. За таких обставин можна застосувати метод вибору тих одиниць, що залишилися в запасах, щоб визначити очікуваний вплив на прибуток або збиток.

Собівартість інших запасів слід визначати за формулою "перше

надходження - перший видаток" (ФІФО) або середньозваженої собівартості. Суб'єктові господарювання слід застосовувати одну і ту саму формулу собівартості для всіх запасів суб'єкта господарювання однакового характеру та використання. Для запасів різного характеру або використання можуть бути виправданими різні формули собівартості.

На зміну собівартості запасів при використанні методу середньозваженої собівартості впливає придбання запасів.

Собівартість запасів не може бути відшкодована, якщо ці запаси пошкоджені, якщо вони повністю або частково застаріли або ціна їх продажу знизилася. Собівартість запасів не може також бути відшкодована, якщо зросли попередньо оцінені витрати на завершення виробництва або попередньо оцінені витрати на збут.

Запаси, як правило, списуються до чистої вартості реалізації на індивідуальній основі. Проте за деяких обставин може бути доцільно об'єднати подібні або взаємопов'язані одиниці. Це відбувається, наприклад, з одиницями запасів, що відносяться до однієї номенклатурної групи продукції, мають подібне призначення або кінцеву мету використання, виробляються та продаються в одному географічному регіоні, але практично не можуть бути оцінені окремо від інших одиниць даної номенклатурної групи продукції. Недоцільно частково списувати запаси, базуючись на їх класифікації, наприклад, готову продукцію, або всі запаси у певному сегменті бізнесу. Постачальники послуг, як правило, накопичують витрати за кожним видом послуг, на які визначається окрема ціна продажу. Таким чином, кожний вид послуг розглядається як окрема одиниця.

У кожному наступному періоді проводиться нова оцінка чистої вартості реалізації. Якщо тих обставин, які раніше спричинили часткове списання запасів нижче собівартості, більше немає, або якщо є чітке свідчення збільшення чистої вартості реалізації внаслідок зміни економічних обставин, сума часткового списання сторнується (тобто сторнування обмежується сумою первинного часткового списання) так, що новою балансовою вартістю є нижча з оцінок - собівартість або переглянута чиста вартість реалізації. Це відбувається, наприклад, коли одиниця запасів, відображена за чистою вартістю реалізації через падіння ціни її продажу, продовжує перебувати в розпорядженні в наступному періоді, а ціна її продажу зростає.

У фінансовій звітності стосовно запасів слід розкривати таку інформацію:

- а) облікові політики, прийняті для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості;
- б) загальну балансову вартість запасів та балансову вартість згідно з класифікаціями, прийнятними для суб'єкта господарювання;
- в) балансову вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації мінус витрати на продаж;
- г) суму запасів, визнаних як витрати протягом періоду;
- г) суму будь-якого часткового списання запасів, визнану як витрати

протягом періоду;

д) суму будь-якого сторнування будь-якого часткового списання, визнану як зменшення суми запасів, яка визнана як витрати періоду;

е) обставини або події, що спричинили сторнування часткового списання запасів;

є) балансову вартість запасів, переданих під заставу для гарантії зобов'язань.

Інформація про балансову вартість різних видів утримуваних запасів та про ступінь змін у цих активах є важливою для користувачів фінансової звітності. Загальна класифікація запасів така: товари, виробничі запаси, виробничі допоміжні матеріали, матеріали, незавершене виробництво та готова продукція. Запаси виконавця послуг можуть бути описані як незавершене виробництво.

4.2. Порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи: визнання, оцінка та подання основних засобів, інвестиційної нерухомості, нематеріальних активів

Основні вимоги до обліку та розкриття інформації у звітності про необоротні активи містяться у МСБО 16 «Основні засоби», МСБО 38 «Нематеріальні активи». МСБО 11 «Будівельні контракти» не регламентує облік основних засобів.

Основні засоби - це матеріальні об'єкти, що їх:

утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей;

використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

Термін корисної служби активу відноситься до періоду, протягом якого актив ефективний для використання компанією.

Важливим аспектом обліку основних засобів, відповідно до МСБО 16 є визначення вартості об'єкта обліку. Вартість, визначена суб'єктом господарювання – це теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

Під час первісного визнання основні засоби оцінюються за собівартістю.

Собівартість об'єкта основних засобів слід визнавати активом, якщо: а) є ймовірність, що майбутні економічні вигоди, пов'язані з об'єктом, надійдуть до суб'єкта господарювання; б) собівартість об'єкта можна достовірно оцінити.

Об'єкт основних засобів, який відповідає критеріям визнання активу, слід оцінювати за його собівартістю.

Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

а) ціни його придбання, включаючи імпортні мита та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних знижок та цінових знижок.

б) будь-яких витрат, які безпосередньо пов'язані з доставкою активу до

місця розташування та приведення його в стан, необхідний для експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом.

в) первісної попередньої оцінки витрат на демонтаж, переміщення об'єкта та відновлення території, на якій він розташований, зобов'язання за якими суб'єкт господарювання бере або коли купує цей об'єкт, або коли використовує його протягом певного періоду з метою, яка відрізняється від виробництва запасів протягом цього періоду.

Собівартість об'єкта основних засобів - це грошовий еквівалент ціни на дату визнання. Якщо платіж відкладають на строк довший, ніж звичайний строк кредиту, різниця між грошовим еквівалентом ціни і загальними виплатами визнається як відсотки за період кредиту, якщо такі відсотки не капіталізують згідно з МСБО 23.

Один або кілька об'єктів основних засобів можна придбати в обмін на немонетарний актив чи активи або поєднання монетарних та немонетарних активів. Наступний розгляд стосується обміну одного немонетарного активу на інший, але він також застосовується до всіх обмінів, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого об'єкта основних засобів оцінюється за справедливою вартістю, якщо операція обміну має комерційну сутність та справедливу вартість отриманого активу або відданого активу можна достовірно оцінити.

Придбаний об'єкт оцінюють у такий спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний об'єкт не оцінюється за справедливою вартістю, його собівартість оцінюють за балансовою вартістю відданого активу.

Суб'єкт господарювання має обирати за своєю обліковою політикою або модель собівартості, або модель переоцінки, і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Після визнання активом, об'єкт основних засобів слід обліковувати за його собівартістю мінус будь-яка накопичена амортизація та будь-які накопичені збитки від зменшення корисності.

Після визнання активом, об'єкт основних засобів (справедливу вартість яку можна достовірно оцінити) слід обліковувати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки мінус будь-яка подальша накопичена амортизація та подальші накопичені збитки від зменшення корисності. Переоцінки слід проводити з достатньою регулярністю, так щоб балансова вартість суттєво не відрізнялася від тієї, що була б визначена із застосуванням справедливої вартості на кінець звітного періоду.

Якщо переоцінюють об'єкт основних засобів, тоді весь клас основних засобів, до якого належить цей актив, слід переоцінювати.

Клас основних засобів - це група активів, однакових за характером і способом використання в діяльності суб'єкта господарювання. Прикладами окремих класів активів є: земля; земля та будівлі; машини та обладнання; автомобілі; меблі та приладдя; офісне обладнання.

Об'єкти, які входять до одного класу основних засобів, переоцінюються

одночасно, щоб запобігти вибірковій переоцінці активів і включенню у фінансову звітність сум, у яких змішані витрати та вартості на різні дати. Проте клас активів можна переоцінювати на безперервній основі - за умови, що переоцінка класу активів завершується за короткий проміжок часу і переоцінка відбувається вчасно.

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

Суб'єкт господарювання розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини і кожен частину амортизує окремо. Наприклад, може бути доцільним окремо амортизувати корпуси та двигуни літака, незалежно від того, чи є вони власністю чи орендуються за угодою про фінансову оренду. Аналогічно, якщо суб'єкт господарювання купує основні засоби для операційної оренди, у якій він виступає орендодавцем, може бути доцільним амортизувати окремо суми, відображені у собівартості такого об'єкта, що відносяться до сприятливих або несприятливих умов оренди порівняно з ринковими умовами.

Строк корисної експлуатації - це період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб'єктом господарювання або кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб'єкт господарювання очікує отримати від активу.

Амортизація активу починається з моменту, коли актив придатний до використання.

Строк корисної експлуатації та метод амортизації суттєвої частини об'єкта основних засобів можуть бути такими самими, як строк корисної експлуатації та метод амортизації іншої суттєвої частини цього ж об'єкта. Такі частини можна об'єднувати в групу під час визначення амортизаційних відрахувань.

Суму активу, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційна вартість - це попередньо оцінена сума, яку суб'єкт господарювання отримав би на поточний час від вибуття активу після вирахування всіх попередньо оцінених витрат на вибуття, якщо актив є застарілим та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

Ліквідаційну вартість та строк корисної експлуатації активу слід переглядати принаймні на кінець кожного фінансового року та, якщо очікування відрізняються від попередніх оцінок, зміну (зміни) слід відображати як зміну в обліковій оцінці відповідно до МСБО 8 "Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки".

Амортизацію визнають, навіть якщо справедлива вартість активу перевищує його балансову вартість, оскільки ліквідаційна вартість активу не перевищує його балансову вартість. Ремонт та технічне обслуговування активу не звільняє від необхідності нараховувати амортизацію.

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

господарювання.

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

Різні методи амортизації можна застосовувати для розподілу суми активу, що амортизується, на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації. Ці методи включають прямолінійний метод, метод зменшення залишку та метод суми одиниць продукції. Результатом застосування прямолінійного методу амортизації є постійні відрахування протягом строку корисної експлуатації, якщо ліквідаційна вартість активу не змінюється. Результатом застосування методу зменшення залишку є зменшення суми відрахувань протягом строку корисної експлуатації. Результатом застосування методу суми одиниць продукції є відрахування, базовані на очікуваному використанні або продуктивності активу. Суб'єкт господарювання обирає метод, який найкраще відображає очікувану форму споживання майбутніх економічних вигід, утілених в активі. Такий метод застосовують постійно від періоду до періоду, якщо не трапляється змін в очікуваній формі споживання цих майбутніх економічних вигід.

Слід припиняти визнання балансової вартості об'єкта основних засобів: після вибуття, або коли не очікують майбутніх економічних вигід від його використання або вибуття.

Прибуток чи збиток, що виникає від припинення визнання об'єкта основних засобів, слід включати до прибутку чи збитку, коли припиняється визнання об'єкта. Прибутки не слід класифікувати як дохід.

Важливо, що МСБО 16 «Основні засоби» не містить норм про облік об'єктів ОЗ, отриманих безкоштовно.

У фінансовій звітності слід розкривати для кожного класу основних засобів:

а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;

б) застосований метод амортизації;

в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;

г) балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;

г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду, що відображає:

надходження;

активи, класифіковані як утримувані для продажу або включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;

придбання в результаті об'єднань бізнесу;

збільшення або зменшення протягом певного періоду, які виникають у результаті переоцінок, за параграфами 31, 39 та 40, а також у результаті збитків від зменшення корисності, визнаних або сторнованих в іншому сукупному доході відповідно до МСБО 36;

збитки від зменшення корисності, визнані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;

збитки від зменшення корисності, сторновані в прибутку чи збитку відповідно до МСБО 36;

амортизацію;

чисті курсові різниці, що виникають при переведенні фінансової звітності з функціональної валюти в іншу валюту подання, включаючи переведення закордонної господарської одиниці у валюту подання суб'єкта господарювання, що звітує;

інші зміни.

Фінансова звітність має також розкривати таку інформацію:

а) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань;

б) суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва;

в) суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів;

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

Користувачі фінансової звітності також можуть вважати доречною для їхніх потреб таку інформацію:

а) балансову вартість основних засобів, що їх тимчасово не використовують;

б) валову балансову вартість будь-яких повністю амортизованих основних засобів, які ще використовують;

в) балансову вартість основних засобів, які вибули з активного використання та не класифіковані як утримувані для продажу відповідно до МСФЗ 5;

г) якщо застосовується модель собівартості, то справедливу вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.

Отже, суб'єкти господарювання заохочуються до розкриття інформації про ці суми.

Згідно МсФЗ 38 нематеріальний актив - немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований та утримується підприємством з метою використання протягом періоду більше одного року (або одного операційного циклу, якщо він перевищує один рік) для виробництва, торгівлі, в адміністративних цілях чи надання в оренду іншим особам.

Суб'єкти господарювання часто витрачають ресурси чи несуть

зобов'язання при придбанні, розробці, обслуговуванні чи збільшенні корисності нематеріальних ресурсів, таких як технічні чи наукові знання, розробка та запровадження нових технологій і систем, ліцензії, інтелектуальна власність, ринкові дослідження та торгові марки (включаючи марки товару та назви видань). Розповсюдженими прикладами об'єктів, що їх охоплюють ці широкі поняття, є комп'ютерне програмне забезпечення, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, ліцензії на риболовлю, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, лояльність клієнтів, частка ринку та маркетингові права.

Не всі об'єкти, описані у попередньому параграфі, відповідають визначенню нематеріального активу (їдеться про можливість ідентифікації, контроль над ресурсом та існування майбутніх економічних вигід). Якщо об'єкт, на який поширюється сфера застосування цього Стандарту, не відповідає визначенню нематеріального активу, то видатки на його придбання або внутрішнє генерування визнаються як витрати у період їхнього понесення. Проте, якщо об'єкт придбано при об'єднанні бізнесу, він складає частину гудвілу, визнаного на дату придбання.

За визначенням нематеріального активу, його необхідно ідентифікувати так, щоб відокремлювати від гудвілу. Гудвіл, визнаний при об'єднанні бізнесу, є активом, який відображає майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних при об'єднанні бізнесу, що їх не можна ідентифікувати індивідуально або визнати окремо. Майбутні економічні вигоди можуть бути результатом синергії придбаних активів, що їх можна ідентифікувати, або активів, які індивідуально не відповідають критеріям визнання у фінансовій звітності.

Актив є ідентифікованим, якщо він:

а) може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від суб'єкта господарювання і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має суб'єкт господарювання намір зробити це,

або

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

Суб'єкт господарювання контролює актив, якщо він має повноваження отримувати майбутні економічні вигоди, що надходять від основного ресурсу, та обмежувати доступ інших до цих вигід. Здатність суб'єкта господарювання контролювати майбутні економічні вигоди від нематеріального активу, як правило, виходить з юридичних прав, які можна забезпечити в судовому порядку. В разі відсутності юридичних прав контроль довести складніше. Проте юридичне забезпечення права не є необхідною умовою для контролю, оскільки суб'єкт господарювання може бути в змозі контролювати майбутні економічні вигоди в інший спосіб.

Для визнання статті як нематеріального активу суб'єктові господарювання треба довести, що стаття відповідає:

- а) визначенню нематеріального активу; та
- б) критеріям визнання.

Ця вимога застосовується до витрат, які були первісно понесені для придбання або внутрішнього генерування нематеріального активу, і тих витрат, які були здійснені в подальшому для розширення, заміни частини або для обслуговування цього нематеріального активу.

Характер нематеріального активу є таким, що часто розширення або заміни частини такого активу не відбувається. Відповідно, більша частина подальших видатків буде спрямована скоріше на збереження очікуваних майбутніх економічних вигід, утілених в існуючому нематеріальному активі, аніж на забезпечення відповідності визначенню нематеріального активу і критеріям його визнання у цьому Стандарті. Крім того, часто буває важко прямо віднести подальші видатки до певного нематеріального активу, а не на весь бізнес у цілому.

Отже, лише в рідкісних випадках подальші видатки (тобто видатки, понесені після первісного визнання придбаного нематеріального активу або ж після створення внутрішньо генерованого нематеріального активу) будуть визнаватися у балансовій вартості активу. Подальші видатки на торгові марки, заголовки, назви видань, переліки клієнтів та інші подібні за своєю сутністю об'єкти (незалежно від того, чи є вони придбані чи внутрішньо генеровані) завжди визнаються у прибутку чи збитку в періоді, коли вони понесені. Це пояснюється тим, що такі видатки не можна відокремити від видатків на розвиток бізнесу в цілому.

Нематеріальний актив слід визнавати, якщо і тільки якщо:

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

Суб'єктові господарювання слід оцінювати ймовірність очікуваних майбутніх економічних вигід, використовуючи припущення, які можна обґрунтувати і підтвердити. Ці припущення відображають найкращу оцінку управлінським персоналом сукупності економічних умов, які існуватимуть протягом строку корисної експлуатації активу.

Щоб оцінити ступінь визначеності, властивий надходженню майбутніх економічних вигід, що відносяться до використання активу, суб'єкт господарювання застосовує судження, зроблене на основі свідчень, наявних на час первісного визнання, надаючи перевагу зовнішнім свідченням.

Нематеріальний актив слід первісно оцінювати за собівартістю.

Як правило, ціна яку сплачує суб'єкт господарювання для придбання нематеріального активу окремо, відобразатиме очікування щодо ймовірності надходження до цього суб'єкта господарювання тих очікуваних майбутніх економічних вигід, що втілені в цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження.

Таким чином, нематеріальні активи, що були придбані окремо, завжди відповідатимуть критерію визнання імовірності.

Крім того, собівартість придбаного окремо нематеріального активу, як правило, можна достовірно оцінити. Особливо це стосується випадків, коли компенсація за придбання надається у формі грошових коштів або інших монетарних активів.

Витрати на придбання окремо придбаного нематеріального активу містять:

а) ціну його придбання, включаючи ввізне мито та невідшкодовувані податки на придбання після вирахування торговельних та інших знижок;

б) будь-які витрати, які можна прямо віднести до підготовки цього активу для використання за призначенням.

Відповідно до МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу", якщо нематеріальний актив купують при об'єднанні бізнесу, собівартістю нематеріального активу є його справедлива вартість на дату придбання. Справедлива вартість нематеріального активу відобразатиме очікування учасників ринку на дату придбання щодо ймовірності надходження до суб'єкта господарювання майбутніх економічних вигід, утілених у цьому активі. Іншими словами, суб'єкт господарювання очікує, що відбудеться надходження економічних вигід, навіть якщо існує невизначеність щодо часу чи суми такого надходження. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію визнання ймовірності. Якщо актив, придбаний при об'єднанні бізнесу, є відокремлюваним або він виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, то існує достатня інформація для достовірної оцінки справедливої вартості активу. Отже, нематеріальні активи, придбані при об'єднанні бізнесу, завжди відповідають критерію достовірної оцінки.

Один або кілька нематеріальних активів можуть бути придбаними в обмін на немонетарний актив (чи активи), або ж на поєднання монетарних і немонетарних активів. Наведене далі обговорення розглядає тільки обмін одного немонетарного активу на інший, але воно також стосується всіх видів обміну, наведених у попередньому реченні. Собівартість такого нематеріального активу оцінюють за справедливою вартістю за винятком випадків, коли а) ця операція з обміну позбавлена комерційної сутності або б) неможливо достовірно оцінити справедливу вартість ані отриманого, ані відданого активу. Придбаний актив оцінюють у цей спосіб, навіть якщо суб'єкт господарювання не може негайно припинити визнання відданого активу. Якщо придбаний актив оцінюють не за справедливою вартістю, його собівартість визначається за балансовою вартістю відданого активу.

Для своєї облікової політики суб'єкт господарювання обирає або модель собівартості, або модель переоцінки. Якщо облік нематеріального активу здійснюється за моделлю переоцінки, всі інші активи цього класу слід обліковувати за такою самою моделлю, за винятком випадків, коли для цих активів немає активного ринку.

Модель собівартості. Після первісного визнання нематеріальний актив

слід відображати за його собівартістю за вирахуванням будь-якої накопиченої амортизації та будь-яких накопичених збитків від зменшення корисності.

Модель переоцінки. Після первісного визнання нематеріальний актив слід відображати за переоціненою сумою, яка є його справедливою вартістю на дату переоцінки, за вирахуванням будь-якої подальшої накопиченої амортизації та будь-яких подальших накопичених збитків від зменшення корисності. Переоцінювати слід з достатньою регулярністю, щоби на кінець звітного періоду балансова вартість активу суттєво не відрізнялася від його справедливої вартості. Модель переоцінки не дозволяє: а) переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи, або б) первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

Суб'єкт господарювання оцінює, чи є визначеним або невизначеним строк корисної експлуатації нематеріального активу, та якщо він є визначеним, оцінює його тривалість або кількість одиниць продукції (чи подібних одиниць), які складають цей строк корисної експлуатації. Суб'єкт господарювання має розглядати нематеріальний актив як такий, що має невизначений строк корисної експлуатації, якщо (виходячи з аналізу всіх відповідних чинників) немає передбачуваного обмеження періоду, протягом якого такий актив буде (за очікуванням) генерувати надходження чистих грошових потоків до суб'єкта господарювання.

