

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
Чернівецький національний університет  
імені Юрія Федьковича

# МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Навчальний посібник

Укладачі: *М.М. Танасієва, Т.М. Ковальчук*



Чернівці

Чернівецький національний університет  
імені Юрія Федьковича

2023

УДК 657(075.8)  
М 58

*Друкується за ухвалою вченої ради  
Чернівецького національного університету імені Юрія Федьковича  
(протокол №11 від 31.10.2022 р.)*

**Рецензенти:**

**Бруханський Р.Ф.**, д.е.н., професор, Західноукраїнський національний університет (м. Тернопіль)

**Чік М.Ю.**, к.е.н., професор, Львівський торговельно-економічний університет (м. Львів)

М 58      **Міжнародні стандарти фінансової звітності** : навч. посібник / укл. М.М. Танасієва, Т.М. Ковальчук. – Чернівці : Чернівець. нац. ун-т ім. Ю. Федьковича, 2023. 224 с.  
ISBN 978-966-423-770-0

Видання підготовлено відповідно до робочої програми навчальної дисципліни «Міжнародні стандарти фінансової звітності», яку внесено до Освітньо-професійної програми підготовки здобувачів першого (бакалаврського) рівня вищої освіти за спеціальністю «Облік і оподаткування». Навчальний посібник дозволить здобувачам вищої освіти реалізувати та закріпити теоретичні знання з МСФЗ у процесі виконання відповідних практичних завдань, виробничих ситуацій і тестових завдань; отримати навички застосування МСФЗ і навчатися приймати адекватні управлінські рішення; поглибити свою професійну підготовку ведення бухгалтерського обліку.

Для аудиторної та самостійної роботи здобувачів вищої освіти спеціальності 071 «Облік і оподаткування».

УДК 657(075.8)

ISBN 978-966-423-770-0

© Чернівецький національний університет  
імені Юрія Федьковича, 2023

## ЗМІСТ

<b>Вступ</b> .....	4
<b><i>Модуль 1. «Основні принципи, структура та подання МСФЗ»</i></b> .....	7
<b>Тема 1.</b> Міжнародні стандарти фінансової звітності, їх розробка та впровадження.....	7
<b>Тема 2.</b> Основні форми фінансової звітності за МСФЗ.....	24
<b>Тема 3.</b> Подання фінансової звітності за МСФЗ .....	49
<b>Тема 4.</b> Облік довгострокових активів за МСБО .....	73
<b>Тема 5.</b> Облік поточних активів за МСБО .....	95
<b><i>Модуль 2. «Підготовка та визначення основних елементів фінансових звітів згідно з міжнародними стандартами»</i></b> .....	113
<b>Тема 6.</b> Забезпечення, непередбачені зобов'язання й активи, виплати працівникам і програми пенсійного забезпечення .....	113
<b>Тема 7.</b> Фінансові інструменти та платіж на основі акцій.....	142
<b>Тема 8.</b> Облік доходів, витрат і податку на прибуток .....	165
<b>Тема 9.</b> Зв'язані сторони та консолідована звітність.....	185
<b>Рекомендована література</b> .....	204
<b>Додатки</b> .....	206

## ВСТУП

Євроінтеграційні процеси, що тривають в Україні, дають можливості виходу вітчизняних компаній на світовий ринок. Застосування Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності забезпечує зрозумілість, доступність і надійність інформаційної системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності для інших суб'єктів міжнародного валютного ринку. Тому для усунення економічних і торговельних бар'єрів, активізації надходження іноземних інвестицій важливо будувати систему обліку та складання фінансової звітності як основного засобу ведення міжнародного бізнесу, на вимогах МСФЗ. Усе це вимагає підготовки висококваліфікованих кадрів зі спеціальності облік і оподаткування, які б мали змогу забезпечити розробку та (або) трансформацію системи обліку та звітності з національних до міжнародних стандартів. Цей факт зумовлює потребу ґрунтовних знань особливостей та сфери застосування МСФЗ і належної організації бухгалтерського обліку вітчизняних суб'єктів господарювання згідно з їхніми вимогами.

**Мета навчальної дисципліни (МСФЗ):** засвоєння теоретичних основ міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, вироблення практичних навичок ведення обліку і складання фінансової звітності відповідно до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності.

**Пререквізити.** Вивчення навчальної дисципліни «МСФЗ» базується на засвоєнні знань з таких навчальних дисциплін «Бухгалтерський облік (теорія)», «Облік і звітність в оподаткуванні», «Фінансовий облік I», «Фінансова звітність», «Фінансовий облік II», «Аудит».

### **Результати навчання:**

Відповідно до освітньо-професійної програми підготовки магістрів галузі знань 07 «Управління та адміністрування» за спеціальністю 071 «Облік і оподаткування» (освітня програма «Облік і оподаткування») вивчення дисципліни «МСФЗ» сприяє посиленню таких компетентностей і програмних результатів навчання:

#### **Загальні компетентності:**

ЗК 1. Здатність вчитися і оволодівати сучасними знаннями.

ЗК 2. Здатність до абстрактного мислення, аналізу та синтезу.

ЗК 5. Цінування та повага різноманітності та мультикультурності.

ЗК 6. Здатність діяти на основі етичних міркувань (мотивів).

ЗК 7. Здатність бути критичним та самокритичним.

ЗК 8. Знання та розуміння предметної області та розуміння професійної діяльності.

ЗК 10. Здатність спілкуватися іноземною мовою.

ЗК 14. Здатність реалізувати свої права і обов'язки як члена суспільства, усвідомлювати цінності громадянського (вільного демократичного) суспільства, верховенства права, прав і свобод людини і громадянина в Україні.

ЗК 15. Здатність зберігати та примножувати моральні, культурні, наукові цінності і досягнення суспільства на основі розуміння історії та закономірностей

розвитку предметної області, її місця у загальній системі знань про природу і суспільство та у розвитку суспільства техніки і технологій, вести здоровий спосіб життя.

***Фахові компетентності:***

ФК 1. Здатність досліджувати тенденції розвитку економіки за допомогою інструментарію макро- та мікроекономічного аналізу, робити узагальнення стосовно оцінки прояву окремих явищ, які властиві сучасним процесам в економіці.

ФК 2. Використовувати математичний інструментарій для дослідження соціально-економічних процесів, розв'язання прикладних завдань в сфері обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування.

ФК 3. Здатність до відображення інформації про господарські операції суб'єктів господарювання в фінансовому та управлінському обліку, їх систематизації, узагальнення у звітності та інтерпретації для задоволення інформаційних потреб осіб, що приймають рішення.

ФК 8. Ідентифікувати та оцінювати ризики недосягнення управлінських цілей суб'єкта господарювання, недотримання ним законодавства та регулювання діяльності, недостовірності звітності, збереження й використання його ресурсів.

ФК 10. Здатність застосовувати етичні принципи під час виконання професійних обов'язків.

ФК 11. Демонструвати розуміння вимог щодо професійної діяльності, зумовлених необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової держави.

***Очікувані програмні результати навчання:***

ПРН 2. Розуміти місце і значення облікової, аналітичної, контрольної, податкової та статистичної систем в інформаційному забезпеченні користувачів обліково-аналітичної інформації у вирішенні проблем в сфері соціальної, економічної і екологічної відповідальності підприємств.

ПРН 3. Визначити суть об'єктів обліку, аналізу, контролю, аудиту, оподаткування та розуміти їх роль і місце в господарській діяльності.