Облік нематеріального активу базується на строкові його корисної експлуатації. Нематеріальний актив з визначеним строком корисної експлуатації амортизується, тоді як нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації - не амортизується. Ілюстративні приклади, що супроводжують цей Стандарт, демонструють визначення строку корисної експлуатації для різних нематеріальних активів і подальший облік цих активів згідно з визначенням строків їх корисної експлуатації.

Визначаючи строк корисної експлуатації нематеріального активу, слід брати до уваги багато чинників, зокрема:

а) очікуване використання активу суб'єктом господарювання та спроможність іншої групи управлінського персоналу ефективно управляти активом;

б) життєві цикли типових продуктів для активу та відкриту інформацію щодо оцінок строків корисної експлуатації подібних активів, що їх використовують у подібний спосіб;

в) технічний, технологічний, комерційний та інші види зносу;

г) стабільність галузі, в якій функціонує актив, та зміни ринкового попиту на обсяг продуктів чи послуг від цього активу;

г) очікувані дії конкурентів або потенційних конкурентів;

д) рівень витрат на обслуговування, необхідного для отримання очікуваних майбутніх економічних вигід від активу, та здатність і намір суб'єкта господарювання досягти такого рівня;

е) період контролю над активом та юридичні або подібні до них

обмеження використання активу, такі як дати закінчення строку пов'язаних з ним угод про оренду; та

є) залежність строку корисної експлуатації активу від строку корисної експлуатації інших активів суб'єкта господарювання.

Суму нематеріального активу з визначеним строком корисної експлуатації, що амортизується, слід розподіляти на систематичній основі протягом строку його корисної експлуатації. Амортизацію слід починати, коли цей актив стає придатним до використання, тобто коли він доставлений до місця розташування та приведений у стан, у якому він придатний до експлуатації у спосіб, визначений управлінським персоналом. Амортизацію слід припиняти на одну з двох дат, яка відбувається раніше: на дату, з якої актив класифікується як утримуваний для продажу (або включається до ліквідаційної групи) відповідно до МСФЗ 5, або на дату, з якої припиняється визнання цього активу. Метод амортизації, використаний для активу, має відображати очікувану форму споживання економічних вигід від цього активу суб'єктом господарювання. Якщо ж цю форму визначити неможливо, слід застосовувати прямолінійний метод. Амортизаційні нарахування за кожний період слід визнавати у прибутку чи збитку, якщо цей або інший стандарт не дозволяє (або не вимагає) включати їх до балансової вартості іншого активу.

Нематеріальні активи з невизначеним строком корисної експлуатації не підлягають амортизації.

Визнання нематеріального активу слід припиняти: а) в разі його вибуття, або б) якщо від його використання або вибуття не очікується майбутні економічні вигоди.

Прибуток або збиток, що виникає від припинення визнання нематеріального активу, слід визначати як різницю між чистими надходженнями від вибуття (якщо вони є) та балансовою вартістю активу. Їх визнають у прибутку або збитку, коли припиняється визнання активу (якщо МСБО 17 не вимагає іншого підходу в разі продажу зі зворотною орендою). Прибутки не класифікуються як дохід.

Суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію для кожного класу нематеріальних активів (розмежовуючи внутрішньо генеровані нематеріальні активи та інші нематеріальні активи):

а) чи є строк корисної експлуатації невизначеним або визначеним; якщо він є визначеним - строки корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;

б) методи амортизації, застосовані для нематеріальних активів з визначеними строками корисної експлуатації;

в) валову балансову вартість та будь-яку накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та на кінець періоду;

г) статтю (статті) звіту про сукупні доходи, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;

г) узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, де

вказується:

надходження, із зазначенням окремо надходжень від внутрішньої розробки, придбаних окремо та придбаних унаслідок об'єднання бізнесу;

активи, класифіковані як утримувані для продажу чи включені до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу відповідно до МСФЗ 5, та інші вибуття;

збільшення або зменшення протягом періоду, які є результатом переоцінки згідно з параграфами 75, 85 і 86, та збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих в іншому сукупному доході згідно з МСБО 36 (якщо вони є);

збитки від зменшення корисності, визнані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

збитки від зменшення корисності, сторновані у прибутку або збитку протягом періоду (якщо вони є) згідно з МСБО 36;

амортизація, визнана протягом періоду;

чисті курсові різниці, які виникають від переведення фінансової звітності у валюту подання та від переведення закордонних господарських одиниць у валюту подання суб'єкта господарювання; та

інші зміни балансової вартості протягом періоду.

Суб'єкт господарювання також повинен розкривати:

а) для нематеріального активу, строк корисної експлуатації якого оцінюється як невизначений, балансову вартість цього активу та причини, які підтверджують оцінку строку корисної експлуатації нематеріального активу як невизначеного. Наводячи ці причини, суб'єкт господарювання має описувати чинники, які відіграли суттєву роль у визначення строку корисної експлуатації активу як невизначеного;

б) опис, балансову вартість та період амортизації, що залишився, будь-якого індивідуального нематеріального активу, суттєвого для фінансової звітності суб'єкта господарювання;

в) для нематеріальних активів, отриманих за державним грантом та первісно визнаних за справедливою вартістю: справедливу вартість, первісно визнану для цих активів; їхню балансову вартість;

г) існування та балансову вартість нематеріальних активів з обмеженим правом володіння та балансову вартість нематеріальних активів, заставлених як забезпечення зобов'язань;

г) суму договірних зобов'язань з придбання нематеріальних активів.

4.3. Формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу, та вимоги до їх подання у фінансових звітах

Мета МСФЗ полягає у визначенні бухгалтерського обліку активів, утримуваних для продажу, та поданні і розкритті інформації щодо припиненої діяльності. Зокрема, МСФЗ вимагає, щоб:

а) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, оцінювалися за меншою з величин - балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж - та щоб

амортизація цих активів була припинена; та

б) активи, які відповідають критеріям, що дозволяють класифікувати їх як утримувані для продажу, подавалися окремо у звіті про фінансовий стан, а результати припиненої діяльності - у звіті про сукупні доходи.

Вимоги МСФЗ 5 щодо класифікації та подання застосовуються до всіх визнаних непоточних активів (непоточними активами є активи, що включають суми, які очікується відшкодувати протягом понад дванадцять місяців після звітного періоду) та усіх ліквідаційних груп суб'єкта господарювання.

Активи, класифіковані як непоточні згідно з МСБО 1 "Подання фінансової звітності", не можна перекласифікувати як поточні активи, доки вони не будуть відповідати критеріям, що дозволять класифікувати їх як утримувані для продажу згідно з цим МСФЗ. Активи, які суб'єкт господарювання, як правило, відносить до непоточних активів, що купуються виключно для перепродажу, не слід класифікувати як поточні, доки вони не будуть відповідати критеріям, що дозволять класифікувати їх як утримувані для продажу згідно з цим МСФЗ.

Суб'єкт господарювання повинен класифікувати непоточний актив (або ліквідаційну групу) як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не поточного використання.

Для цього актив (або ліквідаційна група) має бути придатним для негайного продажу в тому стані, у якому він перебуває на момент продажу, на умовах, яких зазвичай дотримуються при продажі таких активів (або ліквідаційних груп), і цей продаж повинен бути високо ймовірним.

Щоб підвищити ймовірність продажу, управлінський персонал відповідного рівня повинен скласти план продажу активу (або ліквідаційної групи) та ініціювати програму щодо визначення покупця і виконання плану. Крім того, актив (або ліквідаційну групу) мають активно просувати для продажу на ринку за ціною, поміркованою з огляду на його поточну справедливую вартість. Очікується, що продаж буде визнано завершеним протягом одного року, починаючи з дати класифікації, а дії, вчинені для виконання плану, повинні свідчити про неможливість відміни цього плану або внесення до нього будь-яких важливих змін. Ймовірність затвердження акціонерами (якщо вимагається в даній юрисдикції) слід розглядати як частину оцінки того, чи є продаж високо ймовірним.

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж.

Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив (або ліквідаційну групу), класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл. Витрати на розподіл є додатковими витратами, які прямо відносяться до розподілу, виключаючи фінансові витрати і витрати на

податок на прибуток.

Якщо нещодавно придбаний актив (або ліквідаційна група) відповідає критеріям класифікації активів, утримуваних для продажу, то застосування параграфу 15 приведе до появи активу (або ліквідаційної групи), який після первісного визнання оцінюватиметься за нижчою оцінкою: балансовою вартістю (яка може бути класифікована, як, наприклад, собівартість) або справедливою вартістю мінус витрати на продаж. Отже, якщо придбання активу (або ліквідаційної групи) є частиною процесу об'єднання бізнесу, то вони можуть оцінюватися за справедливою вартістю мінус витрати на продаж.

Якщо очікується, що продаж здійснюватиметься довше ніж рік, суб'єкт господарювання повинен оцінювати витрати на продаж за їх теперішньою вартістю. Будь-яке збільшення поточних витрат на продаж, яке виникає з плином часу, повинно відображатися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.

Безпосередньо перед первісною класифікацією активу (або ліквідаційної групи) як утримуваного для продажу балансова вартість активу (або всіх активів та зобов'язань, що входять до групи) повинна оцінюватися згідно з чинними МСФЗ.

Згідно з чинним МСФЗ, після подальшої переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість будь-яких активів та зобов'язань (які виходять за межі сфери застосування вимог МСФЗ до оцінки, але входять до ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу) не треба переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість мінус витрати на продаж.

Суб'єкт господарювання подає та розкриває інформацію, яка дає користувачам фінансової звітності змогу оцінити фінансові результати припиненої діяльності та вибуття непоточних активів (або ліквідаційних груп).

Суб'єкт господарювання подає у звіті про фінансовий стан непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, та активи ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, окремо від інших активів. Зобов'язання ліквідаційної групи, класифікованої як утримувана для продажу, подаються у звіті про фінансовий стан окремо від інших зобов'язань. Такі активи і зобов'язання не згортаються і надаються як єдина сума. Основні класи активів та зобов'язань, класифікованих як утримувані для продажу, розкриваються окремо у звіті про фінансовий стан або в примітках (за винятком випадків, дозволених параграфом 39). Суб'єкт господарювання подає окремо будь-які сукупні прибутки або витрати, визнані безпосередньо в інших сукупних прибутках, які відносяться до непоточного активу (ліквідаційної групи), класифікованого як утримуваний для продажу.

У період, коли непоточний актив (або ліквідаційна група) класифікувався як утримуваний для продажу або проданий, будь-який суб'єкт господарювання має розкрити в примітках таку інформацію:

- а) опис непоточного активу (або ліквідаційної групи);
- б) опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації;
- в) прибутки або збитки, визнані згідно з параграфами 20-22, та заголовок у звіті про сукупні доходи, який містить інформацію про прибутки та збитки, якщо вони не були подані окремо у звіті про сукупні доходи тощо.

4.4. Умови зменшення корисності активів та її вплив на оцінку елементів фінансової звітності

Умови зменшення корисності активів визначено в МСБО 36. Мета цього стандарту - визначити процедури, які суб'єкт господарювання застосовує для забезпечення обліку своїх активів за сумою, яка не є більшою ніж сума їх очікуваного відшкодування. Актив обліковують за сумою більшою, ніж сума його очікуваного відшкодування, якщо його балансова вартість перевищує суму, що підлягає відшкодуванню внаслідок використання або продажу активу. Якщо це відбувається, актив визначають як актив, корисність якого зменшилася, і в цьому випадку Стандарт вимагає, щоб суб'єкт господарювання визнавав збиток від зменшення корисності. Стандарт визначає, коли суб'єктові господарювання належить сторнувати збиток від зменшення корисності і як розкривати інформацію про активи, корисність яких зменшилася.

Корисність активу зменшується, коли балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування. У параграфах 12-14 МСБО 36 наведено деякі ознаки можливості збитку від зменшення корисності. За наявності якоїсь із цих ознак суб'єкт господарювання повинен оцінити суми очікуваного відшкодування. За винятком вимог параграфа 10 МСБО 36, цей стандарт не вимагає від суб'єкта господарювання формальної оцінки суми очікуваного відшкодування, якщо ознак потенційного збитку від зменшення корисності немає.

В кінці кожного звітного періоду суб'єктові господарювання слід оцінювати, чи є якась ознака того, що корисність активу може зменшитися. Якщо хоча б одна з таких ознак існує, суб'єктові господарювання слід оцінити суму очікуваного відшкодування такого активу.

Незалежно від наявності ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єктові господарювання також слід:

- а) щорічно перевіряти зменшення корисності нематеріального активу з невизначеним строком корисної експлуатації або нематеріального активу, ще не придатного для використання, порівнюючи його балансову вартість із сумою його очікуваного відшкодування. Таку перевірку зменшення корисності можна здійснювати будь-коли протягом річного періоду за умови, що вона щорічно проводитиметься в той самий час. Перевірка зменшення корисності різних нематеріальних активів може здійснюватися в різний час. Однак, якщо нематеріальний актив був первісно визнаний протягом поточного річного періоду, то перевірку такого нематеріального активу на зменшення його корисності слід здійснити до завершення поточного річного

періоду;

б) щорічно перевіряти зменшення корисності гудвілу, придбаного в результаті об'єднання бізнесу.

Оцінюючи наявність ознак того, що корисність активу може зменшитися, суб'єкт господарювання має брати до уваги як мінімум такі показники (зовнішніх (а)-г)) та внутрішніх (г)-е)) джерел інформації:

Зовнішні джерела інформації:

а) є видимі ознаки того, що вартість актива зменшилася протягом періоду значно більше, ніж можна було очікувати, внаслідок плинину часу або звичайного використання;

б) протягом періоду відбулися зміни зі значним негативним впливом на суб'єкт господарювання або вони відбудуться найближчим часом у технологічному, ринковому, економічному або правовому оточенні, в якому діє суб'єкт господарювання, чи на ринку, для якого призначений актив;

в) ринкові ставки відсотка або інші ринкові ставки доходу від інвестицій збільшилися протягом періоду, і це збільшення, ймовірно, вплине на ставку дисконту, застосовану при обчисленні вартості активу при використанні, і суттєво зменшить суму очікуваного відшкодування активу;

г) балансова вартість чистих активів суб'єкта господарювання, що звітує, є більшою, ніж його ринкова капіталізація.

Внутрішні джерела інформації:

г) є свідчення застаріння або фізичного пошкодження активу;

д) протягом періоду відбулися суттєві зміни, які негативно вплинуть на суб'єкт господарювання, або очікується, що вони відбудуться у близькому майбутньому та змінять інтенсивність або спосіб нинішнього чи запланованого використання активу. Ці зміни включають плани припинити використання активу, припинити або реструктуризувати господарську одиницю, до якої належить цей актив, продати його раніше від попередньо очікуваної дати тощо;

е) наявні свідчення з даних внутрішньої звітності, які вказують, що економічна ефективність активу є або буде гіршою, ніж очікувана.

Дивіденди, отримані від дочірнього, спільно контрольованого або від асоційованого підприємства

є) для інвестицій у дочірнє, спільно контрольоване або в асоційоване підприємство інвестор визнає дивіденди від своєї інвестиції і наявні свідчення того, що:

– балансова вартість інвестиції в окремій фінансовій звітності перевищує суми балансової вартості чистих активів об'єкта інвестування, включаючи пов'язаний з ними гудвіл, в консолідованій фінансовій звітності; або

– розмір дивідендів перевищує суму загального прибутку дочірнього, спільного або асоційованого підприємства, отриманого у періоді, за який оголошується виплата дивідендів.

Стандарт визначає суму очікуваного відшкодування як більшу з двох

оцінок: справедлива вартість за мінусом витрат на вибуття активу (чи одиниці, що генерує грошові кошти) та його (ii) вартість при використанні.

Не завжди є потреба визначати і балансову вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття, і його вартість при використанні. Якщо будь-яка з цих двох сум перевищує балансову вартість активу, корисність активу не зменшується і немає необхідності оцінювати другу суму.

Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його вибуття зазвичай можна оцінити, навіть якщо на активному ринку немає цін котирування на ідентичний актив. Проте іноді буде неможливо оцінити справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на вибуття через відсутність основи для достовірної оцінки ціни, за якою відбувалася б звичайна операція продажу активу між учасниками ринку на дату оцінки за поточних ринкових умов. У такому разі за суму очікуваного відшкодування активу можна вважати суму його вартості при використанні.

В обчисленні вартості активу при використанні слід відображати такі елементи:

а) оцінку майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу;

б) очікування щодо можливих відхилень у сумі чи в часі цих майбутніх грошових потоків;

в) вартість грошей у часі, відображену у вигляді поточної ринкової безризикової ставки відсотка;

г) ціну за прийняття ризику, притаманного цьому активу;

г) інші фактори, зокрема неліквідність, яку учасники ринку відображали б у визначенні вартості майбутніх грошових потоків, які суб'єкт господарювання очікує отримати від цього активу.

Оцінка вартості активу при використанні передбачає такі кроки:

а) оцінку майбутніх надходжень і вибуття грошових коштів, що їх мають отримати від безперервного використання активу та його остаточної ліквідації;

б) застосування відповідної ставки дисконту до цих майбутніх грошових потоків.

Річну перевірку зменшення корисності одиниці, що генерує грошові кошти і на яку був розподілений гудвіл, можна здійснювати у будь-який час протягом річного звітного періоду за умови, що ця перевірка здійснюється в один і той самий час щороку. Перевірку зменшення корисності різних одиниць, що генерують грошові кошти, можна здійснювати в різні проміжки часу. Однак, якщо весь гудвіл або його певна частина, розподілена на одиницю, що генерує грошові кошти, були придбані в результаті об'єднання бізнесу протягом поточного річного періоду, то перевірку такої одиниці, що генерує грошові кошти, на зменшення її корисності слід здійснити до завершення поточного річного періоду.

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

а) суму збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або

збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний прибуток, до яких включають ці збитки від зменшення корисності;

б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнаних у прибутку або збитках протягом періоду, а також статтю (статті) звіту про сукупний прибуток, у яких ці збитки від зменшення корисності сторнуються;

в) суму збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду;

г) суму сторнувань збитків від зменшення корисності переоцінених активів, визнаних в іншому сукупному прибутку протягом періоду.

Суб'єктові господарювання, що складає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8, слід розкривати таку інформацію щодо кожного сегмента, відображеного у звітності

а) суму збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному прибутку протягом періоду;

б) суму сторнувань збитків від зменшення корисності, визнану в прибутку та збитках і в іншому сукупному прибутку протягом періоду.

Суб'єктові господарювання слід розкривати зазначену нижче інформацію за кожним суттєвим збитком від зменшення корисності, що був визнаний або сторнований протягом періоду за кожним окремим активом (включаючи гудвіл) або за кожною одиницею, що генерує грошові кошти:

а) події та обставини, які спричинили визнання або сторнування збитку від зменшення корисності;

б) визнану або сторновану суму збитку від зменшення корисності;

в) для окремого активу: характер активу; сегмент, за яким подають звітність і до якого належить актив якщо суб'єкт господарювання надає звітність за сегментами відповідно до МСФЗ 8;

г) чи є сума очікуваного відшкодування актива (одиниці, яка генерує грошові кошти) справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття, чи вартістю при використанні;

д) основу, застосовану для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, якщо сума очікуваного відшкодування є справедливою вартістю за вирахуванням витрат на вибуття (наприклад, чи оцінювалась справедлива вартість з посиланням на ціну котирування на активному ринку на ідентичний актив). Від суб'єкта господарювання не вимагається надавати розкриття інформації, яка вимагається МСФЗ 13;

е) ставку (ставки) дисконту, застосовану у поточній розрахунковій оцінці та у попередній розрахунковій оцінці (якщо вона є) вартості при використанні, якщо вартість очікуваного відшкодування є вартістю при використанні.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію про сукупні збитки від зменшення корисності і сукупні сторновані суми збитку від зменшення корисності протягом періоду, за який інформація, що її вимагає параграф 130, не подавалася:

а) основні класи активів, на які впливають збитки від зменшення корисності і сторнування збитків від зменшення корисності;

б) основні події та обставини, які спричинили визнання (сторнування) цих збитків від зменшення корисності.

Стандарт заохочує суб'єктів господарювання розкривати інформацію про основні припущення, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування активів (одиниць, які генерують грошові кошти) протягом періоду. Однак параграф 134 МСБО 36 вимагає від суб'єкта господарювання розкривати інформацію про оцінки, застосовані для визначення суми очікуваного відшкодування одиниці, що генерує грошові кошти, якщо до балансової вартості такої одиниці включено гудвіл чи нематеріальний актив з невизначеним строком корисної експлуатації.

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію відповідно до вимог пунктів а) - д) за кожною одиницею (групою одиниць), що генерує грошові кошти, для яких сума балансової вартості гудвілу або нематеріальних активів з невизначеним строком корисної експлуатації, розподілених на ці одиниці (групи одиниць), що генерують грошові кошти, є суттєвими порівняно із загальною сумою балансової вартості гудвілу чи нематеріальних активів, строки корисної експлуатації яких не визначені, а саме:

а) балансову вартість гудвілу, розподіленого на певну одиницю (групу одиниць);

б) балансову вартість нематеріальних активів з невизначеними строками корисної експлуатації, розподілену на певну одиницю (групу одиниць);

в) суму очікуваного відшкодування одиниці (або групи одиниць) та основу, на якій була визначена сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) (тобто вартість при використанні або справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття);

г) якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на вартості при використанні, тоді слід:

– навести кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує прогнозні потоки грошових коштів для певного періоду, охопленого останніми бюджетами / прогнозами. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;

– описувати підхід, застосований управлінським персоналом для визначення значення (або значень) для кожного з ключових припущень, незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід, чи відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, тоді слід пояснити, чому визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;

– зазначати період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки на основі фінансових бюджетів / прогнозів, що були схвалені управлінським персоналом. Якщо для одиниць (груп одиниць), що генерують грошові кошти, застосовується період, який перевищує п'ять років, то слід надавати пояснення, чому такий довший період є виправданим;

– наводити темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозних

оцінок грошових потоків для періодів, що виходять за межі останніх фінансових бюджетів / прогнозів, а також обґрунтування, яке пояснює застосування будь-якого темпу зростання, який перевищує середні показники росту для продуктів, галузей, країни (країн), у яких функціонує суб'єкт господарювання, або ринків, до яких належить одиниця (група одиниць);

– наводити ставку (ставки) дисконту, застосовану для підготовки прогнозу грошових потоків;

г) метод (методи), застосований для оцінки справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття, якщо сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) базується на справедливій вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Від суб'єкта господарювання не вимагається надавати розкриття інформації, яка вимагається МСФЗ 13. Якщо справедлива вартість за вирахуванням витрат на вибуття не оцінюється із застосуванням ціни котирування на ідентичну одиницю (групу одиниць), то суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію:

– кожне ключове припущення, на якому управлінський персонал базує своє визначення справедливої вартості за вирахуванням витрат на вибуття. Ключовими вважаються ті припущення, до яких сума очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) є найбільш чутливою;

– опис підходу, застосованого управлінським персоналом для визначення значення (значень) для кожного з ключових припущень незалежно від того, чи відображають ці значення попередній досвід або ж (якщо доречно) відповідають зовнішнім джерелам інформації; якщо це не так, то слід пояснити, чому і як визначені значення відрізняються від попереднього досвіду або ж від зовнішніх джерел інформації;

– рівень ієрархії справедливої вартості (див. МСФЗ 13), до якого належить оцінка справедливої вартості повністю (без зазначення того, наскільки доступною є інформація про "вартість вибуття");

– якщо сталася зміна методу оцінки, - таку зміну та її причину (причини).

Якщо справедливу вартість мінус витрати на вибуття визначено з використанням прогнозів дисконтованих грошових потоків, то суб'єкт господарювання має розкривати таку інформацію: період, на який управлінський персонал спрогнозував грошові потоки; темпи зростання, використані для екстраполяції прогнозів грошових потоків; ставка (ставки) дисконту, застосована у прогнозах грошових потоків.

д) якщо внаслідок обґрунтовано можливої зміни ключового припущення, на підставі якого управлінський персонал будував своє визначення суми очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць), сума балансової вартості одиниці (групи одиниць) перевищить суму її очікуваного відшкодування, то слід розкривати: суму, на яку розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) перевищує її балансову вартість; значення, визначені для цього ключового припущення; суму, на яку повинно змінитися значення, визначене для цього ключового припущення (після

врахування всіх аспектів подальшого впливу цієї зміни на всі інші змінні показники, що використовуються для оцінки суми очікуваного відшкодування), аби розмір очікуваного відшкодування одиниці (групи одиниць) дорівнював її балансовій вартості.

4.5. Сутність та порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам

Метою МСБО 19 «Виплати працівникам» є визначення бухгалтерського обліку та розкриття інформації про виплати працівникам. Стандарт вимагає від суб'єкта господарювання визнавати таке:

а) зобов'язання, якщо працівник надав послугу в обмін на виплати, які будуть сплачені в майбутньому;

б) витрати, якщо суб'єкт господарювання споживає економічну вигоду, що виникає внаслідок послуги, наданої працівником в обмін на виплати працівникам.

Цей Стандарт слід застосовувати працедавцю при обліку всіх виплат працівникам, за винятком тих, до яких застосовується МСФЗ 2 "Платіж на основі акцій".

Стандарт застосовують до виплат працівникам, включаючи ті, що їх надають:

а) за офіційною програмою або іншими офіційними угодами між суб'єктом господарювання та окремими працівниками, групами працівників чи їхніми представниками;

б) згідно з законодавчими вимогами або через галузеві угоди, за якими суб'єкти господарювання зобов'язані робити внески до національних, державних, галузевих або інших програм за участю кількох працедавців, або

в) згідно з тією неофіційною практикою, яка веде до виникнення конструктивних зобов'язань. Неофіційна практика веде до виникнення конструктивного зобов'язання, коли суб'єкт господарювання не має ніякої реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є ситуація, коли зміна неофіційної практики суб'єкта господарювання призводить до неприйнятних негативних змін у його стосунках з працівниками.

Виплати працівникам - це всі форми компенсації, що їх надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, надані працівниками.

Виплати працівникам включають:

а) короткострокові виплати працівникам, такі як заробітна плата, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки та тимчасова непрацездатність, участь у прибутку та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові пільги теперішнім працівникам;

б) виплати по закінченні трудової діяльності, такі як пенсії, інші види пенсійного забезпечення, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, включаючи додаткову

відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв чи інші виплати за вислугу років, виплати за тривалою непрацевдатністю, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочену компенсацію, якщо вони підлягають сплаті після завершення дванадцяти місяців після закінчення періоду або пізніше;

г) виплати при звільненні.

Оскільки кожна категорія, ідентифікована у пунктах від а) до г), наведених вище, має різні характеристики, у цьому Стандарті встановлено окремі вимоги до кожної категорії.

Працівник може надавати послуги суб'єктові господарювання на основі повного робочого дня, неповного робочого дня, постійної зайнятості, періодичної зайнятості та на тимчасовій основі. У цьому Стандарті директори та інший управлінський персонал розглядаються як працівники.

Короткострокові виплати працівникам включають вказані далі статті, якщо очікується, що вони будуть погашені у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного періоду, у якому працівники надають відповідні послуги:

а) зарплати робітникам та службовцям та внески на соціальне забезпечення;

б) оплачувана щорічна відпустка та оплачувана відпустка у зв'язку з хворобою;

в) негрошові пільги (такі як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних чи субсидованих товарів або послуг) для теперішніх працівників.

Суб'єктові господарювання не потрібно здійснювати перекласифікацію короткострокової виплати працівникові, якщо очікування суб'єкта господарювання щодо часу розрахунку тимчасово змінилися. Проте, якщо змінилися характеристики виплати (наприклад, відбувся перехід від ненакопичувальної виплати до накопичувальної виплати) або якщо зміна очікувань часу розрахунку не є тимчасовою, тоді суб'єкт господарювання має проаналізувати, чи відповідає виплата визначенню короткострокової виплати працівникам.

Виплати по закінченні трудової діяльності включають такі статті як:

а) пенсійне забезпечення (наприклад, пенсії та разові виплати при виході на пенсію);

б) інші виплати по закінченні трудової діяльності, такі як страхування життя по закінченні трудової діяльності та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності.

Угоди, за якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності, є програмами виплат по закінченні трудової діяльності. Суб'єкт господарювання застосовує цей Стандарт до всіх таких угод незалежно від того, чи пов'язані вони зі створенням окремого суб'єкта господарювання для отримання внесків і здійснення виплат.

Програми виплат по закінченні трудової діяльності класифікуються як програми з визначеним внеском або програми з визначеними виплатами

залежно від економічної сутності програми, яка впливає з її основних умов.

Згідно з програмами з визначеним внеском юридичне або конструктивне зобов'язання суб'єкта господарювання обмежується сумою, яку він погоджується внести до фонду. Отже, сума виплат, що її отримає працівник по закінченні трудової діяльності, визначається за сумою внесків, сплачених суб'єктом господарювання (а також, можливо, й працівником) до програми виплат по закінченні трудової діяльності або до страхової компанії, разом із прибутками від інвестування внесків. Як наслідок, актуарний ризик припадає по суті на працівника (виплати будуть меншими за очікувані) та інвестиційний ризик (інвестованих активів буде недостатньо для забезпечення очікуваних виплат).

Згідно з програмами з визначеними виплатами:

а) зобов'язання суб'єкта господарювання - надавати узгоджені виплати теперішнім та колишнім працівникам;

б) по суті, на суб'єкта господарювання припадає актуарний ризик (витрати на виплати будуть більшими за очікувані) та інвестиційний ризик. Якщо актуарний або інвестиційний досвід є гіршим від очікуваного, зобов'язання суб'єкта господарювання можуть збільшуватися.

Суб'єкт господарювання має обліковувати не лише свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми з визначеними виплатами, а й будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають у результаті неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання. Неофіційна практика діяльності приводить до виникнення конструктивних зобов'язань тоді, коли в суб'єкта господарювання немає жодної реальної альтернативи, крім здійснення виплат працівникам. Прикладом конструктивного зобов'язання є випадок, коли зміна неофіційної практики діяльності суб'єкта господарювання призводить до неприйняттого порушення його взаємовідносин з працівниками.

Офіційні умови програми з визначеними виплатами можуть дозволяти суб'єктові господарювання припинити виконання його зобов'язань згідно з програмою. Однак для суб'єкта господарювання, як правило, важко відмінити здійснення програми, якщо він бажає зберегти своїх працівників. Отже, якщо немає доказів протилежного, облік виплат по закінченні трудової діяльності припускає, що суб'єкт господарювання, який на поточний момент обіцяє надати такі виплати, продовжить чинити так само протягом періоду трудової діяльності, що залишився працівникам до виходу на пенсію.

Суб'єкт господарювання має визнавати чисте зобов'язання (актив) з визначеними виплатами у звіті про фінансовий стан.

Коли суб'єкт господарювання має надлишок у програмі з визначеними виплатами, то він оцінює чистий актив за визначеною виплатою за меншою з таких двох величин:

а) надлишок у програмі з визначеними виплатами; та

б) "стеля" актива, визначена з використанням дисконтної ставки, визначеної в параграфі 83 МСБО 19.

Визначаючи теперішню вартість своїх зобов'язань за визначеними

виплатами та відповідну вартість поточних послуг, а також (якщо це доречно) вартість раніше наданих послуг, суб'єктові господарювання слід відносити виплати до періодів надання послуг згідно з формулою надання виплат за програмою. Проте, якщо надання послуг працівником у наступні роки призведе до значно вищого рівня виплат, аніж у попередні роки, суб'єктові господарювання слід відносити виплати на прямолінійній основі:

а) з дати, коли послуги працівника вперше спричиняють здійснення виплат згідно з програмою (незалежно від того, чи впливає на розмір виплат подальше надання послуг);

б) до дати, коли подальше надання послуг не приведе до значної суми майбутніх виплат згідно з програмою, крім випадків підвищення заробітної плати в майбутньому.

Перш ніж визначати вартість раніше наданих послуг або прибуток чи збиток від розрахунку, суб'єкт господарювання переоцінює чисте зобов'язання (актив) за визначеною виплатою, користуючись поточною справедливою вартістю активів програми та поточними актуарними припущеннями (включаючи поточні ринкові ставки відсотка та інші поточні ринкові ціни), що відображають виплати, які пропонуються за програмою до зміни програми, скорочення або розрахунку.

Суб'єктові господарювання не потрібно розрізняти вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок зміни програми, вартість раніше наданих послуг, що виникає внаслідок скорочення, та прибуток або збиток від розрахунку, якщо ці операції відбуваються разом. У деяких випадках зміна програми відбувається до розрахунку, наприклад, коли суб'єкт господарювання змінює виплати за програмою, а розрахунок за зміненими виплатами здійснює пізніше. В таких випадках суб'єкт господарювання спершу визнає вартість раніше наданих послуг, а потім - будь-який прибуток чи збиток від розрахунку.

Розрахунок відбувається разом зі зміною програми та скороченням, якщо дія програми припиняється, внаслідок чого здійснюється розрахунок за зобов'язанням і програма припиняє існування. Проте припинення дії програми не є розрахунком, якщо цю програму замінюють новою програмою, яка пропонує виплати, що по суті є такими самими.

Прибутки або збитки від розрахунку - це різниця між

а) теперішньою вартістю зобов'язання за визначеною виплатою, за яким здійснюється розрахунок, визначеною на дату розрахунку; та

б) ціною розрахунку, включаючи будь-які активи програми, що передаються, а також будь-які платежі, здійснені безпосередньо суб'єктом господарювання у зв'язку з розрахунком.

Суб'єкт господарювання визнає прибуток або збиток від розрахунку за програмою з визначеними виплатами, коли відбувається такий розрахунок.

Розрахунок відбувається тоді, коли суб'єкт господарювання здійснює операцію, яка скасовує всі подальші юридичні чи конструктивні зобов'язання щодо частини або повного обсягу виплат згідно з програмою з визначеною виплатою (окрім здійснення виплат працівникам або від їхнього імені у

відповідності до умов програми та включених в актуарні припущення). Наприклад, разова передача значних зобов'язань працедавця за програмою страховій компанії шляхом придбання страхового полісу є розрахунком; а разова сплата грошовими коштами учасникам програми згідно з умовами програми в обмін на їхні права на отримання визначених виплат по закінченні трудової діяльності не є розрахунком.

У деяких випадках суб'єкт господарювання купує страховий поліс для фінансування деяких або всіх виплат працівникам, пов'язаних із наданням послуг працівником у поточному та попередньому періодах. Придбання такого полісу не є остаточним розрахунком, якщо за суб'єктом господарювання залишається юридичне або конструктивне зобов'язання (див. параграф 46 МСБО 19) щодо сплати подальших внесків у випадку, якщо страховик не сплачує працівникам виплати, визначені у страховому полісі. В параграфах 116-119 МСБО 19 ідеться про визнання та оцінку прав на компенсацію згідно із страховими полісами, які не є активами програми.

Тоді і тільки тоді, коли фактично визначено, що інша сторона відшкодує деякі або всі витрати, необхідні для погашення зобов'язання за визначеною виплатою, суб'єктові господарювання слід:

а) визнавати свої права на компенсацію як окремий актив. Суб'єкт господарювання повинен оцінити такий актив за справедливою вартістю;

б) виявити та визнати окремі зміни справедливої вартості свого права на компенсацію так само, як і зміни справедливої вартості активів програми. Компоненти вартості визначеної виплати, визнані відповідно до параграфа 120, можуть бути визнані з вирахуванням сум, пов'язаних зі змінами у балансовій вартості права на компенсацію.

Іноді суб'єкт господарювання може розраховувати на іншу сторону (наприклад, страховика) щодо сплати частини або всіх видатків, необхідних для погашення зобов'язання за визначеною виплатою. Кваліфіковані страхові поліси, як зазначено в параграфі 8, є активами програми. Суб'єкт господарювання обліковує кваліфіковані страхові поліси таким самим чином, як і всі інші активи програми, і параграф 116 не застосовується.

Якщо страховий поліс, утримуваний суб'єктом господарювання, не є кваліфікованим страховим полісом, то такий страховий поліс не є активом програми. Параграф 116 стосується таких випадків: суб'єкт господарювання визнає своє право на компенсацію згідно зі страховим полісом як окремий актив, а не як вирахування при визначенні дефіциту чи надлишку за визначеною виплатою. Параграф 140 б) вимагає від суб'єкта господарювання розкривати стислий опис зв'язку між правом на компенсацію та пов'язаним з ним зобов'язанням.

Якщо право на компенсацію виникає за страховим полісом, який точно відповідає сумі та часу деяких або всіх виплат, що підлягають сплаті за програмою з визначеними виплатами, то справедлива вартість права на компенсацію вважається теперішньою вартістю відповідного зобов'язання (і підлягає будь-якому зменшенню, необхідному у випадку, якщо компенсація не покривається повністю).

Суб'єкт господарювання розкриває інформацію, яка

а) пояснює характер його програм з визначеними виплатами та пов'язані з ними ризики;

б) ідентифікує та пояснює суми у його фінансовій звітності, що виникають внаслідок його програм з визначеними виплатами; та

в) описує, як його програми з визначеними виплатами можуть вплинути на суму, час та невизначеність майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання.

Для досягнення цілей, викладених в параграфі 135, суб'єкт господарювання має розглянути все із вказаного далі:

а) рівень деталізації, необхідний для виконання вимог розкриття інформації;

б) скільки уваги приділяти кожній з різноманітних вимог;

в) яку ступінь агрегації чи дезагрегації застосовувати; та

г) чи потрібна користувачам фінансової звітності додатка інформація, щоб оцінити розкриті кількісну інформацію.

Якщо розкритої інформації, наданої згідно з вимогами цього стандарту та інших МСФЗ, недостатньо для досягнення цілей, вказаних в параграфі 135 МСБО 19, суб'єкт господарювання має розкривати додаткову інформацію, необхідну для досягнення цих цілей. Наприклад, суб'єкт господарювання може подати аналіз теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яка окреслює характер, особливості та ризики такого зобов'язання. Таке розкриття інформації може окреслювати розмежування:

а) між сумами, що мають бути виплачені активним членам, відстроченим членам та пенсіонерам;

б) між гарантованими виплатами та нарахованими але не гарантованими виплатами;

в) між умовними виплатами, сумами, що відносяться до майбутнього зростання зарплати, та іншими виплатами.

Суб'єкт господарювання має оцінити, чи слід деталізувати всю чи деяку розкриті інформацію, щоб можна було бачити групи програм чи програми з істотно різними ризиками. Наприклад, суб'єкт господарювання може деталізувати розкриті інформацію про програми, показуючи одну або кілька з таких рис:

а) різне географічне розташування;

б) різні характеристики, такі як пенсійні програми, які прямо прив'язані до зарплати, пенсійні програми, прив'язані до кінцевої зарплати, або програми медичного забезпечення після звільнення;

в) різні регуляторні середовища;

г) різні звітні сегменти;

г) різні механізми фінансування (наприклад, повністю фінансовані, повністю або частково фінансовані).

Інші довгострокові виплати працівникам включають такі виплати, як перелічені далі, якщо не очікується, що розрахунок за ними не буде повністю здійснений протягом дванадцяти місяців після закінчення річного звітного

періоду, у якому працівники надавали відповідні послуги:

- а) довгострокові оплачувані періоди відсутності, такі як додаткова відпустка за вислугу років або оплачувана академічна відпустка;
- б) виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;
- в) виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;
- г) виплати частки прибутку та премій;
- г) відстрочена грошова винагорода.

Оцінка інших довгострокових виплат працівникам, як правило, не має такого ступеня невизначеності, як оцінка виплат по закінченні трудової діяльності. Тому, за цим Стандартом, слід застосовувати спрощений метод обліку інших довгострокових виплат працівникам. На відміну від обліку, який застосовують для виплат по закінченні трудової діяльності, цей метод не передбачає визнання переоцінок в іншому сукупному доході.

Цей Стандарт розглядає виплати при звільненні окремо від інших виплат працівникам, оскільки подія, що приводить до виникнення зобов'язання, - це звільнення працівника, а не надання ним послуг. Виплати при звільненні є наслідком або рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника, або рішення працівника прийняти запропоновані суб'єктом господарювання виплати в обмін на звільнення.

Виплати при звільненні не включають виплати працівникам внаслідок звільнення на прохання працівника без згоди суб'єкта господарювання або внаслідок виконання обов'язкових вимог виходу на пенсію, оскільки такі виплати є виплатами по закінченні трудової діяльності. Деякі суб'єкти господарювання надають менші виплати при звільненні на прохання працівника (по суті, це виплати по закінченні трудової діяльності), ніж при звільненні на прохання суб'єкта господарювання. Різниця між виплатою, яка надається при звільненні на прохання працівника, та вищою виплатою, яка надається при звільненні на прохання суб'єкта господарювання, є виплатою при звільненні.

За формою виплати при звільненні неможливо визначити, надається вона в обмін на послугу чи в обмін на звільнення. Виплати при звільненні - це, як правило, разові платежі, але іноді вони також включають:

- а) підвищення виплат по закінченні трудової діяльності, - або опосередковано через програму виплат працівникам, або прямо;
- б) заробітну плату до кінця визначеного періоду, якщо працівник більше не надає послуги, яка б підвищувала економічні вигоди суб'єкта господарювання.