ПРН 4. Формувати й аналізувати фінансову, управлінську, податкову і статистичну звітність підприємств та правильно інтерпретувати отриману інформацію для прийняття рішень.

ПРН 5. Володіти методичним інструментарієм обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування господарської діяльності підприємств.

ПРН 6. Розуміти особливості практики здійснення обліку, аналізу, контролю, аудиту та оподаткування діяльності підприємств різних форм власності, організаційно-правових форм господарювання та видів економічної діяльності.

ПРН 8. Розуміти організаційно-економічний механізм управління підприємством та оцінювати ефективність прийняття рішень з використанням обліково-аналітичної інформації.

ПРН 11. Визначати напрями підвищення ефективності формування фінансових ресурсів, їх розподілу та контролю використання на рівні підприємств різних організаційно-правових форм власності.

ПРН 13. Усвідомлювати особливості функціонування підприємств у сучасних умовах господарювання та демонструвати розуміння їх ринкового позиціонування.

ПРН 14. Вміти застосовувати економіко-математичні методи в обраній професії.

ПРН 15. Володіти загальнонауковими та спеціальними методами дослідження соціально-економічних явищ і господарських процесів на підприємстві.

ПРН 16. Володіти та застосовувати знання державної та іноземної мови для формування ділових паперів і спілкування у професійній діяльності.

ПРН 18. Аналізувати розвиток систем, моделей і методів бухгалтерського обліку на національному та міжнародному рівнях з метою обґрунтування доцільності їх запровадження на підприємстві.

ПРН 21. Розуміти вимоги до діяльності за спеціальністю, зумовлені необхідністю забезпечення сталого розвитку України, її зміцнення як демократичної, соціальної, правової держави.

ПРН 22. Розуміти і реалізувати свої права і обов'язки як члена суспільства, усвідомлювати цінності вільного демократичного суспільства, верховенства права, прав і свобод людини і громадянина в Україні.

ПРН 23. Зберігати та примножувати досягнення і цінності суспільства на основі розуміння місця предметної області у загальній системі знань, використовувати різні види та форми рухової активності для ведення здорового способу життя.

# МОДУЛЬ 1. ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ, СТРУКТУРА ТА ПОДАННЯ МСФЗ

## Тема 1. Міжнародні стандарти фінансової звітності, їх розробка та впровадження

*Після вивчення теми 1 студент повинен знати:*

- мету міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- переваги застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- суть і структуру Концептуальної основи бухгалтерського обліку;
- класифікацію користувачів облікової інформації та їх інформаційні потреби;
- якісні характеристики фінансових звітів;
- принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- організації, які займаються розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- суть, значення та сферу застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.

*Після вивчення теми 1 студент повинен уміти:*

- визначити значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в світовому просторі;
- охарактеризувати організації, які займаються розробкою міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- розкривати стадії розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати структуру Концептуальної основи бухгалтерського обліку;
- охарактеризувати сферу діяльності Постійного комітету з тлумачень.

### Методичні матеріали

Міжнародні стандарти фінансової звітності (скорочено МСФЗ; англ. IFRS – *International Financial Reporting Standards*) – стандарти, які затверджуються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (скорочено РМСБО, англ. *International Accounting Standard Board, IASB*), головний офіс якого розташований в Лондоні.

Під поняттям «Міжнародні стандарти фінансової звітності» на сьогодні, розуміють як:

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (період прийняття: 1973 –2002 рр.);

Міжнародні стандарти фінансової звітності (період прийняття: 2003 р. – до сьогодні);

Інтерпретації, розроблені Комітетом з тлумачень міжнародної фінансової звітності та Постійно діючим комітетом з тлумачень.

*МСФЗ використовуються суб'єктами господарювання:*

– як основа національних вимог до системи бухгалтерського обліку і звітності у більшості країн світу;

– як міжнародний базовий підхід для тих країн, які розробляють власні національні стандарти;

– наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

– фондовими біржами, а також регулюючими органами, які вимагають чи дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСФЗ;

– Світовим банком, через вимогу до позичальників подавати фінансову звітність згідно з МСФЗ.

*Позитивними рисами застосування МСФЗ є:*

– можливість отримання потрібної та релевантної інформації для прийняття управлінських рішень;

– забезпечення умов порівнянності звітності з іншими організаціями, установами незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;

– можливість залучення до співпраці іноземних інвесторів, а також виходу на світовий ринок;

– престижність і забезпечення пріоритетної довіри з боку потенційних партнерів;

– значна надійність і достовірність інформації;

– прозорість інформації, що забезпечується дотриманням правил її складання, а також зрозумілими поясненнями до фінансової звітності.

Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у 2000 році отримав назву: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (*International Accounting Standard Board, IASB*).

*Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку* – незалежна група експертів з різних країн із належним рівнем практичного сучасного досвіду в розробці бухгалтерських стандартів, їх підготовці, аудиті та використанні фінансової звітності, а також навчанні бухгалтерського обліку.



*Завданнями функціонування РМСБО є: розробка відповідно до потреб суспільства бухгалтерських стандартів, яких потрібно дотримуватися при складанні фінансових звітів; сприяння поширенню їх у всіх країнах світу; здійснювати роботу із удосконалення та гармонізації бухгалтерського обліку.*

Для розуміння цілей функціонування РМСБО варто знати хронологічну послідовність його створення (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

### Хронологія створення РМСБО

Рік	Подія
1966	Професійними бухгалтерськими організаціями країн Великобританії, Канади та США погоджена пропозиція щодо створення Міжнародної дослідницької групи бухгалтерів ((Accountants International Study Group), AISG)), яка покликана розвивати порівняльні дослідження обліку та аудиту вказаних трьох націй.
1967	Створено Міжнародну дослідницьку групу бухгалтерів – AISG, предтечу Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
1968	Видано перше дослідження AISG: порівняння практики обліку запасів у Великобританії, Канаді та США. AISG опублікувала 20 досліджень до 1977 року, в якому була розформована. Деякі з цих досліджень використовувалися КМСБО в ранніх стандартах обліку.
1972	На 10-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів у Сідней Г. Бенсоном було висунуто пропозицію щодо створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку. Зокрема, обговорення цієї пропозиції відбулося з трьома країнами AISG (Великобританія, Канада, США); наступне обговорення пропозиції Г.Бенсона з представниками Австралії, Мексики, Нідерландів, Німеччини, Франції та Японії.
1973	Угода про створення Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Committee, КМСБО) підписана представниками професійних організацій бухгалтерів країн Австралії, Великобританії, Ірландії, Канади, Мексики, Нідерландів, Німеччини, США, Франції, Японії; КМСБО відкриває офіс у Лондоні за адресою: 3 St. Helen's Place, London; Пол Розенфельд (США, відряджений від Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів – The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)) призначений першим секретарем КМСБО; КМСБО проводить своє перше засідання 29 червня у Лондоні; Г.Бенсона обрано першим головою КМСБО; КМСБО затверджує перший порядок денний з трьома проектами щодо: облікової політики, запасів, консолідованої фінансової звітності.

Відповідно до набуття ваги стандартами, що видавалися КМСБО, змінювалася його структура. Сьогоднішня триєдина структура організації подана в табл. 1.2.

## Організаційно-правові форми існування видавників МСФЗ

Роки	Назва	
	Материнської структури	Власне видавника стандартів
1973-2000	немає	Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
2001-2010	Фонд Комітету з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
2010 – до сьогодні	Фонд Міжнародних стандартів фінансової звітності	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку

РМСБО – орган стандартотворення фонду МСФЗ. Фонд МСФЗ є неприбутковою організацією створеною згідно із законами штату Делавер, США, 8 березня 2001 року. Управлінська структура Фонду МСФЗ наведена на рис. 1.1.