Показниками того, що виплата працівникові надається в обмін на послуги, є

- а) виплата залежить від надання послуги у майбутньому (в тому числі виплати, які зростають, якщо послуга продовжує надаватися);
- б) виплат надається відповідно до умов програми виплат працівникам.

Деякі виплати при звільненні надаються за умовами існуючої програми виплат працівникам. Наприклад, вони можуть бути визначені статутом, трудовим контрактом або угодою з профспілкою, або ж вони можуть бути

неявно обумовлені практикою працедавця надання подібних виплат у минулому. Інший приклад: якщо суб'єкт господарювання пропонує виплати, які здійснюватимуться протягом більш ніж короткого періоду, або між пропозицією та очікуваною датою фактичного звільнення період більш ніж короткий, то суб'єкт господарювання вирішує, чи запровадив він нову програму виплат працівникам і, отже, чи є виплати, запропоновані за такою програмою, виплатами при звільненні чи виплатами по закінченні трудової діяльності. Виплати працівникам, надані за умовами програми виплат працівникам, є виплатами при звільненні, якщо вони є наслідком рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника і водночас не залежать від надання послуги у майбутньому.

Деякі виплати працівникам надаються незалежно від причини їх звільнення. Здійснення таких виплат є визначеним (з урахуванням будь-яких вимог щодо гарантованого отримання пенсій або мінімального строку надання послуг), але час їх виплати є невизначеним. Хоча такі виплати визнають у деяких юрисдикціях як компенсацію при звільненні або як грошову винагороду, вони скоріше є виплатами по закінченні трудової діяльності, а не виплатами при звільненні, і суб'єкт господарювання обліковує їх як виплати по закінченні трудової діяльності.

4.6. Класифікація, оцінка та подання державних грантів

За МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» державні гранти – це допомога держави у формі передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле або майбутнє дотримання певних умов, які пов'язані з операційною діяльністю суб'єкта господарювання. Вони не включають такі форми державної допомоги, вартість яких неможливо визначити обґрунтовано, а також на операції з державою, які не можна відрізнити від звичайних торговельних операцій суб'єкта господарювання.

Державна допомога має багато форм, що відрізняються як за характером наданої допомоги, так і за умовами, які, як правило, визначаються для її надання. Метою такої допомоги може бути заохочення суб'єкта господарювання до здійснення заходів, яких він не вживав би, якби не отримав допомогу.

Одержання державної допомоги суб'єктом господарювання може бути суттєвим для складання фінансових звітів з двох причин. По-перше, якщо ресурси було передано, слід знайти відповідний метод обліку передачі ресурсів. По-друге, бажано визначити величину вигоди, одержаної суб'єктом господарювання від такої допомоги протягом звітного періоду. Це полегшить порівняння фінансових звітів суб'єкта господарювання зі звітами попередніх періодів, а також зі звітами інших суб'єктів господарювання.

Державні гранти іноді називають по-іншому, наприклад субсидіями, субвенціями або преміями.

Державні гранти, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, не підлягають визнанню доти, доки не має обґрунтованої

впевненості в тому, що:

суб'єкт господарювання виконає умови їх надання;
гранти будуть одержані.

Державний грант не підлягає визнанню доти, доки не має обґрунтованої впевненості, що суб'єкт господарювання виконає умови його надання, а також одержить цей грант. Одержання гранта саме собою не надає остаточного свідчення, що умови надання гранта були або будуть виконані.

Механізм отримання гранта не впливає на метод обліку, який приймається щодо гранта. Отже, облік гранта здійснюється за одним методом, незалежно від того, був він отриманий у вигляді грошових коштів чи у вигляді зменшення зобов'язань перед державою.

Безповоротна позика від держави вважається державним грантом, коли є обґрунтована впевненість, що суб'єкт господарювання виконає умови надання безповоротної позики.

Вигода від державної позики за ставкою відсотка нижче ринкової вважається державним грантом.

Позика визнається й оцінюється відповідно до МСФЗ 9 "Фінансові інструменти". Вигода від ставки відсотка нижче ринкової оцінюється як різниця між первинною балансовою вартістю позики, визначеною згідно з МСФЗ 9, та отриманими коштами. Вигода обліковується згідно з цим Стандартом. Суб'єкт господарювання має врахувати умови та зобов'язання, які були або повинні бути виконані при визначенні витрат, які, як передбачається, має компенсувати вигода від позики.

Як тільки державний грант було визнано, будь-які пов'язані з ним умовне зобов'язання або умовні активи розглядаються відповідно до МСБО 37.

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.

Існує два загальних підходи до обліку державних грантів: метод капіталу, згідно з яким грант визнається поза прибутком або збитком, і метод доходу, згідно з яким грант визнається у прибутку або збитку протягом одного або кількох періодів.

Аргументи на підтримку методу капіталу такі:

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

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

Аргументи на підтримку 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 слід визнавати у прибутку або збитку у відповідних періодах;

б) державні гранти рідко є безоплатними. Суб'єкт господарювання одержує їх через виконання умов їх надання та виконання передбачених зобов'язань. Тому їх слід визнавати у прибутку або збитку за періоди, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися;

в) оскільки податок на прибуток та інші податки є витратами, логічним є відображення державних грантів, які є продовженням фіскальної політики, у прибутку або збитку.

Головним для методу доходу є те, що державні гранти слід визнавати у прибутку або збитку на систематичній основі протягом періодів, у яких суб'єкт господарювання визнає як витрати відповідні витрати, для компенсування яких ці гранти призначалися. Визнання державних грантів у прибутку або збитку на основі надходжень не відповідає припущенню про облік за принципом нарахування і було б прийнятним, якби не існувало підстави для віднесення гранта на будь-які інші періоди, крім того, у якому він був отриманий.

У більшості випадків періоди, протягом яких суб'єкт господарювання визнає витрати або видатки, пов'язані з державним грантом, легко піддаються визначенню.

Отже, гранти при визначенні конкретних витрат визнаються у прибутку або збитку у тому самому періоді, коли були визнані відповідні витрати. Подібним же чином гранти, пов'язані з активами, що амортизуються, як правило, визнаються у прибутку або збитку протягом тих періодів і в тих пропорціях, у яких визнаються амортизаційні витрати за цими активами.

Гранти, пов'язані з активами, що не амортизуються, також можуть вимагати виконання певних зобов'язань і тоді вони визнаватимуться у прибутку або збитку протягом тих періодів, у яких були здійснені витрати з виконання зобов'язань. Наприклад, умовою надання земельного гранта може бути спорудження будинку на цій ділянці і доречним може бути визнання гранта у прибутку або збитку протягом строку експлуатації будинку.

Іноді гранти отримують як частину пакета фінансової або фіскальної допомоги, умови надання яких можуть бути різними. У таких випадках потрібна уважність при визначенні умов, які призводять до витрат та видатків, що визначають періоди, протягом яких грант буде отримано. Доречним може бути розподіл однієї частини гранта за однією основою, а другої частини - за іншою.

Державний грант, який стає дебіторською заборгованістю як компенсація за витрати або збитки, які вже були понесені, або метою якого є надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання без майбутніх пов'язаних із ним витрат, визнається у прибутку або збитку за той період, у якому він стає дебіторською заборгованістю.

За певних обставин державний грант може надаватися з метою надання негайної фінансової підтримки суб'єктові господарювання, а не як стимулювання конкретних видатків. Такі гранти можуть обмежуватися певним суб'єктом господарювання і бути недоступними для класу

одержувачів у цілому. Ці обставини можуть забезпечувати визнання гранта у прибутку або збитку в тому періоді, у якому суб'єкт господарювання відповідає критеріям його отримання, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

Державний грант може стати дебіторською заборгованістю суб'єкта господарювання як компенсація за витрати або збитки, які були понесені в попередньому обліковому періоді. Такий грант визнається у прибутку або збитку того періоду, коли він став дебіторською заборгованістю, при цьому необхідно розкривати відповідну інформацію як свідчення того, що вплив гранта є чітко зрозумілим.

Державні гранти, пов'язані з активами, включаючи немонетарні гранти за справедливою вартістю, відображаються у звіті про фінансовий стан або шляхом визначення гранта як відстроченого доходу, або шляхом вирахування гранта при визначенні балансової вартості активу.

Два методи подання у фінансовій звітності інформації про гранти (або відповідні частини грантів), пов'язані з активами, вважаються прийнятними альтернативами.

Згідно з одним методом, грант відображається як відстрочений дохід, який визнається у прибутку або збитку на систематичній основі протягом строку корисної експлуатації активу.

Згідно з іншим методом, при обчисленні балансової вартості активу грант вираховують. Грант визнається у прибутку або збитку протягом строку експлуатації активу, що амортизується, як зменшення амортизаційних витрат.

Придбання активів і отримання пов'язаних із ними грантів може спричинити значні зміни руху грошових коштів суб'єкта господарювання. З цієї причини, а також з метою відображення валових інвестицій в активи такі зміни часто розкривають як окремі статті у звіті про рух грошових коштів, незалежно від того, вираховується грант з пов'язаного з ним активу чи ні з метою подання у звіті про фінансовий стан.

Гранти, пов'язані з доходом, подаються як частина прибутку чи збитку або окремо, або під загальним заголовком (наприклад "Інший дохід"); альтернативним підходом є їх вирахування при відображенні пов'язаних з ними витрат.

Прихильники першого методу вважають неправильним відображення статей прибутків доходу та витрат на нетто-основі і що відокремлення гранта від витрат полегшує порівняння з іншими витратами, на які грант не впливає. Щодо другого методу, то аргументом є те, що суб'єкт господарювання міг би зовсім не понести витрат, якби не був отриманий грант, і тому подання витрат без згортання з грантом може ввести в оману.

Обидва методи вважаються прийнятними для подання інформації про гранти, пов'язані з доходом. Розкриття інформації про грант може бути необхідним для належного розуміння фінансових звітів. Розкриття інформації про вплив гранта на будь-яку статтю доходу або витрат, який

вимагається розкривати окремо, є, як правило, доречним.

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.

Обставини, які ведуть до погашення гранта, пов'язаного з активом, можуть вимагати розгляду можливого зменшення нової балансової вартості активу внаслідок зменшення корисності.

Розкриттю підлягає така інформація:

а) облікова політика, прийнята для державних грантів, включаючи методи подання, прийняті для фінансових звітів;

б) характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансовій звітності, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких суб'єкт господарювання має пряму вигоду;

в) невиконані умови та інші умовні зобов'язання, пов'язані з державною допомогою, що була визнана.

4.7. Особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи

Метою МСБО 37 є забезпечення застосування належних критеріїв визнання і методів оцінки, що застосовуються до забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів, а також розкриття інформації у примітках, достатньої для надання користувачам можливості зрозуміти їхній характер, стоки і суму.

Забезпечення можна відокремити від інших зобов'язань, таких, як торговельна кредиторська заборгованість і нарахування, оскільки існує невизначеність щодо строку або суми майбутніх витрат, необхідних для погашення. Тоді як:

а) торговельна кредиторська заборгованість є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані чи надані, на які виставлені рахунки або які офіційно узгоджені з постачальником;

б) нарахування є зобов'язанням оплатити товари або послуги, що були отримані або надані, але не були сплачені, на них не були виставлені рахунки або вони не були офіційно узгоджені з постачальником, включаючи суми, які підлягають виплаті працівникам (наприклад, суми, пов'язані з нарахованою оплатою відпусток). Хоча іноді необхідно оцінювати суму або визначати час здійснення нарахувань, невизначеність, як правило, є значно меншою, ніж у

випадку забезпечень.

Нарахування часто відображають у звітності як частину торговельної та іншої кредиторської заборгованості, тоді як забезпечення відображають у звітності окремо.

Забезпечення слід визнавати, якщо:

суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події;

ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання;

можна достовірно оцінити суму зобов'язання.

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Інколи не ясно, чи є існуюче зобов'язання. У таких випадках минулу подію вважають такою, що спричиняє існуюче зобов'язання, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, є скоріше можливим, аніж неможливим те, що існуюче зобов'язання є на кінець звітного періоду.

Майже у всіх випадках буде ясно, чи спричиняє минула подія існуюче зобов'язання. Зрідка, наприклад в разі судового розгляду, можна сперечатися, чи відбулися певні події або чи призвели ці події до існуючого зобов'язання. У такому разі суб'єкт господарювання визначає, чи є існуюче зобов'язання на кінець звітного періоду, враховуючи всі наявні свідчення, включаючи, наприклад, висновок експертів. Розглянуті свідчення включають будь-які додаткові свідчення, що їх надають події, після звітного періоду. На основі такого свідчення:

а) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання існувало на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання визнає забезпечення (якщо задоволено критерії визнання);

б) у разі, коли ймовірніше, що існуюче зобов'язання не існувало на кінець звітного періоду, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовне зобов'язання, якщо можливість вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовне зобов'язання.

Інформація про умовне зобов'язання розкривається якщо можливість вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, не є віддаленою.

У випадках, коли суб'єкт господарювання є солідарно і окремо відповідальним за зобов'язання, та частина зобов'язання, яка, за очікуванням, буде погашена іншими сторонами, розглядається як умовне зобов'язання. Суб'єкт господарювання визнає забезпечення на ту частину зобов'язання, для якої ймовірним є вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, за винятком надзвичайно рідкісних обставин, коли не можна зробити достовірної оцінки.

Умовні зобов'язання можуть змінюватися не так, як очіувалося на початку. Отже, вони регулярно оцінюються, щоб визначити, чи стало ймовірним вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Якщо стає ймовірним, що вибуття майбутніх економічних вигід буде потрібним для статті, яка раніше розглядалася як умовне зобов'язання, забезпечення

визнається у фінансовій звітності за той період, у якому відбувається зміна ймовірності (за винятком надзвичайно рідкісних обставин, за яких не можна зробити достовірної наближеної оцінки).

Суб'єктові господарювання не слід визнавати умовні активи.

Умовні активи виникають, як правило, внаслідок незапланованих або інших неочікуваних подій, які уможливають надходження економічних вигід до суб'єкта господарювання. Прикладом є позов, який суб'єкт господарювання порушує через судові процеси і результат якого є невизначеним.

Умовні активи не визнаються у фінансовій звітності, оскільки це може спричинити визнання доходу, який може бути ніколи не отриманим. Проте, коли з'являється цілковита впевненість у отриманні доходу, тоді пов'язаний з ним актив не є умовним активом і його визнання є належним.

Умовні активи оцінюються регулярно, щоб забезпечити відповідне відображення змін у фінансовій звітності. Якщо з'явилась цілковита впевненість у надходженні економічних вигід, актив і пов'язаний з ним дохід визнаються у фінансовій звітності того періоду, в якому відбувається зміна. Якщо надходження економічних вигід стало ймовірним, суб'єкт господарювання розкриває інформацію про умовний актив.

Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.

Ризик визначає непостійність результату. Коригування на ступінь ризику може збільшити суму, за якою оцінюється зобов'язання. Треба обачно здійснювати судження за невизначених умов, щоб не завищити дохід чи активи і не занизити витрати чи зобов'язання. Проте невизначеність не виправдовує створення надмірних забезпечень або навмисного завищення зобов'язань. Наприклад, якщо прогнозовані витрати особливо несприятливого результату оцінюються обачно, цей результат потім не розглядається навмисно як більш імовірний, ніж він реально є в цьому випадку. Обачність необхідна для уникнення дублювання коригувань на ризик і невизначеність, яке призводить до завищення забезпечення.

Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітного періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, забезпечення слід сторнувати.

Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати на позики.

Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку.

Лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, згортаються з ним. Згортання видатків із забезпеченням, яке було спочатку визнано з іншою метою, приховуватиме вплив двох різних подій.

Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:

- а) балансову вартість на початок і кінець періоду;
- б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;
- в) використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;
- г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;
- г) збільшення протягом періоду дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.

Порівняльна інформація не вимагається.

Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:

- а) стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;
- б) інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття;
- в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації.

Якщо можливість будь-якого вибуття при погашенні не є віддаленою, суб'єктові господарювання слід розкривати для кожного класу умовного зобов'язання на кінець звітного періоду стислу інформацію про сутність умовного зобов'язання і, якщо можливо:

- а) наближену оцінку його фінансового впливу, здійснену згідно з параграфами 36-52;
- б) інформацію про невизначеності щодо суми або часу будь-якого вибуття;
- в) можливість будь-якої компенсації.

Визначаючи, які забезпечення або умовні зобов'язання можна об'єднати в один клас, треба розглянути, чи є сутність статей достатньо подібним для єдиного звіту про них. Отже, доречним може бути розгляд сум забезпечення, пов'язаних з гарантіями на різні вироби, як єдиного класу; але недоречним буде розглядати як єдиний клас ті суми, які пов'язані зі звичайними гарантіями, а також суми, які залежать від вирішення судових справ.

У випадках, коли забезпечення і умовне зобов'язання виникають з тієї самої сукупності обставин, суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію, із зазначенням зв'язку між забезпеченням і умовним зобов'язанням.

Наголосимо, що згідно МСФЗ фінансове зобов'язання – це будь-яке зобов'язання, що є контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання.

Фінансовий інструмент - це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

Коли надходження економічних вигід є ймовірним, суб'єктові господарювання слід розкривати стислу інформацію про сутність умовних активів на кінець звітного періоду і (якщо можливо) про оцінку їхнього

фінансового впливу, визначеного із застосуванням принципів, вказаних для забезпечень.

Важливо, щоб розкриття інформації про умовні активи уникало таких ознак імовірності отримання доходу, які вводять в оману.

У випадках, коли будь-яка інформація, не розкривається, тому що це неможливо, потрібно вказувати на цей факт.

У надзвичайно рідкісних випадках можна очікувати, що розкриття деякої або всієї інформації, завдасть шкоди позиціям суб'єкта господарювання в суперечці з іншими сторонами щодо предмету забезпечення, умовного зобов'язання чи умовного активу. В таких випадках суб'єктові господарювання можна не розкривати інформацію, але слід розкривати загальний характер суперечки, а також той факт, що інформація не була розкрита, і причини цього.

Наголосимо за змістом теми та визначення і категорії, які доцільно знати бухгалтеру:

1. Враховуючи вимоги МСФЗ суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію у звіті про фінансовий стан або в примітках щодо акціонерного капіталу (кількість акцій, кількість випущених і повністю сплачених акцій, номінальну вартість однієї акції).

2. Зобов'язання слід класифікувати як поточне якщо очікується, що воно буде погашене в ході звичайного операційного циклу і воно утримається первісно з метою продажу.

3. Нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем за угодою з фінансової оренди) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей - це інвестиційна нерухомість.

4. За фінансової оренди основних засобів ризику, пов'язані з об'єктом оренди передаються орендарю.

5. Дохід повинен оцінюватися за справедливою вартістю компенсації, яка була отримана або підлягає отриманню.

6. Дохід являє собою валове надходження економічних вигод, які виникають в ході звичайної діяльності підприємства.

7. МСБО 18 «Дохід» не поширюється на дохід, який виникає в результаті таких операцій та подій як надання послуг згідно з вимогами до будівельних контрактів.

8. У результаті використання активів суб'єкта господарювання іншими сторонами виникає дохід у вигляді відсотків, роялті або дивідендів.

9. Продаж товарів призводить до виникнення доходу відповідно до МСБО 18 «Дохід».

10. Згідно МСБО дохід від продажу товарів має визнаватися в разі задоволення умов: суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар; суму доходу можна достовірно оцінити.

11. Згідно МСБО вираховуються з доходу від продажу товарів і послуг саме суми, отримані від імені третіх сторін (такі, як податок з продажу,

податки на товари та послуги і податок на додану вартість).

12. Фінансовий інструмент відповідно до МСБО – це будь-який контракт, який приводить до виникнення фінансового активу у одного суб'єкта господарювання та фінансового зобов'язання або інструмента капіталу у іншого суб'єкта господарювання.

13. МСФЗ 7 визначає інформацію про фінансові інструменти, що підлягає розкриттю у фінансовій звітності.

14. Монетарні активи - це утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

15. Нематеріальний актив - це немонетарний актив, який не має фізичної субстанції та може бути ідентифікований.

16. За справедливою вартістю згідно МСБО суб'єкт господарювання оцінює фінансові активи або фінансові зобов'язання при первісному їх визнанні.

17. Суб'єкт господарювання вилучає фінансове зобов'язання (або частину фінансового зобов'язання) зі свого звіту про фінансовий стан тоді і лише тоді, коли його погашають, тобто коли зобов'язання, визначене у контракті, виконано, анульовано або строк його дії закінчується.

18. Вартість, за яку можна обміняти актив або погасити зобов'язання при укладанні угоди між незалежними та обізнаними сторонами - це справедлива вартість.

19. Згідно МСБО 17 оренда об'єктів нерухомості може класифікуватися як операційна і фінансова оренда.