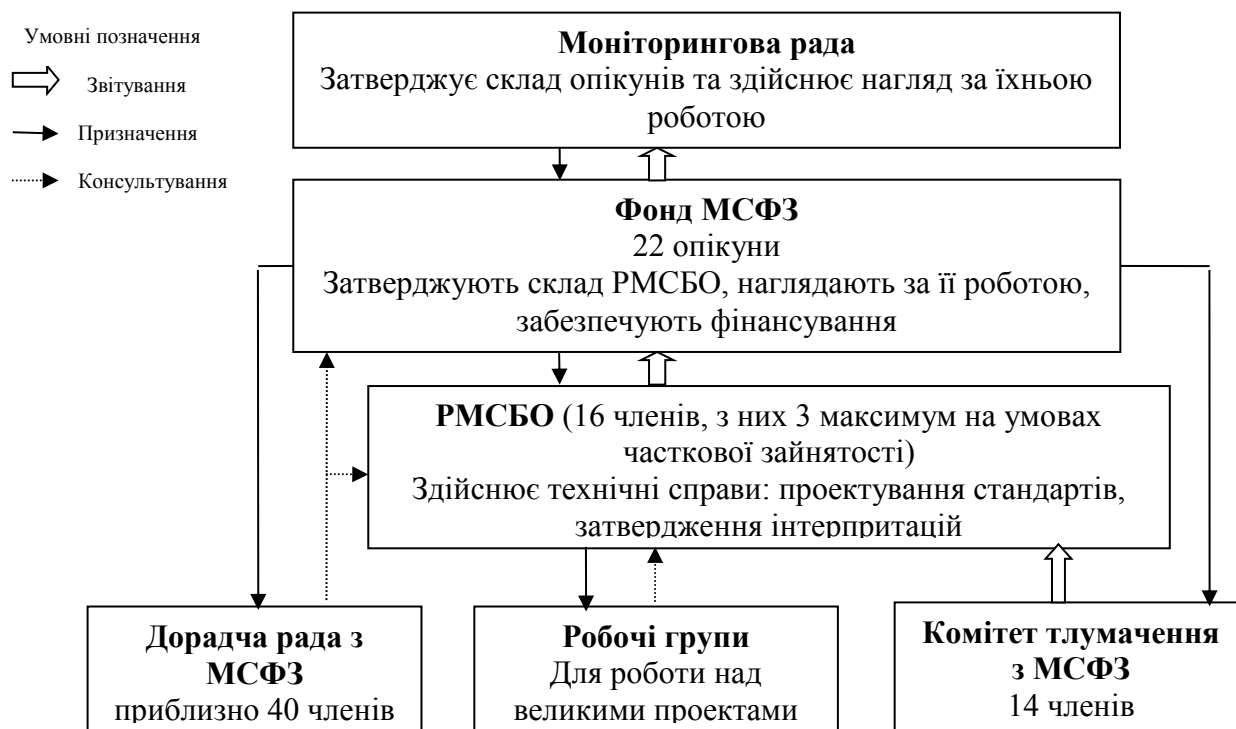


Рис. 1.1. Управлінська структура Фонду МСФЗ згідно із останніми змінами до його конституції

Елементами структури управління є:

**Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку** (*International Accounting Standards Board (IASB)*) – одноосібно відповідає за розробку МСФЗ та затверджує тлумачення МСФЗ;

**Фонд МСФЗ** (*IFRS Foundation*) – наглядає за роботою РМСБО, її структурою, стратегією, а також займається фінансуванням для

забезпечення її діяльності (до 31 березня 2010 року називався Фонд КМСБО);

**Моніторингова рада** (*Monitoring Board*) – наглядає за роботою опікунів Фонду МСФЗ, бере участь у висуванні кандидатів на опікунів Фонду МСФЗ та їх затвердженні.

**Комітет з тлумачення МСФЗ** (*IFRS Interpretations Committee*) – розробляє тлумачення МСФЗ для їх подальшого затвердження РМСБО. Це представники фахових бухгалтерських організацій, такористувачі фінансової звітності.

**Дорадча Рада з МСФЗ** (*IFRS Advisory Council*) – надає поради та консультації РМСБО та Фонду МСФЗ. Орган високого рівня, до складу якого входять провідні представники бухгалтерської професії, бізнесу, користувачі фінансової звітності, які обіймають керівні посади. Завданням дорадчої ради є сприяння прийняттю МСБО та підвищення авторитету діяльності КМСБО.

**Робочі групи** – цільові групи експертів за окремими проектами в порядку денному.

Згідно із п.6 Конституції Фонду МСФЗ, загальна чисельність опікунів фонду повинна бути 22 особи і мати таке представництво (рис. 1.2).

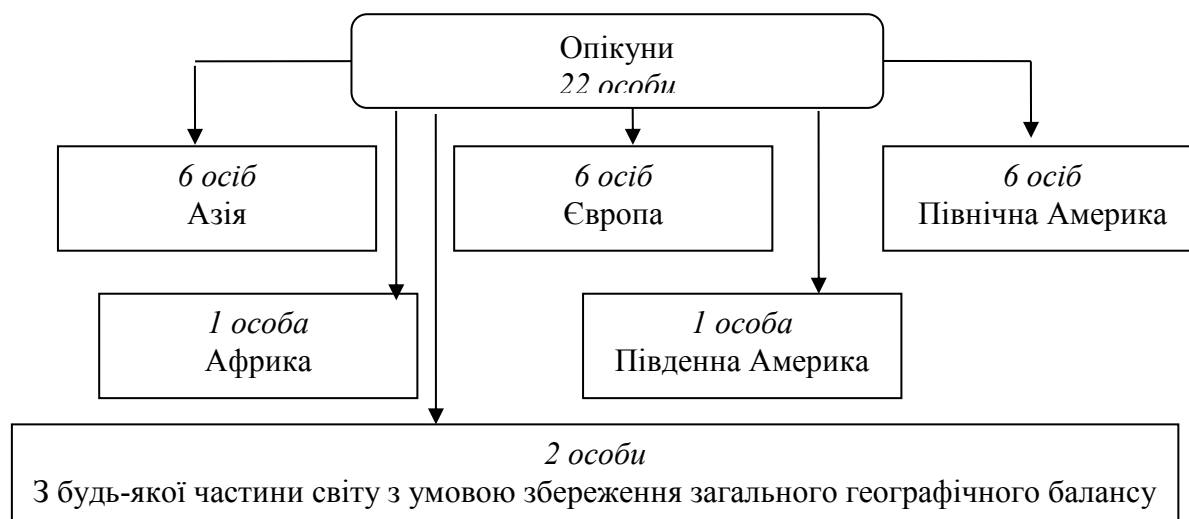


Рис. 1.2. Структура географічного представництва опікунів Фонду МСФЗ

Аналогічно до цього РМСБО повинна згідно з Конституцією складатися із 15 осіб: Азія – 4 особи, Європа – 4 особи, Північна Америка – 4 особи, Африка – 1 особа, Південна Америка – 1 особа та 1 особа з будь-якої країни світу з умовою збереження загального географічного балансу.

РМСБО розглядає одержані пропозиції щодо нових тем для розробки МСФЗ, які надходять від представників Ради, організацій-членів, членів Консультативної групи, інших організацій та окремих осіб. Штатний

персонал Ради МСБО готує перелік запропонованих тем, що розглядаються Радою МСБО. Після внесення теми до робочої програми починається процес розробки стандартів, який проходить такі потенційні стадії (рис. 1.3.).