20. Справедлива вартість - це один із видів оцінки основних засобів, який являє собою суму за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

21. Інвестиційною діяльністю підприємства є надходження грошових коштів від продажу основних засобів, нематеріальних активів, а також інших довгострокових активів.

Питання для самоперевірки:

1. Які особливості формування балансової вартості запасів на підприємстві?

2. Який порядок відображення інформації про запаси у звіті про фінансовий стан?

3. Як здійснюється оцінка необоротних активів?

4. Який порядок обліку та відображення у фінансових звітах інформації про необоротні активи?

5. Як здійснюється формування облікової політики щодо необоротних активів, які утримуються для продажу?

6. Які вимоги до подання у фінансових звітах інформації про необоротні активи, які утримуються для продажу?

7. Який порядок відображення у фінансових звітах інформації про виплати працівникам?

8. Що таке «державний грант»?
9. Яка передбачена класифікація, оцінка державних грантів?
10. Які особливості визнання, оцінювання та розкриття у фінансових звітах інформації про забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи?

ЛЕКЦІЯ 7,8,9

Тема 5. Облікова політика підприємства згідно вимог МСФЗ

Зміст

- 5.1. Основні завдання організації обліку та облікова політика підприємства
- 5.2. Вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці
- 5.3. Зміни в обліковій політиці
- 5.4. Розкриття інформації про облікову політику
- 5.5. Зміни в облікових оцінках

Список рекомендованої літератури: [1,2,5, 10, 54].

Міні-лексикон: наказ про облікову політику, облікова політика, облікові оцінки, підприємство.

5.1. Основні завдання організації обліку та облікова політика підприємства

Облікова політика – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Для того, щоб здійснити організацію облікової політики підприємства відповідно до вимог МСБО, обліковий та управлінський склад підприємства має керуватися положеннями МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Цей Стандарт застосовується при обранні та застосуванні облікових політик, обліку змін в облікових політиках, змін в облікових оцінках та виправленні помилок попереднього періоду.

Управління будь-яким підприємством вимагає систематичної інформації про здійснюванні господарські процеси, їх характер і обсяг, про наявність матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, їх використання, про фінансові результати діяльності. Основним джерелом такої інформації є дані поточного бухгалтерського обліку, які систематизуються у звітність.

Передумовою достовірного відображення розрахункових операцій з постачальниками та підрядниками в первинних документах та облікових реєстрів є раціональна організація обліку кредиторської заборгованості.

Організація бухгалтерського обліку - це цілеспрямована діяльність керівників підприємства по створенню, постійному впорядкуванню та удосконаленню системи бухгалтерського обліку з метою забезпечення інформацією внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Принципи ведення бухгалтерського обліку є загальноприйнятими, запозиченими з Міжнародних стандартів фінансової звітності та визначені в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Безумовно ці принципи впливають й на організацію обліку, оскільки облік на підприємстві повинен бути побудований таким чином, щоб облікова і звітна інформація відповідала встановленим принципам.

Вченими-теоретиками окремо від законодавчо встановлених принципів бухгалтерського обліку виділені й принципи організації обліку, тобто базові положення, на підставі яких керівництво підприємств організують єдину систему обліку.

До основних принципів організації бухгалтерського обліку відносяться: цілісність, всебічність, динамічність, пропорційність, адаптивність.

Цілісність припускає, що облік необхідно вести як єдине явище з урахуванням всіх об'єктів організації і всіх складових виробництва з моменту придбання запасів, виробництва, збереження готової продукції, реалізації і до моменту одержання прибутку (збитку).

Всебічність - в обліку необхідно враховувати усі внутрішні зв'язки, що виникають у процесі виробництва. Наприклад, необхідно організувати оформлення й облік передачі основних засобів з однієї ділянки на іншій, повернення невикористаних матеріалів.

Динамічність. Господарські операції й економіка в цілому постійно змінюються, що призводить до необхідності розробки нових підходів, прийомів до обліку. Наприклад, у сучасних умовах з'явився податковий облік, векселі, бартер, давальницька сировина. Система організації обліку повинна дозволяти, не ламаючи в цілому організації обліку, додавати зміни, тобто система повинна бути мобільною.

Пропорційність. Крім організації обліку, обліковий процес включає контроль і аналіз діяльності підприємства. Тому необхідно в обліковому процесі розподілити роботу однаково між усіма трьома складовими.

Згідно вимог чинного законодавства концептуальними основами організації бухгалтерського обліку є :

- безперервність його ведення з дня реєстрації до ліквідації підприємства;

- відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, документування та збереження документів покладено на власника або уповноваженого органа, що здійснює керівництво підприємством;

- самостійність підприємства: у виборі організаційних та методологічних форм обліку, визначенні облікової політики, розробці форм внутрішньогосподарського обліку, звітності і контролю господарських

операцій; в питаннях відокремлення підрозділів з відповідними зобов'язаннями ведення окремого обліку та звітності;

– відповідальність керівника за створення належних умов для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечення виконання ним правомірних вимог головного бухгалтера (бухгалтера) щодо дотримання правил та принципів організації облікового процесу;

– відповідальність головного бухгалтера (особи, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку) за: дотримання встановлених на підприємстві єдиних методологічних засад бухгалтерського обліку та підготовку фінансової звітності; контроль за безперервністю та повнотою облікового процесу; правильне відшкодування втрат від нестач, крадіжок і псування активів підприємства; перевірку стану бухгалтерського обліку в структурних підрозділах;

– відповідальність за бухгалтерський облік господарських операцій, пов'язаних з ліквідацією підприємства, покладається на утворену відповідно до законодавства ліквідаційну комісію.

Організація обліку зводиться до таких основних завдань:

- своєчасне, повне, достовірне, безперервне відображення всіх фактів господарської діяльності, які були здійснені на підприємстві;

- обробка даних за допомогою відповідних процедур, прийомів та способів у відповідності до вихідної інформації;

- складання на основі отриманого масиву обробленої інформації, зафіксованої у первинних документах і реєстрах балансу і фінансової звітності та подачі їх зацікавленим користувачам.

Процес організації бухгалтерського обліку передбачає три етапи.

Перший етап: створення суб'єкта господарювання (складання протоколу зборів засновників, який передбачає прийняття рішення щодо затвердження керівника на посаді, він автоматично, відповідно до законодавства, визнається відповідальною особою за організацію бухгалтерського обліку);

Другий етап: організація бухгалтерського обліку (цей етап передбачає три взаємопов'язані напрямки: методичний, технологічний і організаційний).

Методичний – передбачає вибір способів та прийомів, що є основою для таких методів обліку як документування, синтетичні та аналітичні рахунки, подвійний запис, бухгалтерський баланс і звітність, інвентаризація, оцінка майна та зобов'язань, калькулювання.

Технічний - передбачає вибір форми обліку, яка найбільш повно характеризуватиме та відповідатиме розміру підприємства та його галузі.

Організаційний - забезпечує організацію ведення облікових записів, процесу управління в бухгалтерії, тобто організацію роботи облікового апарату.

Третій етап: упорядкування і вдосконалення системи обліку – етап, який супроводжує життєдіяльність підприємства для забезпечення ефективного функціонування обліку та його ведення (рисунок 5.1).

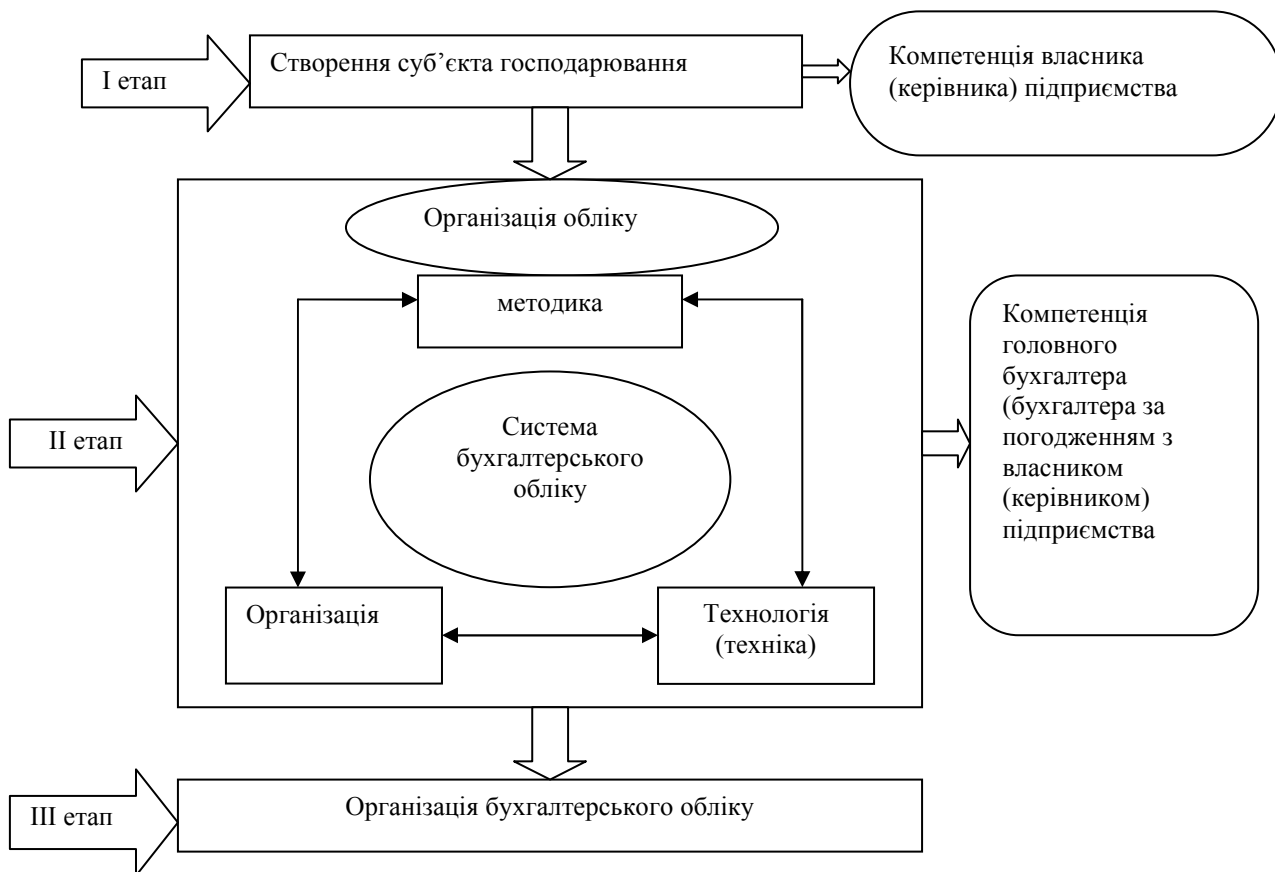


Рисунок 5.1 - Процес організації бухгалтерського обліку

До важливих напрямків раціональної організації бухгалтерського обліку належать: обґрунтований вибір форми обліку та звітності; визначення обсягу та складу облікової інформації, необхідної для управління та контролю, розробка документування та документообігу; встановлення структури облікового апарату та розподілу обов'язків між окремими виконавцями тощо.

Організація бухгалтерського обліку підприємства залежить від обсягу облікових робіт, ефективності використання НІТ, інших умов. Основою організації бухгалтерського обліку на підприємстві є облікова політика, яка у свою чергу забезпечує нормальне функціонування систем обліку та управління.

Відповідно до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. № 996-ХІУ (зі змінами), облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Наявність затвердженої на підприємстві облікової політики – прямий обов'язок вищого керівництва підприємства, встановлений п. 5 ст. 8 Закону № 996, а її дотримання — обов'язок головного бухгалтера та інших осіб, що відповідають за ведення господарського обліку підприємства.

Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені наказом Мінфіну від 27.06.2013 р. № 635 (далі – Методрекомендації), дозволяють створити нове чи вдосконалити наявне положення про облікову політику вашого підприємства просто і ефективно.

Елементи, які має містити положення про облікову політику підприємства відповідно до Методрекомедацій, наведено в таблиці 5.1.

Таблиця 5.1 - Структура положення про облікову політику підприємства

| N з/п | Елемент | Варіанти вибору |
|-------|---|--|
| 1 | Методи оцінки вибуття запасів | <ul style="list-style-type: none"> - Ідентифікованої собівартості кожної одиниці запасів; - середньозваженої собівартості; - собівартості перших за часом надходження запасів (ФІФО); - нормативних затрат; - ціни продажу |
| 2 | Якщо обрано метод середньозваженої собівартості одиниці запасів | <ul style="list-style-type: none"> - За щомісячною середньозваженою; - за періодичною середньозваженою на дату кожної операції |
| 3 | Порядок обліку і розподілу транспортно-заготівельних витрат, можливість ведення окремого субрахунку їх обліку | <ul style="list-style-type: none"> - Безпосереднє віднесення на кожну одиницю; - за окремими групами запасів на окремому субрахунку зі щомісячним пропорційним розподілом |
| 4 | Методи амортизації основних засобів, а також довгострокових біологічних активів та інвестиційної нерухомості, якщо вони обліковуються за первісною вартістю | <p>Щодо кожної з груп необоротних активів обирається один з таких дозволених методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - зменшення залишкової вартості; - прискореного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний; - виробничий |
| 5 | Нематеріальні активи (НМА) з невизначеним строком корисного використання | Визначається перелік таких НМА |
| 6 | Методи амортизації інших необоротних матеріальних активів | <ul style="list-style-type: none"> - Прямолінійний; - виробничий |
| 7 | Методи амортизації МНМА і бібліотечних фондів | <ul style="list-style-type: none"> - 50 % при введенні в експлуатацію та 50 % при вибутті; або - одразу 100 % при вибутті |
| 8 | Вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА | Встановлюються підприємством самостійно; при зміні вартості перерахунки за раніше придбаними активами не проводяться |
| 9 | Підходи до переоцінки необоротних активів | Визначаються підстави та періодичність |
| 10 | Застосування класу витрат з Плану рахунків бухгалтерського обліку активів | 8-й та/або 9-й клас рахунків |
| 11 | Підходи до періодичності списання резерву дооцінки необоротних активів | <ul style="list-style-type: none"> - При вибутті основних засобів; - пропорційно до нарахованої амортизації |

| | | |
|----|---|--|
| 12 | Метод обчислення резерву сумнівних боргів | - Застосування абсолютної суми сумнівної заборгованості; - застосування коефіцієнта сумнівності. |
| 13 | Перелік створюваних забезпечень майбутніх витрат і платежів | - Виплату відпусток працівникам; - додаткове пенсійне забезпечення; - виконання гарантійних зобов'язань; - реструктуризація, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; - виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів; - забезпечення на рекультивацію порушених земель тощо |
| 14 | Порядок виплат, які здійснюються за рахунок прибутку | Обов'язково для державних і комунальних підприємств |
| 15 | Порядок оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг | - Вивченням виконаної роботи; - визначенням питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі; - визначенням питомої ваги витрат, яких зазнає підприємство у зв'язку із наданням всього обсягу послуг |
| 16 | Сегменти діяльності, пріоритетний вид сегмента | - Господарські; - географічні збутові або збутові виробничі |
| 17 | Перелік і склад змінних і постійних загальновиробничих витрат, бази їх розподілу | Залежно від специфіки діяльності |
| 18 | Перелік і склад статей собівартості продукції (робіт, послуг) | - Сировина та матеріали; - купівельні напівфабрикати та комплектуючі, в тому числі послуги; - паливо й енергія на технологічні цілі; - зворотні відходи (вираховуються); - основна і додаткова заробітна плата; - соціальні відрахування; - витрати на утримання та експлуатацію устаткування; - втрати від браку; - інші прями витрати; - змінні та постійні загальновиробничі |
| 19 | Кількісні критерії та якісні ознаки суттєвості інформації про господарські операції, події та статті фінансової звітності | Має бути описаний щодо: - окремих операцій; - значних класів активів, зобов'язань чи капіталу; - кожної з чотирьох основних звітних форм |
| 20 | Періодичність відображення ВПА і ВПЗ | - Щоквартально; - перед складанням річної фінансової звітності |
| 21 | Класифікація пов'язаних сторін | - Підприємства, які перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; - підприємства і фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його |

| | | |
|----|--|--|
| | | діяльність, а також близькі члени родини такої фізичної особи |
| 22 | Дата первісного визнання необоротних активів та групи як утримуваних для продажу | дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються такі умови: очікується їх продаж найближчим часом замість використання за призначенням; вони готові до продажу в їх теперішньому стані; проводяться відповідні заходи з пошуку покупця; - дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу |
| 23 | Складання окремого балансу філіями, представництвами, відділеннями та іншими відокремленими підрозділами підприємства | Встановлюється перелік або характеристика підрозділів, щодо яких складаються окремі баланси |
| 24 | Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації | Визначається власником (керівником), окрім обов'язкових випадків |
| 25 | Визначення одиниці аналітичного обліку запасів | - найменування; - однорідна група (вид) |
| 26 | Спосіб складання звіту про рух грошових коштів | - прямий метод; - непрямий метод |
| 27 | Підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду | Первісна вартість основних засобів збільшується на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта, що призводить до збільшення майбутніх економічних вигод відносно первісно очікуваних |

Наведений перелік не є вичерпним й не є обов'язковим до застосування, як і самі Методрекомедації. Але їх дотримання може забезпечити обґрунтовану розробку наказу про облікову політику підприємства.

З огляду на це, доцільним є розгляд деяких ключових положень облікової політики щодо оборотних і необоротних активів більш детально. Основні засоби, що займають найбільшу частку необоротних активів, включають досить значну кількість позицій, які мають визначатися саме обліковою політикою. Так, підприємство, що здійснює ведення обліку і складання фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів, має визначити метод оцінки основних засобів після їх визнання. Відповідно до положень МСБО 16, Суб'єкт господарювання має обирати своєю обліковою політикою або модель собівартості або модель переоцінки і йому слід застосовувати цю політику до всього класу основних засобів.

Щодо обліку запасів та пов'язаних з ними витрат, в обліковій політиці варто зазначити, що усі наднормативні витрати (сировини, заробітної плати або інших ресурсів) що виникли самостійному виробництві активу, повинні визнаватися як витрати періоду, в якому вони понесені.

5.2. Вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці

Облікова політика формується на підставі вивчення всіх МСФЗ та МСБО, а не лише МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». Якщо немає МСФЗ, який конкретно застосовується до операції, іншої події або умови, управлінський персонал має застосовувати судження під час розробки та застосування облікової політики, щоб інформація була доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень та достовірною.

Основні вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці групувано в таблиці 5.2.

Облікову політику доцільно сформулювати і до тих об'єктів, які відсутні на підприємстві.

Таблиця 5.2 - Основні вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття в обліковій політиці

| № з/п | Назва стандарту | Пункти стандартів, які доцільно згадати в обліковій політиці |
|-------|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій» | 7, 19, 20, 21, 27, 27А, 28, 30, 32, 33, 44, 13А, В42-44 |
| 2 | МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» | 4, 15, 16, 18, 19, 42, 54, 56, 58, В63 |
| 3 | МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» | 6, 7, 8, 15, 25, 33 |
| 4 | МСБО 2 «Платіж на основі акцій» | 6, 9, 10, 12, 13, 25, 36 |
| 5 | МСБО 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» | 6, 7, 16, 21, 27, 46, В5 |
| 6 | МСБО 12 «Податки на прибуток» | 46, 22, 24, 34, 39, 44, 47, 56, 61А, 68, 71 |
| 7 | МСБО 16 «Основні засоби» | 15, 16, 30, 31, 39, 40, 41, 51, 67, 68, 71, 73 |
| 8 | МСБО 17 «Оренда» | 8, 20, 25, 27, 33, 50, 55 |
| 9 | МСБО 18 «Дохід» | 8, 9, 14, 20, 26, 30, 35 |
| 10 | МСБО 19 «Виплати працівникам» | 7, 54, 58А, 64, 92, 93А, 93Д, 96, 133 |
| 11 | МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу» | 7, 12, 23, 26 |
| 12 | МСБО 23 «Витрати на позики» | 8, 27 |
| 13 | МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» | 9, 21, 23, 28, 32, 39, 47, 48, 59 |
| 14 | МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства» | 6, 11, 18, 23, 22, 31, 33, 36, 37, 39 |
| 15 | МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах» | 3, 9, 30, 34, 36, 45, 48 |
| 16 | МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання» | 18, 28, 32, 33, 35, 38 |
| 17 | МСБО 36 «Зменшення корисності активів» | 6, 9, 10, 25, 30, 33, 55, 59, 60, 66, 80, 86, 104, 110, 114, 117, 119, 124 |
| 18 | МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» | 14, 53, 45, 47, 54, 59, 60, 72 |

| | | |
|----|---|--|
| 19 | МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка» | 9, 10, 11, 14, 17, 18, 20, 30, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 46, 47, 48, 50, 55, 56, 58, 59, 63, 64, 65, 67, 68, 69, 70, 86, 88, 89, 92, 93, 95, 97, 98, 100, 101, 102 |
| 20 | МСБО 38 «Нематеріальні активи» | 9, 10, 24, 54, 57, 74, 83, 88, 97, 104, 107, 108, 109, 113, 118, 122 |

Не зважаючи на те, що облікова політика будується на основі усіх МСБО, доцільним є детальне вивчення саме МСБО 8, як основоположного.

Метою цього Стандарту є визначення критеріїв до обрання та змінювання облікових політик разом з обліковим підходом та розкриттям інформації про зміни в облікових політиках, зміни в облікових оцінках та виправлення помилок. Стандарт призначений для покращання доречності та достовірності фінансової звітності суб'єкта господарювання та зіставності такої фінансової звітності через якийсь час, а також для зіставності з фінансовою звітністю інших суб'єктів господарювання. Розглянемо основні поняття даного стандарту.

Помилки попередніх періодів - пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один або кілька попередніх періодів, які виникають через невикористання або зловживання достовірною інформацією.

Ретроспективне застосування - застосування нової облікової політики щодо операцій, інших подій та умов так, начебто ця політика застосовувалася завжди.

Перспективне застосування - перспективне застосування зміни в обліковій політиці та визнання впливу зміни в обліковій оцінці, відповідно, є:

а) застосуванням нової облікової політики до операцій, окрім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики; та

б) визнання впливу облікової оцінки в поточному та майбутніх періодах, на які впливає зміна.

Окрім того, МСБО 8 визначає шляхи та підходи щодо виправлення помилок, допущених суб'єктом господарювання в ході ведення своєї діяльності. Помилки можуть виникати щодо визнання, оцінки, подання або розкриття інформації про елементи фінансової звітності.

Пропуск або викривлення статей є суттєвими, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності.

Відповідно до параграфу 43 МСБО 8, суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду ретроспективно в першому комплекті фінансових звітів, затверджених до випуску після їх виявлення шляхом:

а) перерахування порівнюваних сум за поданий попередній період (періоди), у якому відбулася помилка, або

б) перерахування залишків активів, зобов'язань та власного капіталу на початок періоду за найперший з поданих попередніх періодів, якщо помилка відбулася до першого з поданих попередніх періодів.

Коли суб'єкт господарювання виправляє суттєві помилки попереднього періоду після їх виявлення він розкриває таку інформацію

- характер помилки попереднього періоду,
- суму виправлення за кожний поданий попередній період,
- суму виправлення на початок найпершого з поданих попередніх періодів,
- обставини, що привели до існування такої умови, та опис того, як та коли виправлено помилку.

5.3. Зміни в обліковій політиці

Як правило, однакова облікова політики застосовується для кожного звітного періоду.

Облікову політику слід змінювати лише у разі:

- якщо це вимагається стандартом або тлумаченням;
- якщо зміни призведуть до адекватнішого відображення подій чи операцій у фінансових звітах підприємства.

Користувачі фінансової звітності повинні мати змогу порівнювати фінансову звітність суб'єкта господарювання через якийсь час для визначення тенденцій у його фінансовому стані, фінансових результатах діяльності та грошових потоках. Тому, як правило, однакові облікові політики застосовуються протягом кожного періоду та в проміжок часу від одного періоду до іншого.

Зміна облікової політики відображається ретроспективно. Будь-яке коригування внаслідок такої зміни слід відображати як коригування залишку кожного відповідного компонента власного капіталу на початок періоду, а також коригувати інші порівнювані суми, інформація про які розкрита за кожний поданий попередній період, так, наче нова облікова політика застосовувалася завжди.

5.4. Розкриття інформації про облікову політику

Якщо зміна облікової політики пов'язана з вимогами стандартів (прийняття нового МСФЗ, зміни в них), то у звітності слід розкрити наступну інформацію:

- назву МСФЗ;
- характер зміни в обліковій політиці;
- суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає;
- суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому або про неможливість це зробити;
- іншу інформацію, передбачену пунктом 28 МСБО 8.

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

Якщо перше застосування МСФЗ впливає на поточний період (чи на будь-який попередній період) або матиме такий вплив (за винятком того, що

неможливо визначити суму коригування), або може мати вплив на майбутні періоди, то суб'єкт господарювання розкриває таку інформацію:

- назву МСФЗ,
- той факт, що зміна в обліковій політиці здійснюється відповідно до його положень перехідного періоду (якщо це прийнятно),
- характер зміни в обліковій політиці, опис положень перехідного періоду (якщо це прийнятно),
- положення перехідного періоду, які могли б мати вплив на майбутні періоди,
- суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданому передбачена пунктом 28 МСБО 8

Якщо зміна в обліковій політиці відбувається добровільно для покращення якісних характеристик звітності то у звітності слід розкрити наступну інформацію:

- характер зміни в обліковій політиці;
- причини, завдяки яким застосування нової облікової політики забезпечує достовірну та доречнішу інформацію;
- суму коригування за поточний період та кожний поданий попередній період (наскільки це можливо) для кожної статті фінансових звітів, на яку це впливає;
- суму коригування, пов'язану з періодами, що передують поданим або про неможливість це зробити;
- інша інформація передбачена пунктом 28 МСБО 8.

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

В звітності за міжнародними стандартами окремому розкриттю підлягає вплив нових стандартів на облікову політику, які опубліковані, але не набули чинності.

5.5. Зміни в облікових оцінках

З обліковою політикою тісно пов'язано поняття облікових оцінок. Облікова оцінка - попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами. Наприклад, збільшення строку корисного використання основного засобу вплине на зменшення суми щорічної амортизації. Зміну строку використання слід розглядати як зміну облікової оцінки.

Зміна в обліковій оцінці - це коригування балансової вартості активу або зобов'язання, яке є результатом оцінки теперішньої вартості активів та зобов'язань та пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації або нових розробок та, відповідно, не є виправленням помилок.

Варто пам'ятати, що вплив зміни облікової оцінки визнають перспективно.

Унаслідок невизначеності, властивій господарській діяльності, багато статей у фінансових звітах не можна оцінити точно, а можна оцінити лише попередньо використовуючи професійне судження бухгалтера, наприклад:

- безнадійні борги;
- старіння запасів;
- справедливої вартості фінансових активів або фінансових зобов'язань;
- строків корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікуваної моделі споживання економічних вигід, утілених у них;
- гарантійних зобов'язань.

Може виникнути потреба в перегляді попередньої облікової оцінки, що не вимагає коригувань попередніх періодів. Вплив зміни облікової оцінки визнають перспективно, включаючи його у прибуток або збиток у періоді, коли відбулася зміна, та у майбутніх періодах, якщо зміна впливає на них разом.

Питання для самоперевірки:

1. Які основні завдання організації обліку на підприємстві?
2. Які етапи організації обліку на підприємстві Ви знаєте?
3. Які вимоги міжнародних стандартів щодо розкриття інформації в обліковій політиці?
4. В чому полягає сутність облікової політики за міжнародними стандартами?
5. Який передбачено процес перетворення інформації про господарські щоденні операції у показники фінансової звітності?
6. За яких обставин здійснюються зміни в обліковій політиці підприємства?
7. Як здійснюється розкриття інформації про облікову політику?
8. Як здійснюються зміни в облікових оцінках?
9. Як здійснюється розробка наказу про облікову політику згідно міжнародних стандартів?
10. Яке визначення поняттю «облікова політика» у МСБО 8?

ЛЕКЦІЯ 10,11,12

Тема 6. Порядок розкриття інформації у Примітках до фінансових звітів

Зміст

- 6.1. Загальні правила формування і представлення Приміток до фінансових звітів
- 6.2. Примітки до Звіту про фінансовий стан
- 6.3. Примітки до Звіту про сукупні доходи
- 6.4. Розкриття інформації у примітках до Звіту про зміни у власному капіталі та Звіту про рух грошових коштів
- 6.5. Інформація про діяльність що припиняється
- 6.6. Розкриття по звітності за сегментами

6.7. Інші розкриття

Список рекомендованої літератури: [1,2,5,12,54].

Міні-лексикон: фінансові звіти, розкриття інформації, примітки до фінансової звітності, пов'язані сторони.

6.1. Загальні правила формування і представлення Приміток до фінансових звітів

Відповідно до МСБО 1, примітки до фінансової звітності – це форма фінансової звітності, що надає описові пояснення чи детальніший аналіз статей, поданих у цих фінансових звітах, а також інформацію про статті, які не відповідають вимогам визнання в цих звітах.

У Примітках до фінансової звітності, складених за міжнародними стандартами, надається інформація про основу складання фінансової звітності і про конкретні облікові політики, а також інформацію, яку не подано у фінансовій звітності, але яка є доречною для її розуміння.

Наведемо орієнтовний зміст Приміток до фінансової звітності та інформація, що може розкриватися:

- 1) Загальна інформація про підприємство;
- 2) Основи підготовки, затвердження і подання фінансової звітності;
- 3) Суттєві положення облікової політики;
- 4) Істотні облікові судження, оцінні значення і допущення;
- 5) Розкриття інформації щодо використання справедливої вартості;
- 6) Рекласифікації у фінансової звітності за звітний рік у порівнянні з фінансовою звітністю попереднього року та виправлення помилок;
- 7) Консолідація та об'єднання бізнесу (тільки для консолідованої фінансової звітності);
- 8) Розкриття інформації, що підтверджує статті, подані у звітності;
- 9) Розкриття іншої інформації.

В Примітках до фінансової звітності, складеної за МСФЗ слід звернути особливу увагу на розкриття інформації щодо:

першого застосування МСФЗ (для першої фінансової звітності, складеної за МСФЗ);

управління фінансовими ризиками, включаючи аналіз чутливості; визначення та розкриття справедливої вартості;

знецінення активів;

визнання та оцінки фінансових інвестицій;

пов'язаних сторін, включаючи кінцевого бенефіціарного власника (контролера);

подій після дати балансу.

Примітки можуть містити додаткову інформацію, яка відповідає потребам користувачів щодо статей Балансу або Звіту про фінансові результати.

Інформація про географічні та галузеві сегменти та вплив на підприємство, зміни цін також може подаватися як додаткова інформація.

Таким чином, рівень деталізації, прозорість та надійність суттєвої інформації при розкритті можуть відігравати важливу роль у процесі прийнятті управлінських рішень.

До загальної інформації у Примітках слід включити таку інформацію:

- дату затвердження даної фінансової звітності для оприлюднення,
- основа складання фінансової звітності – міжнародні чи національні облікові стандарти;
- назву суб'єкта господарювання (чи групи суб'єктів господарювання), що звітує, або інші способи ідентифікації та будь-які зміни в цій інформації порівняно з кінцем попереднього звітного періоду;
- орган, що затвердив фінансову звітність,
- дату кінця звітного періоду або періоду, охопленого комплектом фінансової звітності та примітками;
- валюту подання та рівень округлення, використаний при поданні сум у фінансовій звітності,
- стислий виклад суттєвих застосованих облікових політик,
- юридична адреса і організаційно-правова форма суб'єкта господарювання, країну реєстрації та провадження діяльності.

Окрім того, примітках до фінансових звітів може бути відображена така додаткова інформація, як наприклад сума дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як виплата власникам протягом періоду, та відповідну суму на акцію, місце розташування та юридичну форму суб'єкта господарювання, країну його реєстрації та адресу зареєстрованого офісу (або основне місце ведення господарської діяльності, якщо воно не збігається з місцем зареєстрованого офісу).

Суб'єкт господарювання, як правило, подає примітки у наведеному порядку зазначення відповідності МСФЗ - стислий виклад суттєвих застосованих облікових політик - інформація, що підтверджує статті звітності - розкриття іншої інформації.

Згідно міжнародних стандартів підприємство по можливості формує Примітки до фінансової звітності у впорядкованому вигляді. Слід робити посилання до кожної статті, поданої у Звіті про фінансовий стан, Звіті про сукупний дохід і прибутки та збитки, окремому Звіті про прибутки та збитки (якщо він подається), Звіті про зміни у власному капіталі та Звіті про рух грошових коштів, якщо показник цієї статті додатково описано у Примітках.

Окрема увага має бути приділена розділу Приміток «Розкриття інформації про облікові політики», що має містити за вимогами п. 117 МСБО 1:

- а) основу (або основи) оцінки, застосовані при складанні фінансової звітності;
- б) інші застосовані облікові політики, що є доречними для розуміння фінансової звітності.

Вирішуючи, чи слід розкривати інформацію про певну облікову політику, управлінський персонал ураховує чи допоможе розкриття

інформації користувачам у розумінні відображення операцій, інших подій та умов, поданих у фінансових результатах діяльності та фінансовому стані.

Також, слід описати основні положення прийнятої облікової політики стосовно визнання статей звітності та обраних методів оцінки щодо:

- інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства;
- гудвілу;
- основних засобів;
- інвестиційної нерухомості;
- нематеріальних активів;
- зменшення корисності;
- біологічних активів;
- запасів;
- дебіторської заборгованості;
- фінансових інструментів та інвестицій в цінні папери;
- позик і облігацій;
- складових власного капіталу;
- забезпечень і резервів;
- зобов'язань;
- визнання доходу;
- будівельних контрактів;
- доходів і витрат від оренди;
- операцій в іноземній валюті;
- витрат на позики;
- державних грантів і субсидій;
- витрат на пенсійні виплати;
- відстрочених податкових активів і зобов'язань;
- суттєвих помилок, виявлених і виправлених при підготовці фінансової звітності.

фінансової звітності.

Важливим є дотримання українськими підприємствами вимоги п. 23 МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності» стосовно представлення інформації про вплив переходу на його фінансовий стан, фінансові результати і грошові потоки, відображені у звітності.

З цією метою у Примітках слід зазначити, що звітність є першою звітністю, підготовленою за Міжнародними стандартами та проілюструвати зміну вартості основних показників звітності внаслідок такого переходу.

6.2. Примітки до Звіту про фінансовий стан

У Звіті про фінансовий стан підприємства інформація наводиться за обов'язковими та суттєвими статтями звітності. Несуттєві та подібні статті окремо не наводяться та об'єднуються з іншими статтями. Але, більш детально подані рядки розшифровуються у Примітках з огляду на судження щодо оцінки:

- а) характеру і ліквідності активів;
- б) функції активів у межах суб'єкта господарювання;
- в) сум, характеру та строків зобов'язань.

Розкриття інформації будуть різними для кожної статті, наприклад:

а) статті основних засобів деталізуються за класами відповідно до МСБО 16;

б) дебіторську заборгованість деталізують з виділенням сум до отримання від торгових клієнтів, до отримання від зв'язаних сторін, авансів виданих та інших сум;

в) запаси поділяють на види відповідно до МСБО 2 «Запаси», такі як товари, основні та допоміжні виробничі матеріали, незавершене виробництво та готова продукція;

г) забезпечення поділяють на забезпечення виплат працівникам та інші статті;

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

Стосовно кожного виду активів описується інформація про підходи до їх визнання, оцінки, класифікації, переоцінки, руху і вибуття протягом звітного періоду. Опис вибору методів амортизації, визнання витрат на ремонти і поліпшення та оцінки подається у текстовому форматі з поясненням причин вибору. Інформація про рух окремих груп непоточних і поточних активів може бути представлена у табличному вигляді.

Про групи і об'єкти основних засобів відповідно до вимог МСБО 16 «Основні засоби» у фінансовій звітності слід розкривати для кожного класу основних засобів:

а) бази оцінки, що їх застосовували для визначення валової балансової вартості;

б) застосований метод амортизації;

в) застосовані строки корисної експлуатації або норми амортизації;

г) валову балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченими збитками від зменшення корисності) на початок та кінець періоду;

г) узгодження балансової вартості на початок і кінець періоду;

д) наявність та суми обмежень на права власності, а також основні засоби, передані у заставу для забезпечення зобов'язань, суму видатків, визнаних у балансовій вартості об'єкта основних засобів у ході його будівництва, суму контрактних зобов'язань, пов'язаних із придбанням основних засобів.

Вимоги до розкриття інформації про статті Звіту про фінансовий стан регламентовано відповідними стандартами:

- про об'єкти інвестиційної нерухомості - визначено у МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»;

- про об'єкти нематеріальних активів – МСБО 38 «Нематеріальні активи»;

- про оцінку на предмет зменшення корисності активів – МСБО 36 «Зменшення корисності активів»;

- про біологічні активи – МСБО 41 «Сільське господарство»;

- про фінансові інструменти – МСФЗ 7 «Фінансові інструменти»;

розкриття інформації»; МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання», МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;

- про інвестиції – МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання», МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»; МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах»;

- про визнання резервів, забезпечень, окремих зобов'язань – МСБО 19 «Виплати працівникам», МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення», МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи»;

- про зобов'язання з фінансової оренди - МСБО 17 «Оренда»;

- про відстрочені податкові активи і зобов'язання – МСБО 12 «Податки на прибуток».

6.3. Примітки до Звіту про сукупні доходи

Підприємства подають інформацію про доходи та витрати, визнані у звітному періоді, у єдиному Звіті про прибутки і збитки або двох звітах - Звіті про прибутки та збитки та Звіті про сукупні доходи, що передбачено п. 81 МСБО 1.

Обов'язковою вимогою МСБО 1 є додаткове розкриття у Примітках інформації про доходи чи витрати, що виникали протягом звітного періоду внаслідок таких операцій:

а) списання запасів до чистої вартості реалізації або списання основних засобів до суми відшкодування, а також сторнування таких списань;

б) реструктуризацію напрямів діяльності суб'єкта господарювання та сторнування будь-яких забезпечень на витрати на реструктуризацію;

в) вибуття об'єктів основних засобів;

г) вибуття інвестицій;

г) припинена діяльність;

д) урегулювання судових позовів;

е) інші сторнування забезпечень;

ж) суму дивідендів, запропонованих або оголошених перед затвердженням фінансової звітності до випуску, але не визнаних як виплата власникам протягом періоду, та відповідну суму на акцію, суму будь-яких невизнаних кумулятивних привілейованих дивідендів.

Слід звернути увагу на норми МСБО 1 стосовно подання аналізу витрат, визнаних у прибутку чи збитку, із застосуванням класифікації, яка базується на характері витрат або на їхній функції, залежно від того, який аналіз забезпечує обґрунтовану та більш доречну інформацію.

При обранні одного із методів відображення витрат у фінансовій звітності додатково у Примітках наводиться інформація про витрати, згрупована за іншим методом для більш повного і достовірного розкриття інформації.

МСБО 18 «Дохід» регламентує вимоги до розкриття інформації про доходи суб'єкта господарювання. Так, у Примітках слід пояснити

застосовувані методи визнання доходів та розкрити значні суми доходів, отримані від реалізації товарів, послуг, виконання робіт, доходи від товарообмінних операцій, що не призвели до надходження грошових коштів тощо.

6.4. Розкриття інформації у примітках до Звіту про зміни у власному капіталі та Звіту про рух грошових коштів

До Звіту про зміни у власному капіталі готуються примітки, які повинні містити аналітичну інформацію про сукупний прибуток за статтями власного капіталу.

Також примітки повинні містити аналіз іншого сукупного прибутку за статтями, суми дивідендів, визнаних як виплати власникам протягом цього періоду, а також відповідну суму дивідендів на акцію.

В разі, якщо підприємством здійснювалось виправлення помилок минулих періодів або відбувались зміни облікової політики (трансформація звітності за міжнародними стандартами не є зміною облікової політики), то положення МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» вимагають ретроспективних коригувань для відображення змін в обліковій політиці (наскільки це можливо). Отже в текстовому та табличному форматі потрібно деталізувати інформацію про сукупне коригування кожного компонента власного капіталу, що є наслідком змін в обліковій політиці та, окремо, виправлення помилок. Інформацію про такі коригування розкривають за кожний попередній період та на початок періоду.

Обов'язковим є подання інформації про зміни у акціонерному капіталі про випуск акцій, вилуплення та погашення акцій тощо.

Підприємства, що не є акціонерними товариствами, наприклад, товариство з обмеженою відповідальністю, розкриває інформацію про складові власного капіталу з поясненням змін по кожній категорії часток учасників в капіталі, що сталися за відповідний період, а також прав, привілеїв і обмежень по кожній категорії часток в капіталі.

Інформація про рух грошових коштів суб'єкта господарювання за видами діяльності узагальнюється у відповідному звіті за правилами, визначеними МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

У примітках розкривається інформація про залишки грошових коштів та їх еквівалентів на звітну дату, які вільні для розпорядження та щодо використання яких існують певні обмеження. Така інформація має бути прокоментована управлінським персоналом, особливо стосовно існуючих обмежень. Окрім того, у примітках до Звіту про рух грошових коштів розкривається інформація склад грошових коштів, склад статей «Інші надходження», «Інші платежі» та інших статей, які об'єднують кілька видів грошових потоків, негрошові операції інвестиційної та фінансової діяльності.