Рис. 1.3. Процес розробки МСБО.

Кожен із МСБО має певну *структуру*, яка містить у більшості випадків такі елементи:

- вступ (введення), в якому визначаються галузі обліку, на які поширюється дія конкретного стандарту, його цілі та завдання;
- визначення – розкриття основних понять та їх трактування;
- окремі положення, що розкривають індивідуальні особливості стандарту, тобто опис методологічних проблем і шляхів їх розв'язання, в тому числі окремим розділом виділяються можливі альтернативні варіанти;
- вимоги до розкриття інформації, що встановлюють обсяг інформації, який має 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.

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

**Концептуальна основа** є основою розроблених Міжнародних стандартів, встановлює концепції, покладені в основу складання та подання фінансових звітів для зовнішніх користувачів (рис. 1.4).

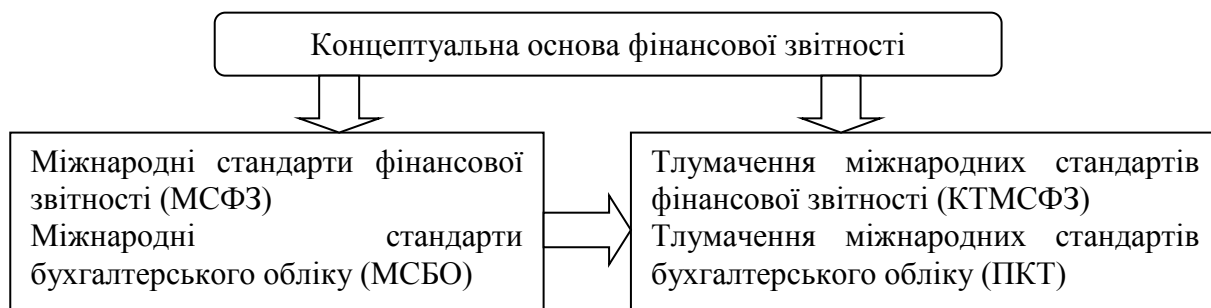


Рис. 1.4. Взаємозв'язок концептуальної основи з міжнародними стандартами

Метою Концептуальної основи є допомагати:

- Раді в розробці майбутніх МСФЗ і в перегляді існуючих МСФЗ;
- Раді в подальшій гармонізації регулюючих положень, стандартів бухгалтерського обліку та процедур, пов'язаних із поданням фінансових звітів шляхом надання основи для зменшення кількості альтернативних облікових підходів, дозволених МСФЗ;
- національним органам з розробки стандартів у розробці національних стандартів;
- особам, які складають фінансові звіти, застосовувати МСФЗ і розглядати питання, які ще мають стати предметом МСФЗ;
- аудиторам при підготовці висновку щодо відповідності фінансових звітів МСФЗ;
- користувачам фінансової звітності у питаннях тлумачення інформації, що міститься у формах фінансової звітності, складених згідно із МСФЗ;

Концептуальна основа містить:

- а) мету фінансових звітів;
- б) якісні характеристики, які визначають корисність інформації, наведеної у формах фінансової звітності;
- в) визнання, визначення й оцінку елементів, з яких складаються форми фінансової звітності;
- г) концепції капіталу та збереження капіталу.

Концептуальну основу не вважають МСФЗ, вона не визначає стандарти для певних випадків оцінки або розкриття інформації. У деяких випадках можливі суперечності між Концептуальною основою і вимогами

МСФЗ. У випадку наявності такої суперечності вимоги МСФЗ приймаються як домінуючі над вимогами Концептуальної основи.

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 господарської діяльності та зміни у фінансовому стані підприємства, яка корисна для широкого кола користувачів при прийнятті ними виважених економічних рішень.

Згідно з концептуальною основою, **«мета фінансової звітності загального призначення** – надати фінансову інформацію про суб'єкт господарювання, яка корисна для нинішніх і потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів у прийнятті рішень про надання ресурсів цьому суб'єктові господарювання» [11].

Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про:

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

**Якісні характеристики фінансової звітності** – це ті критерії, які забезпечують корисну інформацію для внутрішніх і зовнішніх користувачів. Вони застосовуються до фінансової інформації, наведеної у фінансових звітах, а також до фінансової інформації, наданої в інший спосіб. Фундаментальними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання (суттєвість, нейтральність, повнота, вільність від помилок). Посилювальними якісними характеристиками є порівнюваність, узгодженість, своєчасність, зрозумілість, можливість перевірки.

Відповідно до Концептуальної основи МСФЗ виділяють *п'ять елементів фінансової звітності* (рис. 1.5): активи (assets); зобов'язання (liabilities); власний капітал (equity capital); доходи (income); витрати (expenses).

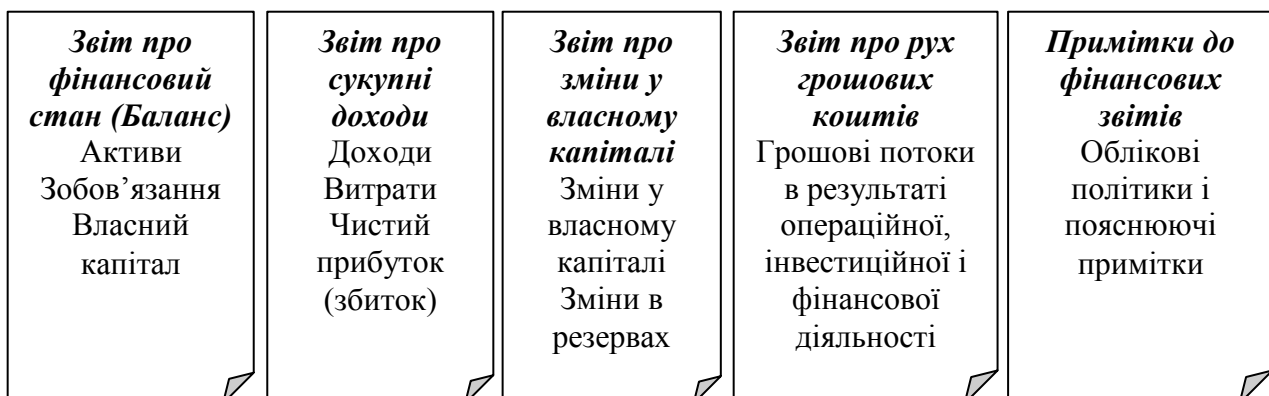


Рис. 1.5. Елементи фінансових звітів

Перші три елементи – активи, зобов'язання та власний капітал – пов'язані з відображення інформації в балансі. Інші елементи – доходи і витрати – характеризують результати господарської діяльності та відображуються у звіті про прибутки та збитки.

Існує дві концепції: фінансова та фізична (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Концепції капіталу та концепції збереження капіталу

Фінансова концепція капіталу	Фізична концепція капіталу
Згідно з цією концепцією, капітал є синонімом чистих активів чи власного капіталу підприємства. Фінансова концепція капіталу застосовується більшістю підприємств при складанні своєї фінансової звітності.	Згідно з цією концепцією, капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, яка базується, наприклад, на вироблених одиницях за день.
Збереження номінального інвестованого капіталу або купівельної спроможності інвестованого капіталу.	Збереження фізичного капіталу (виробничої потужності).
Прибуток – збільшення фінансової суми чистих активів за період (за винятком господарських операцій із власниками).	Прибуток – збільшення фізичної виробничої потужності за період (за винятком господарських операцій із власниками).
Немає обмежень в оцінці.	Вимагає прийняття базової оцінки за поточною собівартістю.

Вибір бази оцінки та концепції збереження капіталу визначають облікову модель, яка використовується при складанні фінансової звітності.

**Семінар-дискусія: Розробка та впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності**

**ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

- 1. Мета та шляхи гармонізації міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*
- 2. Організація діяльності ради міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*
- 3. Процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*
- 4. Суть і значення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*
- 5. Структура та суть Концептуальної основи фінансової звітності.*
- 6. Основні завдання міжнародних організацій бухгалтерського обліку.*
- 7. Діяльність Постійного комітету з тлумачень.*

*Доповнення*

*Реферативні виступи:*

1. Поняття про стандарти бухгалтерського обліку та необхідність їх використання в бухгалтерській практиці.
2. Формування та розвиток міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
3. Розвиток міжнародного бізнесу і розвиток міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
4. Використання МСБО у практиці бухгалтерського обліку підприємств України.
5. Перспективи та можливості переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку.
6. Історія створення та трансформація організаційно-правових форм існування РМСБО та її попередників.
7. Управлінська структура Ради МСФЗ згідно з останніми змінами до його Конституції 2010 року.
8. Поняття та концепції легітимності глобального приватного управління.
9. Проблеми легітимності РМСБО, пов'язані з недостатньою географічною збалансованістю представлення, фінансуванням та демократичною легітимністю (підзвітністю).

#### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. Роз'ясніть мету і шляхи гармонізації фінансової звітності.
2. Організація діяльності комітету МСБО.
3. Який процес розробки МСБО.
4. Розкрийте суть і значення МСБО.
5. Охарактеризуйте структуру та сутність Концептуальної основи складання та подання фінансової звітності.
6. Висвітліть основні завдання міжнародних організацій бухгалтерського обліку.
7. Обґрунтуйте зв'язок між стандартизацією та уніфікацією.
8. Розкрийте основні напрямки діяльності Постійного комітету з тлумачень.
9. Дайте порівняльний аналіз П(С)БО та МСБО: проведіть основні паралелі.
10. Розкрийте суть і актуальність гармонізації бухгалтерського обліку.
11. Які міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності) та їхнє призначення?
12. Дайте загальну характеристику міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (фінансової звітності).
13. Які професійні організації займаються розробкою МСБО та МСФЗ?
14. У чому суть організації та принципів діяльності РМСБО?



15. Які основні причини переходу України на міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (фінансової звітності)?
16. Назвіть суб'єкти й об'єкти гармонізації бухгалтерського обліку та фінансової звітності.
17. Назвіть тлумачення до МСБО (МСФЗ).

## ТЕСТИ

**Тест 1.** Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку створений у:

- а) 1973 р.;
- б) 1980 р.;
- в) 1993 р.;
- г) 1991 р.;
- д) 1982 р.

**Тест 2.** Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку створений з метою:

- а) формування, видання і вдосконалення у інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку;
- б) забезпечення гармонізації фінансової звітності і формування стандартів;
- в) сприяння прийняття стандартів;
- г) своєчасного розгляду питань, які виникають у практиці застосування МСБО;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 3.** Основними перевагами застосування МСБО є:

- а) забезпечення зіставності звітності різних організацій, незалежно від того, резидентом якої країни вони є і на якій території здійснюють господарську діяльність;
- б) можливість отримання необхідної інформації для прийняття управлінських рішень;
- в) престижність, більша довіра з боку потенційних партнерів, прозорість та надійність інформації;
- г) формування, видання та вдосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 4.** Концептуальна основа – це:

- а) система поглядів на певні господарські явища;
- б) спосіб тлумачення економічних подій;
- в) розуміння теорії;
- г) виклад концепцій, на яких базується фінансова звітність загального призначення;

д) проект викладу принципів.

**Тест 5.** Міжнародні стандарти фінансової звітності розроблені з метою:

- а) забезпечення зі ставності фінансової звітності підприємств у всьому світі;
- б) доступності сприйняття фінансової звітності підприємств зовнішнім користувачам з різних країн;
- в) формування показників фінансової звітності будь-якого підприємства;
- г) правильні відповіді а,б;
- д) забезпечення гармонізації фінансової звітності та формування стандартів.

**Тест 6.** Методологія бухгалтерського обліку за МСБО визначається:

- а) безпосередньо міжнародними стандартами бухгалтерського обліку;
- б) концептуальною основою МСБО;
- в) тлумаченнями;
- г) постулатами;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 7.** В якому році створена Міжнародна Дорадча Рада:

- а) 1997 р.;
- б) 1995 р.;
- в) 2001 р.;
- г) 1998 р.;
- д) 1998 р.

**Тест 8.** Інформація доречна, якщо вона:

- а) впливає на економічні рішення користувачів фінансової звітності шляхом надання допомоги в оцінці минулих, теперішніх і майбутніх подій або дозволяє їм виправити допущені помилки;
- б) не містить суттєвих помилок і вільна від упередженості користувачів фінансової звітності;
- в) правдиво відображає господарські операції;
- г) нейтральна;
- д) доступна.

**Тест 9.** Які існують стадії розробки МСБО:

- а) проект викладу принципів;
- б) первісне дослідження;
- в) виклад принципів;
- г) проект МСБО;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 10.** Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку використовуються:

- а) як міжнародний базовий підхід країнами, які розробляють свої власні вимоги;

- б) як основа національних вимог до бухгалтерського обліку у багатьох країнах світу;
- в) фондовими біржами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти згідно з МСБО;
- г) регулюючими органами, які вимагають чи дозволяють іноземним емітентам подавати фінансову звітність згідно із МСБО;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 11.** Концептуальна основа складання та представлення фінансових звітів:

- а) має перевагу над положеннями МСФЗ;
- б) має суттєві розбіжності з нормами стандартів;
- в) не має переваги над положеннями МСФЗ;
- г) рівнозначна тлумаченням Комітету з інтерпретацій міжнародної фінансової звітності;
- д) тотожна щодо свого змісту з МСФЗ 1.

**Тест 12.** Якість інформації, яка дає користувачам сприймати її значення, це:

- а) доречність;
- б) зрозумілість;
- в) своєчасність;
- г) достовірність;
- д) повнота.

**Тест 13.** При складанні звітності необхідно дотримуватися:

- а) припущення безперервної діяльності;
- б) принципу нарахування і відповідності доходів і витрат;
- в) послідовності подання інформації;
- г) періодичності подання інформації;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 14.** Можливість користувачів звітності порівнювати фінансові звіти з попередніми періодами – це:

- а) зіставність інформації;
- б) принцип нарахування і відповідності доходів та витрат;
- в) послідовність подання інформації;
- г) періодичності подання інформації;
- д) припущення безперервної діяльності.

**Тест 15.** Припущення про безперервність діяльності – це:

- а) припущення про те, що підприємство здатне продовжувати свою діяльність і не буде найближчим часом ліквідоване;
- б) припущення про зведення до мінімуму ризику зміни величини майбутніх надходжень і платежів грошових коштів;
- в) припущення безперервної роботи всіх основних засобів протягом року після звітної дати;

г) припущення про відповідність нарахування й відповідності доходів та витрат діяльності підприємства;

д) припущення, що працівник, який виходить на пенсію, протягом усієї своєї робочої кар'єри має безперервний стаж.