Додатково за вимогами п. 50 МСБО 7 у примітках може бути розкрита інформація про:

а) суму невикористаних запозичених коштів, що можуть бути наявними для майбутньої операційної діяльності і для погашення зобов'язань

інвестиційного характеру, із зазначенням будь-яких обмежень щодо використання цих коштів;

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

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

г) суму грошових потоків, які виникають від операційної, інвестиційної та фінансової діяльності в кожній галузі і в кожному звітному сегменті (за вимогами МСФЗ 8 «Операційні сегменти»).

6.5. Інформація про діяльність що припиняється

Відповідно до положень МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» у примітках до комплексу фінансової звітності вимагається додаткове розкриття інформації про діяльність, що припиняється:

- опис непоточного активу (або ліквідаційної групи);
- сума прибутку від діяльності, що триває, та від припиненої діяльності, що має відношення до власників материнської компанії, а також інформація про чисті грошові потоки, що відносяться до операційної, інвестиційної та фінансової сфер припиненої діяльності;
- опис фактів та обставин продажу або обставин, що ведуть до очікуваної ліквідації, а також очікуваного способу та часу цієї ліквідації;
- прибутки або збитки, пов'язані із активами, що призначені для продажу.

Також, управлінський персонал описати наміри щодо продажу таких активів та зміни у цих намірах, що відбувались протягом звітного періоду.

6.6. Розкриття по звітності за сегментами

Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти» базується на основному принципі, що суб'єкту господарювання слід розкривати інформацію, щоби надати можливість користувачам фінансової звітності оцінити характер та фінансовий вплив економічної діяльності, якою він займається, а також економічні умови, за яких він функціонує.

Для представлення такої інформації у примітках до фінансової звітності управлінському персоналу підприємства слід визначитись із наявністю звітних сегментів в діяльності.

Критерії визнання сегментів містяться у пп. 5, 12, 13, 14,15 МСФЗ 8.

Операційний сегмент – це компонент суб'єкта господарювання:

а) який займається економічною діяльністю, від якої він може заробляти доходи та нести витрати (включаючи доходи та витрати, пов'язані з операціями з іншими компонентами того самого суб'єкта господарювання);

б) операційні результати якого регулярно переглядаються вищим керівником з операційної діяльності суб'єкта господарювання для прийняття

рішень про ресурси, які слід розподілити на сегмент, та оцінювання результатів його діяльності; та

в) про який доступна дискретна фінансова інформація.

Крім якісних критеріїв визнання сегментів МСФЗ 8 визначає і кількісні пороги. Зокрема, суб'єкт господарювання відображає в звітності окремо інформацію про операційний сегмент, який відповідає будь-якому з таких кількісних порогів:

а) його відображений у звітності дохід, включаючи як продажі зовнішнім клієнтам, так і міжсегментні продажі або трансфертні операції, становить 10% (або більше) сукупного (внутрішнього та зовнішнього доходу) всіх операційних сегментів;

б) абсолютна величина відображеного в звітності прибутку або збитку становить 10% (або більше) більшої за абсолютною величиною суми: і) сукупного відображеного у звітності прибутку всіх операційних не збиткових сегментів, та її сукупного відображеного у звітності збитку всіх операційних збиткових сегментів;

в) його активи становлять 10% (або більше) сукупних активів усіх операційних сегментів.

Операційні сегменти, які не відповідають жодному з кількісних порогів, можуть вважатися звітними та розкриватися окремо, якщо управлінський персонал вважає, що інформація про цей сегмент буде корисною користувачам фінансової звітності. Керівництво здійснює моніторинг операційних результатів діяльності кожного з підрозділів окремо для цілей прийняття рішень про розподіл ресурсів та оцінки результатів їх діяльності та описує причини виділення сегментів в текстовому форматі.

Інформацію про інші види економічної діяльності та операційні сегменти, які не є звітними, об'єднують та розкривають у категорії «всі інші сегменти» окремо від інших статей. Слід наводити опис джерел доходу, включеного до категорії «всі інші сегменти».

Суб'єкт господарювання також представляє пояснення величин прибутку або збитків, активів і зобов'язань по кожному звітному сегменту, включаючи наступне:

основу обліку будь-яких операцій між звітними сегментами;

характер будь-яких відмінностей між оцінкою прибутку або збитків звітних сегментів і прибутку або збитків компанії до обліку витрат або прибутків по податку на прибуток та припиненій діяльності.

6.7. Інші розкриття

МСБО 10 «Події після звітного періоду» визначає події після звітного періоду як події (сприятливі і несприятливі), які відбуваються в період між закінченням звітного періоду і датою затвердження фінансової звітності до випуску.

Як правило, дата затвердження фінансової звітності до випуску - це дата, на яку керівництво компанії підписує (стверджує) і випускає фінансову звітність або для наглядового органу, або для акціонерів.

Стандартом встановлено два види подій після звітнього періоду (п. 3 МСБО 10):

- події, які вимагають коригування після звітнього періоду - події, що підтверджують умови, що існували на звітню дату;
- події, які не вимагають коригування після звітнього періоду - події, які свідчать про умови, що виникли після закінчення звітнього періоду.

У разі виникнення істотних подій, які вимагають коригування, слід коригувати суми, визнані у фінансовій звітності, або визнавати статті, раніше не визнані у звітності (п.8 МСБО 10).

Події, що потребують коригування, можна умовно розділити на дві групи: події, що підтверджують умови, які існували на звітню дату; події, які вказують, що при складанні фінансової звітності неприпустимо було застосовувати принцип безперервності діяльності (за наявності ознак, що підприємство не буде продовжувати свою діяльність, такі події можуть вимагати коригування всієї звітності).

Коригування фінансової звітності вимагає тільки суттєва інформація - відсутність або спотворення якої може вплинути на економічні рішення користувачів фінансової звітності, які приймаються на основі даних фінансової звітності.

Не слід коригувати статті фінансової звітності для відображення подій, які свідчать про умови, що виникли після закінчення звітнього періоду (п. 10 МСФЗ 10).

Однак, якщо зазначені події є істотними і можуть вплинути на думку користувачів звітності, то необхідно розкривати інформацію про такі події у примітках до фінансової звітності.

Розкриття інформації про умовні зобов'язання та умовні активи.

Умовні активи та зобов'язання не відображаються в облікових записах підприємства, але інформація про них повинна бути розкрита в примітках до фінансової звітності.

МСФЗ 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» визначає умовне зобов'язання як:

- можливе зобов'язання, яке є результатом минулих подій, існування якого буде підтверджено відбудеться або не відбудеться майбутніх подій, що знаходяться поза контролем компанії; або
- безумовне зобов'язання, що є результатом минулих подій, не визнається компанією, тому що вибуття ресурсів, необхідний для погашення зобов'язання, не є ймовірним, або сума зобов'язання не може бути визначена з достатнім ступенем надійності.

Відповідно до того ж стандартом умовним визнається можливий актив, що виникає в результаті минулих подій, існування якого буде підтверджено тільки відбудеться або не відбудеться майбутніх подій, що знаходяться поза контролем компанії.

Для кожної групи умовних зобов'язань суб'єкт господарювання повинен розкривати наступну інформацію:

- опис невизначеностей, які впливають на суму або час виконання зобов'язання;
- оцінку можливого фінансового ефекту;
- можливість отримання будь-якого відшкодування.

Аналогічним чином для кожної групи умовних активів необхідно розкривати: короткий опис суті активу; оцінку можливого фінансового ефекту.

За потреби суб'єкти господарювання розкривають у примітках і іншу інформацію, яку управлінський персонал вважає доречною та корисною для користувачів.

Так, може наводитись додаткова інформація:

- Про програми соціального характеру та благодійництво,
- Про заходи і зобов'язання щодо дотримання екологічних норм, охорони навколишнього середовища,
- Опис стратегії розвитку (чи згортання) бізнесу, основних ризиків діяльності, можливого впливу умовних зобов'язань.

За вимогами МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» суб'єкти господарювання, що відображають у звітності фінансові інструменти додатково наводять опис якісної і кількісної інформації стосовно впливу ризиків на бізнес звітуючого суб'єкта. Зокрема, висвітлюються кредитні ризики, ризики ліквідності, ринкові ризики.

Питання для самоперевірки:

1. Які загальні правила формування і представлення Приміток до фінансових звітів?
2. Яку інформацію мають містити Примітки до Звіту про фінансовий стан згідно МСФЗ?
3. Яку інформацію мають містити Примітки до Звіту про сукупні доходи?
4. Який порядок розкриття інформації у примітках до Звіту про зміни у власному капіталі та Звіту про рух грошових коштів?
5. Як і де відображається інформація про діяльність, що припиняється?
6. Як здійснюється розкриття інформації у звітності за сегментами?
7. Що містить інформація про зв'язані сторони?
8. Яка інша інформація має бути у Примітках до фінансових звітів?

ЛЕКЦІЯ 13

Тема 7. Особливості обліку об'єднання бізнесу та методика формування консолідованих фінансових звітів

Зміст

- 7.1. Особливості обліку об'єднання бізнесу за міжнародними стандартами

7.2. Методика формування консолідованих фінансових звітів

Список рекомендованої літератури: [1-8,54].

Міні-лексикон: бізнес, консолідований звіт, об'єднання бізнесу, фінансова звітність.

7.1. Особливості обліку об'єднання бізнесу за міжнародними стандартами

МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" визначає об'єднання бізнесу як об'єднання окремих господарських одиниць або бізнесу в одну звітну одиницю. Цей стандарт застосовується до придбання активу чи групи активів, які утворюють бізнес.

Метою МСФЗ 3 є підвищити доречність, достовірність і зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про об'єднання бізнесу та його результати.

При цьому бізнесом є сукупність видів діяльності та активів, що її можна вести та якими можна управляти з метою забезпечення доходу в формі дивідендів, нижчих витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам чи учасникам.

Контроль означає повноваження керувати фінансовою й операційною політикою підприємства для отримання вигід від його діяльності.

Результатом об'єднання бізнесу може бути їх економічне об'єднання або юридичне злиття.

У випадку юридичного злиття:

а) активи та зобов'язання одного підприємства передаються іншому, і, перше підприємство ліквідується,

б) активи та зобов'язання обох підприємств передаються новому, а обидва попередні підприємства ліквідуються.

Економічне об'єднання відбувається тоді, коли після об'єднання підприємства залишаються самостійними юридичними особами. Наприклад, придбання одним підприємством контрольного пакету акцій іншого підприємства, в результаті чого придбане підприємство стає дочірнім підприємством покупця.

Згідно з МСФЗ 3, материнським є підприємство, яке має одне або кілька дочірніх підприємств.

Відповідно, дочірнім є підприємство (зокрема, некорпоративне, наприклад, товариство), яке перебуває під контролем іншого (материнського) підприємства

Отже, звітною одиницею може бути одне підприємство або група, яка включає материнське та усі його дочірні підприємства.

Звітна одиниця — господарська одиниця, для якої існують користувачі, що спираються на фінансову звітність цієї одиниці для отримання інформації, яка буде корисною для прийняття рішень щодо розподілу ресурсів.

З метою обліку об'єднання підприємств розрізняють дати угоди, обміну та придбання.

Дата угоди — це дата досягнення реальної угоди між сторонами, що об'єднуються, а у випадку лістингових компаній - також її оприлюднення. У випадку агресивного поглинання більш ранньою датою такої реальної угоди є дата, коли достатня кількість власників продавця прийняла його пропозицію щодо отримання ним контролю над підприємством, що купується.

Датою придбання є дата, на яку покупець фактично отримав контроль над продавцем. Якщо об'єднання підприємств досягається в результаті однієї обмінної операції, датою обміну є дата придбання.

При кожному об'єднанні бізнесу один з об'єднаних суб'єктів господарювання визначається як покупець.

Об'єднання бізнесу слід відображати в обліку із застосуванням методу покупки, який включає три стадії:

Ідентифікація покупця.

Визначення вартості об'єднання бізнесу.

Розподіл на дату придбання вартості об'єднання бізнесу між придбаними активами та зобов'язаннями і непередбаченими зобов'язаннями.

МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" вимагає ідентифікувати покупця в усіх випадках об'єднання бізнесу. Покупцем вважається підприємство, яке є учасником об'єднання та отримує контроль над іншими підприємствами (бізнесом), що об'єднуються.

Згідно з МСФЗ, покупець має визначити вартість об'єднання бізнесу. Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу придбання.

Вартість об'єднання бізнесу - це сукупність:

справедливої вартості наданих активів, прийнятих або припущених зобов'язань та інструментів капіталу, випущених покупцем в обмін на контроль над придбаним підприємством;

будь-яких витрат, прямо пов'язаних з об'єднанням бізнесу

Дія МСФЗ 3 "Об'єднання бізнесу" поширюється на об'єднання бізнесу спільних підприємств та об'єднання бізнесу, досягнутого за одним контрактом.

Згідно з МСФЗ 3, покупець має розкривати інформацію, яка надає можливість користувачам фінансових звітів оцінювати характер і фінансовий вплив об'єднання підприємств, яке мало вплив:

– упродовж періоду;

– після звітної дати, але до того, як фінансові звіти були затверджені до випуску.

Щодо кожного об'єднання бізнесу, яке вплинуло упродовж періоду, покупець повинен розкривати таку інформацію:

а) назву і опис об'єднаних одиниць або бізнесів;

- б) дату придбання;
- в) відсоток придбаних інструментів капіталу з правом голосу;
- г) вартість об'єднання і опис компонентів цієї вартості, зокрема, будь-які витрати, що безпосередньо відносяться до об'єднання.

Коли інструменти капіталу випущено або може бути випущено як частину вартості, також слід розкривати:

кількість інструментів капіталу, які випущені або можуть бути випущені;

справедливу вартість цих інструментів і основу її визначення.

г) докладну інформацію про діяльність, якої підприємство вирішило позбутися у результаті об'єднання;

д) 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 3 одразу після об'єднання;

е) суму негативного гудвілу, визнаного у складі прибутку (збитку), і статтю звіту про прибуток або збиток, до якої його включено;

е) опис чинників, які включено до вартості об'єднання в результаті визнання гудвілу, — опис кожного нематеріального активу, який не було визнано окремо від гудвілу та пояснення, чому справедливу вартість нематеріальних активів неможливо було достовірно оцінити;

ж) прибуток (збиток) придбаного підприємства з дати придбання, включений до складу прибутку (збитку) за період. Якщо таке розкриття неможливо зробити, цей факт слід розкривати разом із поясненням, чому це сталося.

Покупець має розкривати інформацію, яка дає можливість користувачам його фінансової звітності оцінювати фінансовий вплив прибутків, збитків, виправлення помилок та інші коригування, визнані у звітному періоді, які пов'язані з об'єднанням бізнесу, що вплинули в поточному і попередніх періодах. Для цього необхідно розкривати наступну інформацію:

а) суму і пояснення будь-якого прибутку або збитку, визнаних у поточному періоді, які:

відносяться до придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань, що припускаються в результаті об'єднання бізнесу, які вплинули на поточний та попередні періоди;

мають такий розмір, характер або сферу впливу, що розкриття є релевантним для розуміння фінансових результатів об'єднання бізнесу;

б) суму і пояснення коригувань до попередніх оцінок, визнаних упродовж поточного періоду, якщо первісний облік об'єднання бізнесу, яке вплинуло безпосередньо у попередньому періоді, було визнано лише умовно;

в) інформацію про виправлення помилок, яку вимагається розкривати згідно з МСБО 8 щодо активів, зобов'язань або непередбачених зобов'язань придбаного підприємства, або змін в оцінках за цими статтями, які покупець визнав упродовж поточного періоду.

Почепець оцінює ідентифіковані придбані активи та прийняті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання.

Після первісного визнання та поки зобов'язання не буде погашеним, анульованим або не закінчиться його строк, покупець оцінює умовне зобов'язання, визнане при об'єднанні бізнесу, за більшою з двох сум: сума, яка була б визнана відповідно до МСБО 37 або первісна визнана сума мінус (якщо прийнятно) кумулятивна амортизація.

Важливими поняттями, що трактуються у МСФЗ 3 є поняття залученого ресурсу та кінцевого продукту.

Відповідно до МСФЗ 3, залучений ресурс – це будь-який економічний ресурс, який створює або забезпечує можливість створити кінцеві продукти, якщо до нього застосувати один або кілька технологічних процесів.

Кінцевий продукт – це результат залучених ресурсів і технологічних процесів, застосованих до залучених ресурсів, які надають або мають можливість забезпечити дохід у формі дивідендів, зменшення витрат або інших економічних вигід безпосередньо інвесторам або іншим власникам, членам або учасникам.

7.2. Методика формування консолідованих фінансових звітів

Консолідована фінансова звітність – це фінансова звітність групи, у якій активи, зобов'язання, власний капітал, дохід, витрати та потоки грошових коштів материнського підприємства та його дочірніх підприємств подаються як такі, що належать єдиному економічному суб'єкту господарювання.

Консолідована фінансова звітність в Україні складається відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку П(С)БО 20 «Консолідована фінансова звітність», затвердженого Наказом Міністерства фінансів України за №176 від 30 липня 1999 р., зареєстрованого в Міністерстві юстиції України №161/4382 від 15 березня 2000 р.

Загалом, консолідована фінансова звітність відображає активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік), визнані й оцінені за їхньою балансовою вартістю до об'єднання, активи та зобов'язання юридичного материнського підприємства (об'єкта придбання, що здійснює облік), визнані й оцінені відповідно до МСФЗ, нерозподілений прибуток та інші залишки власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що обліковує) перед об'єднанням бізнесу.

Консолідовану фінансову звітність подає материнське підприємство.

Материнське підприємство - це суб'єкт господарювання, який контролює одного або декількох суб'єктів господарювання.

Дочірнє підприємство - це суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, що його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство)

Материнське підприємство, яке є дочірнім підприємством іншого підприємства, не подає консолідовану фінансову звітність за умови:

- якщо воно повністю належить іншому підприємству;
- згоди власників частки меншості.

До консолідованої фінансової звітності включають показники фінансової звітності всіх дочірніх підприємств, за винятком показників фінансової звітності тих дочірніх підприємств, які не включаються з причин, якщо:

– дочірнє підприємство здійснює діяльність в умовах, які обмежують його здатність передавати кошти материнському підприємству. Активи таких дочірніх підприємств відображаються як фінансові інвестиції відповідно до П(С)БО 12 “Фінансові інвестиції”;

– контроль дочірнього підприємства є тимчасовим, оскільки воно було придбане й утримується лише з метою його наступного продажу протягом короткострокового періоду.

Питання консолідації фінансової звітності розглянуто в Міжнародних стандартах бухгалтерського обліку: МСБО 27 та МСБО 28.

Характерною рисою консолідованої фінансової звітності є те, що активи, зобов'язання, доходи та витрати двох чи більше юридично самостійних одиниць об'єднуються в окрему систему фінансових звітів.

Суть консолідації. Коли одній компанії належить контрольний пакет акцій іншої компанії (внаслідок придбання більше 50% акцій з правом голосу цієї компанії), їх фінансові звіти зводяться воедино. Процес зведення називають консолідацією. Кожна з цих двох компаній є окремою юридичною особою (підприємством), яка має власну систему обліку і складає незалежні фінансові звіти. Однак через специфічні взаємовідносини для цілей фінансової звітності їх розглядають як єдину економічну одиницю. З цієї причини головна компанія (якій належать більше 50% звичайних акцій з правом голосу іншої компанії) мусить також складати зведені фінансові звіти. Окремі фінансові звіти головної компанії та кожної з дочірніх компаній зводяться головною компанією у загальні або консолідовані фінансові звіти.

Зведені фінансові звіти – це фактично звіти щодо економічної одиниці в цілому. Взаємовідносини типу “головна компанія” – “дочірня компанія” надають багато операційних, економічних та юридичних переваг. Тому майже всі великі і багато середніх корпорацій тримають контрольні пакети кількох інших корпорацій.

Зведені фінансові звіти складають лише в тих випадках, коли задовольняються дві основні вимоги: можливість контролю за дочірнім підприємством та економічна сумісність.

Економічна сумісність означає, що діяльність дочірньої компанії пов'язана з діяльністю головної компанії або доповнює її. Діяльність

компанії, наприклад, виробника автомобілів, економічно сумісна з діяльністю компанії – виробника автомобільних свічок запалення. І навпаки, оскільки підприємство – виробник і банк – не задовольняють вимогу сумісності, їхні фінансові звіти не зводяться.