**Тест 16.** Основними якісними характеристиками фінансової звітності відповідно до Концептуальної основи є:

а) нейтральність, вільність від помилок, суттєвість, повнота;

б) зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність;

в) нейтральність, превалювання сутності над формою, суттєвість;

г) превалювання сутності над формою, повнота, обачність;

д) повнота, обачність, доречність, нейтральність.

**Тест 17.** У процесі первісного дослідження Керівний комітет:

а) визначає всі питання пов'язані з темою стандарту;

б) розглядає застосування Концептуальної основи КМСБО щодо визначених питань;

в) вивчає регіональні та національні вимоги та практику щодо облікових підходів, які є доречними;

г) розглядає питання, які виникають у практиці застосування МСБО;

д) усі відповіді правильні.

**Тест 18.** Скільки існує МСБО та МСФЗ?

а) 39;

б) 41;

в) 20;

г) 36;

д) 43.

**Тест 19.** До користувачів фінансової звітності належать:

а) існуючі і потенційні інвестори;

б) постачальники та інші кредитори;

в) громадськість;

г) працівники суб'єкта господарювання;

д) усі відповіді правильні.

**Тест 20.** Метою фінансової звітності є:

а) надання інформації про фінансовий стан та зміни у фінансовому стані підприємства, та є корисною для широкого кола користувачів у прийнятті економічних рішень;

б) результати діяльності;

в) рух грошових коштів підприємства;

г) рух власного капіталу підприємства;

д) всі відповіді вірні.

### **Виробнича ситуація 1.1**

**Необхідно:** розподілити користувачів на внутрішніх та зовнішніх. Дані для виконання:

Позикодавці, банківські установи, існуючі та потенційні інвестори та кредитори, постачальники, покупці, управлінський персонал, менеджери підприємства, уряд та урядові установи, керівник підприємства, начальник цеху, соціальні фонди, аудиторські компанії, громадськість.

### **Виробнича ситуація 1.2**

**Необхідно:** розподілити користувачів на 3 групи (з прямим фінансовим інтересом; з непрямим фінансовим інтересом та без фінансового інтересу). Дані для виконання:

Позикодавці, банківські установи, існуючі та потенційні інвестори та кредитори, постачальники, покупці, управлінський персонал, менеджери підприємства, уряд та урядові установи, керівник підприємства, начальник цеху, соціальні фонди, аудиторські компанії, громадськість.

### **Виробнича ситуація 1.3**

**Необхідно:** Знайти відповідь між назвою якісної характеристики та її змістом, для чого проставити ліворуч від номера відповідну літеру.

Якісна характеристика	Зміст
1. Зрозумілість	А. Здатність інформації впливати на рішення, які приймаються на її основі.
2. Доречність	Б. Інформація не містить помилок та перекручень, що можуть вплинути на прийняття управлінських рішень.
3. Достовірність	В. Інформація характеризується можливістю користувачів порівнювати дані форм фінансової звітності за різні періоди, чи фінансову звітність різних підприємств.
4. Зіставність	Г. Якість інформації, яка дає можливість користувачам сприймати її значення.

### **Виробнича ситуація 1.4**

**Необхідно:** Знайти відповідь між принципом бухгалтерського обліку та його змістом.

Принцип бухгалтерського обліку	Зміст
1. Облікової одиниці	А. Вигоди, одержані від інформації, мають перевищувати витрати на її надання.

2. Подвійності	Б. Інформація, яка міститься у фінансовій звітності, є неупередженою тав результаті відбору чи викладу вона впливає на прийняття рішення або на судження, з метою досягнення задалегідь визначеного результату.
3.Грошового вимірника	В. Результати господарських операцій визнаються, коли вони відбуваються, а не тоді, коли утримуються чи сплачуються грошові кошти й відображаються у облікових регістрах та фінансовій звітності тих періодів, до яких вони належать.
4.Суттєвості інформації	Г. Інформацію, яка має правдиво відображати господарські операції, потрібно розкривати відповідно до сутності та економічної реальності, а, не лише виходячи із юридичної форми.
5. Безперервності	Д. Ґрунтується на припущенні, що сума ресурсів підприємства не може бути більшою чи меншою його зобов'язань та капіталу.
6. Нейтральності	Ж. Інформація, яка надана у фінансовій звітності, повна в межах суттєвості та витрат, пов'язаних із її одержанням.
7.Превальювання сутності над формою	З. Передбачається діяльність фірми протягом такого періоду, щоб виплатити всю існуючу заборгованість, яка виникає в процесі бізнесу.
8. Погодження вигод і витрат	І. Фінансова звітність відображала відповідну інформацію за попередні періоди.
9. Повноти відображення інформації	Ї. Підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від власників – фізичних осіб.
10.Періодичності	И. Факти, що приводяться в бухгалтерських звітах, завжди мають грошову оцінку.

## Глосарій

**Принцип безперервності** – підприємство, як правило, розглядається як діюче, тобто таке, що продовжуватиме свою діяльність в недалекому майбутньому. Припускається, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати або суттєво скоротити свою діяльність.

**Визнання статті** – процес опису, оцінки та включення до фінансового звіту певної статті.

**Принцип відповідності доходів і витрат** – витрати визнаються у звіті про прибутки та збитки на основі безпосереднього зв'язку між понесеними витратами та заробленим доходом від конкретних статей. Цей процес передбачає одночасне або комбіноване визнання доходів та витрат, які виникають безпосередньо та разом у результаті одних і тих же операцій або інших подій. Проте застосування концепції відповідності не дозволяє визнання статей у балансі, які не відповідають визначенню активів чи зобов'язань.

**Доречність** – інформація доречна, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінці ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій або ж вона допомагає їм підтвердити чи виправити їх минулі оцінки.

**Достовірність** – інформація має якість достовірності, коли вона вільна від суттєвих помилок та упередженості і користувачі можуть покластися на неї тою мірою, якою вона відображає або, як очікується, буде відображати дійсний стан справ.

**Зіставність** – можливість користувачів звітності порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди та різних підприємств.

**Зрозумілість** – інформація, що подається у фінансових звітах, має якість зрозумілості, якщо вона вичерпна для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку і прагнуть вивчати інформацію з достатньою ретельністю.

**Концептуальна основа** – виклад концепцій, на яких ґрунтується фінансова звітність загального призначення.

**Користувачі звітності** – фізичні та юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень.

**Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку** – система принципів, методів і процедур ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

**Міжнародні стандарти фінансової звітності** – 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** – стандарти обліку і звітності, видані до 2001 року Міжнародним комітетом з бухгалтерських стандартів. Усі 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 у застосуванні стандартів.

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

**Нейтральність** – неупередженість інформації, яка міститься у фінансових звітах.

**Обачність** – дотримання певної обережності при формуванні судження, необхідного при оцінці за умов непевності, так, щоб активи або дохід не були завищені, а зобов'язання чи витрати – занижені.

**Оцінка** – процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів у балансі та звіті про прибутки й збитки.

**Превалювання сутності над формою** – принцип, згідно з яким операції та інші події обліковуються і розкриваються відповідно до їх суті та економічної реальності, а не лише виходячи з їх юридичної форми.

**Принцип нарахування** – результати операцій та інших подій визнаються, коли вони відбуваються (а не тоді, коли отримуються або сплачуються грошові кошти або їх еквіваленти), і вони відображаються в бухгалтерських реєстрах і наводяться у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться.

**Принцип подвійності** – базується на припущенні, що сума ресурсів підприємства не може бути більшою або меншою від його зобов'язань і капіталу.

**Нейтральність** – досягається в бухгалтерському обліку за рахунок того, що інформація, яка міститься у фінансових звітах, неупереджена і в результаті відбору або викладу вона впливає на прийняття рішення або на судження з метою досягнення заздалегідь визначеного результату.

**Принцип суттєвості інформації** – суттєва корисна інформація, яка може впливати на прийняття рішень користувачів. Суттєвість залежить від обсягу статті та помилки, допущені за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням.

**Суттєвість** – інформація суттєва, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

## Тема 2. Основні форми фінансової звітності за МСФЗ

*Після вивчення теми 2 студент повинен знати:*

- призначення та склад фінансової звітності;
- структуру і зміст бухгалтерського балансу відповідно до МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- елементи балансу, їх визнання та оцінку;
- формати Бухгалтерського балансу;
- структуру та зміст Звіту про прибутки та збитки;
- формати Звіту про прибутки та збитки;
- структуру та зміст Звіту про зміни у власному капіталі;
- структуру та зміст Звіту про рух грошових коштів відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»;
- склад Приміток до фінансових звітів.

*Після вивчення теми 2 студент повинен уміти:*

- складати бухгалтерський баланс відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансової звітності» за горизонтальною та вертикальною формами;
- складати бухгалтерський баланс по мірі зростання ліквідності та навпаки; складати Звіт про прибутки та збитки на функціональній основі та за елементами витрат;



- складати одноступеневий та багатоступеневий Звіт про прибутки та збитки;
- складати Звіт про рух грошових коштів відповідно до вимог МСБО 7 та групувати статті за видами діяльності.

### Методичні матеріали

Принципових відмінностей у складі та форматах звітності відповідно до вимог МСФЗ та НП(С)БО немає. Звітність, складена за національними стандартами бухгалтерського обліку, можна вважати одним з варіантів формату звітності, які передбачені міжнародними стандартами. Тобто міжнародні стандарти пропонують більш творчий підхід до вибору формату звітності та набору статей звітності. Тоді як національні стандарти бухгалтерського обліку пропонують чітко визначену структуру і встановлений перелік статей.

*Мета фінансової звітності* – забезпечення інформації про фінансовий стан, господарську діяльність і грошові потоки підприємства, яка корисна для широкого кола користувачів з метою прийняття ними виважених економічних рішень. Для досягнення цієї мети, фінансова звітність складається з компонентів, наведених на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Компоненти фінансової звітності

Міжнародними стандартами фінансової звітності рекомендується кілька варіантів подання статей у звітах, що вимагає від бухгалтера визначитись із форматом всіх звітів ще до початку її складання. Основні відмінності фінансової звітності за міжнародними стандартами та П(С)БО наведено в додатку Б.

Баланс відображає фінансовий стан підприємства на певну дату, тому відповідно до вимог МСБО 1 «Подання фінансових звітів» його називають

**Звітом про фінансовий стан** підприємства. Але застосовувати назви «Баланс», «Балансовий звіт» або інші, які б не вводили в оману користувачів, не заборонено. Основними елементами балансу є активи, зобов'язання і капітал. Рівняння Балансу наведено на рис. 2.2.

Міжнародні стандарти не визначають форму балансового звіту, але містять вимоги до подання і розкриття певних статей.



Рис. 2.2. Рівняння Балансу

Баланс може бути поданий у двох форматах:

*Горизонтальний формат* – активи розміщені у лівій частині звіту, а капітал і зобов'язання – у правій;

*Вертикальний формат* – спочатку записуються активи, а потім під ними капітал і зобов'язання.

Активи і зобов'язання подаються за одним із двох варіантів:

1) активи – у порядку зростання ліквідності, капітал і зобов'язання – за зменшенням терміну їх погашення;

2) активи – в порядку зменшення ліквідності, капітал і зобов'язання – за зростанням терміну їх погашення (рис. 2.3).

У процесі вибору статей звіту про фінансовий стан необхідно дотримуватися таких вимог:

а) використані назви та послідовність наведення статей (або групи подібних статей) можна змінювати відповідно до характеру суб'єкта господарювання та його господарських операцій, щоб надати інформацію, доречну для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання;

б) рядки вводяться, якщо розмір, характер чи функція статті або групи подібних статей такі, що їхнє окреме подання доречне для розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання.

Суб'єкт господарювання подає поточні та непоточні активи та, відповідно, поточні та непоточні зобов'язання як окремі класифікації в своєму Звіті про фінансовий стан (Баланс).

Порядок розкриття окремих видів господарських операцій у балансі (виробничі запаси, основні засоби та ін.) залежить від виду господарської діяльності підприємства. У системі міжнародних стандартів бухгалтерського обліку є ряд галузевих положень обліку: сільське

господарство, будівництво, розвідка корисних копалин, положення яких використовуються при формуванні Приміток до фінансової звітності.

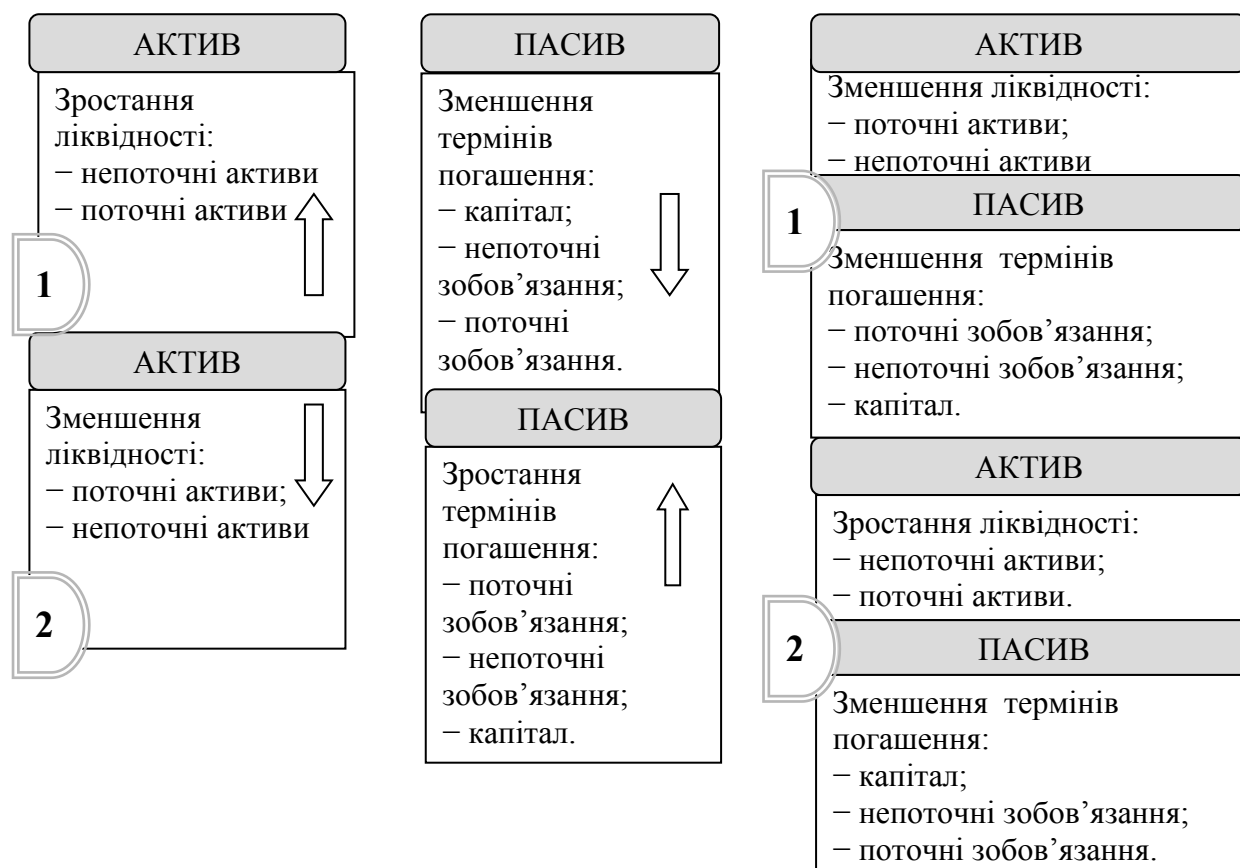


Рис. 2.3. Подання статей у Звіті про фінансовий стан (Баланс).