Консолідація фінансових звітів впливає тільки на звітність головної компанії з фінансових результатів діяльності власне головної компанії та її дочірніх підприємств. Облік і звітність дочірніх підприємств не зазнають ніякого впливу через консолідацію фінансової звітності. Той факт, що головній компанії належить контрольний пакет акцій підприємства, ніяк не впливає на облік всього підприємства. На кінець кожного облікового періоду дочірня компанія складає свої власні фінансові звіти. Головна компанія також веде облік власних операцій у звичайному порядку і складає фінансові звіти на кінець кожного облікового періоду.

При здійсненні консолідації, фінансові звіти головної і дочірніх компаній складають у звичайному порядку, а потім зводять (консолідують) на постатейній основі.

Отже, консолідація фінансової звітності не впливає на облік операцій ані головної, ані дочірньої компанії.

Питання для самоперевірки:

1. Що таке «об'єднання бізнесу»?
2. Який міжнародний стандарт регламентує порядок об'єднання бізнесу?
3. Як здійснюється облік об'єданого бізнесу?
4. Яку інформацію у звітності має розкривати покупець контрольного пакету акцій іншого підприємства?
5. Що собою являє консолідована фінансова звітність?
6. В чому полягає сутність консолідації?
7. Який простежується вплив консолідації фінансових звітів?

ЛЕКЦІЯ 14,15

Тема 8. Методика відображення у фінансовій звітності впливу зміни валютних курсів та цінових змін

Зміст

- 8.1. Вплив змін валютних курсів на фінансову звітність
- 8.2. Відображення курсових різниць у фінансовій звітності

Список рекомендованої літератури: [1-8,54].

Міні-лексикон: валютний курс, валютний перерахунок, курс при закритті, фінансові дані, фінансова звітність.

8.1. Вплив змін валютних курсів на фінансову звітність

У міжнародній бухгалтерській практиці процес, за якого фінансові дані, що виражені в одній валюті, перераховуються в іншу валюту, називають валютним перерахунком (трансляцією). Необхідність у валютній трансляції зумовлена різними причинами, зокрема:

- потребою реєстрації валютних операцій на рахунок бухгалтерського обліку та відображення їх у фінансовій звітності суб'єкта господарювання;
- необхідністю складання консолідованих фінансових звітів компанією, до складу якої входять закордонні господарські одиниці, які ведуть бухгалтерський облік і складають звіти у валютах, що відрізняються від звітної валюти материнської компанії;
- поданням фінансової звітності у валюті, яка відрізняється від валюти звітності, для більшої зручності закордонних користувачів інформації.

Перерахунок статей активів і зобов'язань підприємства у валюту звітності здійснюється за допомогою поточного валютного курсу (тобто курсу на дату балансу). Також перераховують монетарні статті розділу "Власний капітал". До інших показників власного капіталу за винятком нерозподіленого прибутку застосовують історичні валютні курси, наприклад, для статутного капіталу – курс на дату формування (підписки на акції), для вилученого капіталу – курс на дату викупу акцій власної емісії, для резервного капіталу – на дату здійснення відрахувань до нього.

МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів» слід застосовувати в обліку операцій та залишків в іноземних валютах, за винятком операцій з тими похідними інструментами та залишків за ними, при переведенні результатів та фінансового стану закордонних господарських одиниць, включених до фінансової звітності суб'єкта господарювання шляхом консолідації, пропорційної консолідації або методом участі в капіталі, при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання у валюту подання.

МСБО 21 дозволяє застосовувати курс, який наближається до фактичного ВК на дату здійснення операції, наприклад, середній. Проте застосування середнього ВК не є прийнятним у випадках його істотного коливання впродовж періоду або невеликої кількості нерегулярних операцій.

Метою МСБО 21 є встановлення того, як включати операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність суб'єкта господарювання та як переводити фінансову звітність у валюту подання.

У МСБО 21 подається низка ключових понять, необхідних для розуміння особливостей відображення операцій з валютними операціями у бухгалтерському обліку. Зазначимо найголовніші з них.

Валюта подання – це валюта, у якій подається фінансова звітність.

Дата операції – це дата, на яку операція вперше кваліфікується для визнання згідно з МСФЗ.

Курс «спот» - це валютний курс у разі негайної купівлі-продажу валюти.

Курсова різниця – це різниця, яка є наслідком переведення визначеної кількості одиниць однієї валюти в іншу валюту за різними валютними курсами.

Монетарні статті – це утримувані одиниці валюти, а також активи та зобов'язання, що їх мають отримати або сплатити у фіксованій або визначеній кількості одиниць валюти.

Функціональна валюта – це валюта основного економічного середовища, у якому суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність.

Іноземна валюта – це валюта, інша, ніж функціональна валюта суб'єкта господарювання.

Закордонна господарська одиниця – це суб'єкт господарювання, який є дочірнім, асоційованим, спільним підприємством або філією суб'єкта господарювання, що звітує, діяльність якого базується або здійснюється в іншій країні або валюті, ніж країна та валюта суб'єкта господарювання, що звітує.

Статті балансу в іноземній валюті перераховуються у валюту звітності підприємства залежно від того, є це стаття монетарною або немонетарною (таблиця 8.1).

Курсові різниці, що виникають при розрахунках за монетарними статтями або при переведенні монетарних статей за курсами, котрі відрізняються від тих, за якими вони переводилися при первісному визнанні протягом періоду або у попередній фінансовій звітності, визнаються в прибутку або збитку в тому періоді, у якому вони виникають.

Курсова різниця може бути розрахована по формулі:

$$P_x = C_M \cdot (K_t - K_{t-1}),$$

де: C_M – сума монетарної статті в іноземній валюті;

K_t – ВК на дату оцінки монетарної статті;

K_{t-1} – ВК на дату попередньої оцінки монетарної статті.

Таблиця 8.1 - Перерахунок статей балансу в іноземній валюті

| Статті в іноземній валюті | ВК, використовуваний для перерахунку |
|--|--|
| Монетарні статті | ВК на дату балансу (курс при закритті) – спот-курс |
| Немонетарні статті, відображені за історичною собівартістю | ВК на дату операції (історичний курс) |
| Немонетарні статті, відображені по справедливій вартості | ВК на момент визначення справедливої вартості |

Сума і частота виникнення курсових різниць по операції в іноземній валюті залежить від коливання ВК і періоду часу між датою здійснення операції і датою розрахунку по цій операції.

Є чотири загальні випадки курсових різниць.

1. Операція в іноземній валюті завершується впродовж одного звітного періоду. Курсова різниця визначається різницею між курсами на дату здійснення операції і датою розрахунку (погашення заборгованості):

$$P_x = C_M \cdot (K_2 - K_1)$$

2. Операція в іноземній валюті здійснена в поточному звітному періоді, а розрахунок по цій операції буде в наступному періоді. Курсова різниця обумовлена різницею між курсами на дату здійснення операції і дату балансу (кінець звітного періоду):

$$P_x = C_M \cdot (K_3 - K_1)$$

3. Операція в іноземній валюті здійснена в попередньому звітному періоді, а розрахунок по цій операції був в поточному звітному періоді. Курсова різниця визначається різницею між ВК на початок поточного звітного періоду і датою розрахунку:

$$P_x = C_M \cdot (K_2 - K_0)$$

4. Операція в іноземній валюті була здійснена в попередньому звітному періоді, а розрахунок по цій операції буде в наступному звітному періоді. Курсова різниця визначається різницею між ВК на початок і кінець поточного звітного періоду:

$$P_x = C_M \cdot (K_3 - K_0)$$

Відповідно базовим підходам МСБО 21 курсові різниці, пов'язані з монетарними статтями, відбиваються в обліку як доходи або витрати того періоду, в якому вони виникають.

Інтерпретація курсової різниці залежить від тенденції зміни ВК і характеру монетарної статті (таблиця 8.2).

Таблиця 8.2 - Інтерпретація курсових різниць

| Зміна ВК | Монетарні активи | Монетарні зобов'язання |
|-----------------|------------------|------------------------|
| $K_t > K_{t-1}$ | Дохід | Витрати |
| $K_t < K_{t-1}$ | Витрати | Дохід |

МСБО не визначає, в які саме статті доходів і витрат слід включати курсові різниці. Тому на практиці існує два підходи до віддзеркалення курсових різниць в звіті про прибутки і збитки.

Перший підхід полягає в тому, що курсові різниці відбиваються залежно від джерел їх виникнення, зокрема:

- курсові різниці, пов'язані з операційною діяльністю, включаються у фінансові результати операційної діяльності;
- курсові різниці, пов'язані з позиками, відбиваються у складі фінансових витрат;
- курсові різниці пов'язані з податком на прибуток, розглядаються як складова податку на прибуток.

Другий підхід передбачає включення всіх курсових різниць однією статтею до складу операційної діяльності або чистих фінансових витрат. Проте вибраний підприємством підхід до віддзеркалення курсових різниць повинен застосовуватися послідовно.

У процесі валютного перерахунку можуть застосовуватися три види ВК: історичний курс, курс "закриття", або поточний курс, та середній курс. Використання різних ВК та їх комбінацій при перерахунку показників фінансової звітності привело до появи у міжнародній практиці різних методів валютної трансляції, які можна класифікувати на два типи.

До першого типу належить метод єдиного курсу, або курсу "закриття". У США цей метод називають також методом поточного курсу. Суть його полягає в тому, що всі активи й зобов'язання закордонного підприємства

переводять у звітну валюту за курсом "закриття". Доходи і витрати перераховуються за курсом "закриття" або середнім курсом за відповідний період.

Другий тип охоплює методи кількох курсів, згідно з якими при валютному перерахунку використовують різні комбінації історичного курсу та курсу "закриття". Цей тип об'єднує три методи: поточно-непоточний, монетарно-немонетарний і часовий.

Слід зауважити, що використання кожного із методів валютного перерахунку призводить до одержання різних значень курсових різниць, оскільки в основу цих методів покладено різні припущення щодо того, на які види активів і зобов'язань, виражених в іноземних валютах, впливають зміни ВК, а на які – ні. Жоден із методів валютного перерахунку фінансової звітності не є досконалим і має певні недоліки. Так, поточно-непоточний і монетарно-немонетарний методи мають однакові недоліки.

По-перше, обидва методи ґрунтуються на класифікації об'єктів обліку за певними критеріями. Водночас залишається необґрунтованим запитання, чому саме такий поділ статей фінансової звітності має визначати, який курс застосовувати при перерахунку, адже валютний перерахунок пов'язаний з оцінкою, а не з класифікацією. Характеристика активів і зобов'язань, що визначають їх класифікацію у фінансовій звітності, не обов'язково мають підходити для вибору відповідних курсів для валютної трансляції.

По-друге, у монетарно-немонетарному методі валютний перерахунок немонетарних статей балансу за історичним курсом матиме сенс тільки в тому разі, якщо вони відображені в балансі за історичною вартістю, а не за справедливою.

Основним недоліком методу курсу "закриття" є те, що використання ВК на дату складання фінансової звітності при трансляції активів закордонного підрозділу, оцінених за історичною вартістю, призводить до одержання беззмістовних значень, які не відображують ані історичної, ані поточної вартості цих активів. Водночас перевагами зазначеного методу є його простота, а також те, що при його застосуванні не порушуються первинні фінансові результати та взаємозв'язки між показниками, які зафіксовані у звітності закордонної господарської одиниці.

У П(С)БО 21, який є аналогом МСБО 21, передбачено використання для валютного перерахунку фінансової звітності закордонних господарських одиниць методу курсу "закриття" та часового методу, а Інструкцією про порядок складання та оприлюднення фінансової звітності банків України – лише методу курсу "закриття".

Існуючі на сьогодні відмінності між вимогами вітчизняних нормативних актів та МСБО 21 потребують проведення подальших досліджень питань, пов'язаних із валютним перерахунком, з метою наукового обґрунтування доцільності внесення змін у П(С)БО 21.

8.2. Відображення курсових різниць у фінансовій звітності

На сьогоднішній день в практиці застосовується наступна класифікація

курсів різниць:

- 1) від виду діяльності: операційна, неопераційна.
- 2) від зміни валютного курсу: позитивна, негативна.

Операційні курсові різниці виникають в процесі господарських операцій з активами і зобов'язаннями підприємства, пов'язаних з операційною діяльністю, а неопераційні – виникають в процесі господарських операцій з активами і зобов'язанням підприємства в іноземній валюті, які пов'язані з інвестиційною і фінансовою діяльністю підприємства. Визначення курсових різниць за монетарними статтями в іноземній валюті проводиться на дату здійснення господарської операції (в межах її обсягу) та на дату балансу. Перелік статей балансу, за якими виникають зазначені курсові різниці наведено в таблиці 8.3.

Таблиця 8.3 - Перелік статей балансу, за якими визначаються операційні та неопераційні курсові різниці

| Операційні курсові різниці | Неопераційні курсові різниці |
|--|--|
| Залишок валютних ресурсів, що наявні на рахунках в банку або в касі підприємства на дату балансу | За кредитами в іноземній валюті Відсотки, нараховані за такими кредитами |
| Дебіторська заборгованість за реалізовані оборотні активи (крім фінансових інвестицій), яка підлягає одержанню в іноземній валюті на момент її погашення або на дату балансу | Дебіторська заборгованість за реалізовані необоротні активи і фінансові інвестиції, що підлягають одержанню в іноземній валюті |
| Кредиторська заборгованість за придбані оборотні активи (крім фінансових інвестицій), що підлягає оплаті в іноземній валюті на момент її погашення або на дату балансу | Кредиторська заборгованість за придбані необоротні активи і фінансові інвестиції, що підлягають оплаті в іноземній валюті |
| Дебіторська (кредиторська) заборгованість з операційної оренди на момент її погашення або на дату балансу | Дебіторська (кредиторська) заборгованість з фінансової оренди |

Іноземна валюта (у перерахунку за курсом НБУ в національну валюту), як і належить, відображається в рядку 1165 “Гроші та їх еквіваленти” у Балансі (Звіті про фінансовий стан).

У Звіті про фінансові результати (Звіті про сукупний дохід) відображається результат перерахунку облікових статей в іноземній валюті відповідно зі зміною курсу НБУ, який виник у зв'язку з:

1. Операційною діяльністю підприємства, відображається:
 - у рядку 2120 “Інші операційні доходи”;
 - у рядку 2180 “Інші операційні витрати”.
2. Неопераційною діяльністю підприємства:
 - у рядку 2240 “Інші доходи”;
 - у рядку 2270 “Інші витрати”.
3. Накопичені курсові різниці – рядок 2410.

При цьому для розмежування доходів і витрат за джерелами їх виникнення варто врахувати, що операційна курсова різниця виникає тоді, коли вона нарахована по активах або зобов'язаннях підприємства і пов'язана з

операційною діяльністю, тобто основною діяльністю або діяльністю, яка не є інвестиційною чи фінансовою. Результати перерахунку статей балансу в іноземній валюті, не пов'язаних з операційною діяльністю, відображаються у Звіті про рух грошових коштів (за непрямим методом): – у рядку 3515 “Збиток (прибуток)” від нереалізованих курсових різниць, у графі “Надходження” відбиваються збитки, у графі “Витрати” – прибуток від курсових різниць; – у рядку 3410 “Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів” показується сума збільшення чи зменшення залишку коштів в іноземній валюті в результаті коливань валютного курсу за звітний період. У Примітках до фінансової звітності наводиться сума курсових різниць, що включена до складу доходів і витрат протягом звітного періоду; сума курсових різниць, що включена протягом звітного періоду до складу іншого додаткового капіталу, а також інформація, що пояснює взаємозв'язок між сумою таких курсових різниць на початок і на кінець звітного періоду.

При цьому варто пам'ятати, що прибутки і збитки від операцій в іноземній валюті та курсові різниці, які виникають при переведенні результатів та фінансового стану суб'єкта господарювання (включаючи закордонну господарську одиницю) в іншу валюту можуть мати податковий вплив.

Питання для самоперевірки:

1. Що таке «курсова різниця»?
2. Який міжнародний стандарт регламентує порядок визначення і обліку змін валютних курсів?
3. Які види валютних курсів Ви знаєте?
4. Яка існує класифікація курсових різниць?
5. Назвіть перелік статей балансу, за якими визначаються операційні та неопераційні курсові різниці.
6. Як і в яких формах звітності відображається залишок іноземної валюти?
7. Як у Звіті про сукупний дохід відображається результат перерахунку облікових статей в іноземній валюті відповідно зі зміною курсу НБУ, який виник у зв'язку операційною діяльністю підприємства?
8. На підставі яких документів здійснюється запис у рядок 3410 “Вплив зміни валютних курсів на залишок коштів” відповідної форми звітності?

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Войнаренко М.П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту [Текст] : навч. посібник / М. П. Войнаренко, Н. А. Пономарьова, О. В. Замазій. - Київ : Центр учбової літ-ри, 2010. - 488 с.
2. Голов С. Ф. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность по международным стандартам : практ. пособ. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – Х. : Фактор, 2013. – 1000 с.
3. Голов С. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности : практикум. / С. Ф. Голов, В. М. Костюченко – Х. : Фактор, 2010. – 400 с.
4. Жолнер І. В. Фінансовий облік за міжнародними та національними стандартами: [навч. посіб.]. / І.В. Жолнер. - К.: Центр учбової літератури, 2012. - 368 с.
5. Облік і звітність за міжнародними стандартами: [навч. посіб.]. / О.В. Небильцова, Р.С. Коршова, Л. І. Лук 'яненко, В. В. Ходзицька. - К: КНЕУ, 2012. - 453 с.
6. Облік у зарубіжних країнах [Текст]: навч. посіб. / М.І. Бондар, Ю.А. Верига, С.І. Мельник, Н. В. Хоменко; за заг. ред. Ю. А. Вериги. - К: Центр учбової літератури, 2013. - 216 с.
7. Онищенко, В.О. Облік у зарубіжних країнах: навч. посіб. / В.О. Онищенко. – К.: ЦУЛ, 2015. – 570 с.
8. Трансформація фінансової звітності українських підприємств у фінансову звітність за міжнародними стандартами [Текст]: метод. посіб. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, О.М. Калуга. – 4-те вид. – К.: ФПБАУ, 2013. – 268 с.
9. Господарський Кодекс України [Електроний ресурс]. — Режим доступу: <<http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?reg=436-15>>
10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України [від 16.07.1999 р. № 996-XIV] [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Zak_basa/Z996/>
11. Методичні рекомендації щодо заповнення форм фінансової звітності, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 433 від 28.03.2013 р. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=382859
12. МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
13. МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
14. МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
15. МСФЗ 4 «Страхові контракти». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

16. МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
17. МСФЗ 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
18. МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
19. МСФЗ 8 «Операційні сегменти». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
20. МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
21. МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
22. МСФЗ 11 «Спільна діяльність». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
23. МСФЗ 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
24. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
25. МСБО 2 «Запаси». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
26. МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
27. МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
28. МСБО 10 «Події після звітного періоду». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
29. МСБО 11 «Будівельні контракти». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
30. МСБО 12 «Податки на прибуток». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
31. МСБО 16 «Основні засоби». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
32. МСБО 17 «Оренда». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
33. МСБО 18 «Дохід». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
34. МСБО 19 «Виплати працівникам». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
35. МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua // www.minfin.gov.ua
36. МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

37. МСБО 23 «Витрати на позики». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу:
www.minfin.gov.ua
38. МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
39. МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
40. МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
41. МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
42. МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
43. МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
44. МСБО 33 «Прибуток на акцію». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
45. МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
46. МСБО 36 «Зменшення корисності активів». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
47. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua
48. МСБО 38 «Нематеріальні активи». – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.minfin.gov.ua

49. Верховна Рада України [Електронний ресурс]: офіційний сайт – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua> – Назва з екрана.
50. Міністерство економіки України [Електронний ресурс]: офіційний веб – сайт. – Режим доступу: <http://me.kmu.gov.ua>. – Назва з екрана.
51. Міністерство фінансів України [Електронний ресурс]: офіційний веб – сайт. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua>. – Назва з екрана.
52. Державна фіскальна служба України: офіційний портал – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua>.
53. Міністерство економічного розвитку і торгівлі України. Офіційний веб – сайт. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.me.gov.ua
54. http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_010 Міжнародні стандарти фінансової звітності
55. www.ukrpravo.com – Законодавство України
56. www.economics.com.ua – економічна бібліотека

Навчальне видання

Шендригоренко Марина Трохимівна

Кафедра обліку та аудиту

КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ З ДИСЦИПЛІНИ

ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

Формат 60×84/8. Ум. др. арк. 4,6.
Донецький національний університет
економіки і торгівлі
імені Михайла Туган-Барановського
50042, Дніпропетровська обл.,
м. Кривий Ріг, вул. Курчатова, 13.
Свідоцтво суб'єкта видавничої
справи ДК № 4929 від 07.07.2015 р.