**АКТИВИ = НЕПОТОЧНІ АКТИВИ + ПОТОЧНІ АКТИВИ**  
**ЗОБОВ'ЯЗАННЯ = НЕПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ + ПОТОЧНІ ЗОБОВ'ЯЗАННЯ**

Звіт про доходи, витрати та фінансові результати господарської діяльності підприємства відповідно до п.10 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» називається *Звітом про прибутки та збитки*. У ньому доходи підприємства співвідносяться із його витратами для визначення прибутку/збитку. Він відображає результати господарських операцій суб'єкта господарювання за певний період (як правило, за рік).

У звіті про прибутки та збитки підлягають розкриттю наведені статті у вигляді їхнього розподілу за період:

а) прибуток або збиток за період, який відноситься до неконтрольованих часток і власників материнської компанії.

б) загальний сукупний прибуток за період, який відноситься до: власників материнської компанії та неконтрольованих часток.

Окремо розкриваються також доходи і витрати, які пов'язані із оцінкою до справедливої вартості. При цьому під *материнським*

*підприємством* розуміють суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

*Неконтрольованою часткою* є власний капітал у дочірньому підприємстві, та який не відноситься прямо чи безпосередньо до материнського підприємства.

Заголовки, додаткові рядки та проміжні підсумки у Звіті про сукупні доходи наводяться, коли таке подання доречно для розуміння фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання, тобто суттєве.

Підприємство також повинно розкривати у Звіті про прибутки та збитки показники прибутку на акцію за прибутками або збитками від господарської діяльності, яка триває, що належать власникам материнського підприємства, та за прибутками або збитками за період, що належать власникам материнського підприємства за кожним класом простих акцій, які мають різні права на частку в прибутку за звітний період.

Підприємству неюхідно також подавати аналіз витрат із використанням класифікації за їхнім характером чи за функцією на підприємстві у Звіті про прибутки та збитки або у примітках до Звіту про прибутки та збитки. Вибір методу аналізу витрат за їхнім характером чи функцією (собівартістю реалізації) залежить від історичних і галузевих чинників, а також від характеру господарської діяльності суб'єкта господарювання.

Додаткові статті, заголовки, проміжні суми необхідно надавати у Звіті про прибутки та збитки, коли це вимагається МСБО, чи коли таке подання потрібне для правдивого відображення фінансової діяльності суб'єкта господарювання.

Згідно з МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», відображення грошових потоків протягом періоду відповідно до поділу господарської діяльності на операційну, інвестиційну та фінансову здійснюється у *звіті про рух грошових коштів*.

**Згідно з МСБО 7, "Грошові потоки** – це надходження і вибуття грошових коштів та їхніх еквівалентів. Грошові кошти складаються з готівки в касі і депозитів до запитання. Еквіваленти грошових коштів – це короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у визначені суми грошових коштів, і яким властивий незначний ризик зміни вартості" [8].

До грошових коштів та їхніх еквівалентів належать: депозити на вимогу, а також ті, що будуть погашені протягом наступних 3 місяців; облігації, придбані з правом викупу до 3-х місяців; придбані привілейовані акції із визначеною датою викупу до 3-х місяців; банківські овердрафти включаються до грошових коштів та їхніх еквівалентів, якщо вони є невід'ємною частиною управління грошовими коштами суб'єкта господарювання.

Структура звіту про рух грошових коштів наведена на рис. 2.4.

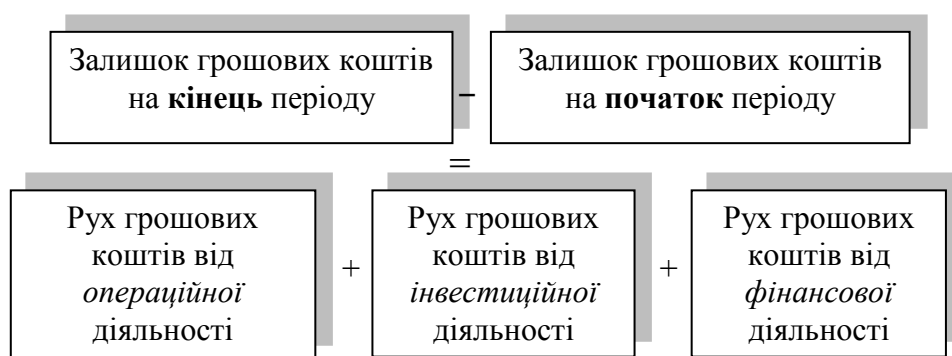


Рис. 2.4. Структура Звіту про рух грошових коштів

Одна господарська операція може давати грошові потоки, різні за класифікацією. Наприклад, при погашенні позики грошовими коштами сума складається із відсотків та основної частки боргу, відсотки можна класифікувати як операційну діяльність, а суму боргу – як фінансову.

Грошові потоки від операційної діяльності можуть бути подані прямим або непрямим методом. Прямий метод більш рекомендований, проте суб'єкти господарювання найчастіше використовують непрямий метод подання руху грошових коштів.

Суб'єкт господарювання звітує про грошові потоки від операційної діяльності, застосовуючи один з двох варіантів подання показників:

а) *прямий метод*, згідно якого розкривається інформація про основні класи валових надходжень грошових коштів чи валових виплат грошових коштів;

б) *непрямий метод*, відповідно до якого прибуток або збиток коригується до впливу господарських операцій негрошового характеру, будь-яких відстрочок чи нарахувань минулих або майбутніх надходжень чи виплат грошових коштів щодо операційної діяльності, а також згідно зі статтями доходу або витрат, пов'язаних із грошовими потоками від інвестиційної чи фінансової діяльності.

Зразок застосування кожного з методів наведено в Додатку В.

Недоліки та переваги кожного з методів представлена в табл. 2.1.

УВ МСБО 7 наголошується, що відобразити у Звіті грошові про рух грошових коштів, грошові потоки від операційної діяльності краще із застосуванням прямого методу. Згідно з МСБО 1, «Подання фінансових звітів», обов'язковим компонентом фінансової звітності є звіт, що відображає зміни у власному капіталі внаслідок господарських операцій та інших подій, окрім внесків учасників (власників) підприємства та розподілу капіталу (дивіденди тощо) між ними.

**Недоліки і переваги застосування прямого і непрямих методів складання Звіту про рух грошових коштів**

	<b>Прямий метод</b>	<b>Непрямий метод</b>
<b>Переваги застосування</b>	Відображає здатність підприємства генерувати достатньо грошових коштів для сплати заборгованості, інвестування та розподілу власникам. Така інформація краще задовольняє потреби користувачів фінансових звітів і допомагає у прийнятті економічних рішень.	Звіт за непрямим методом надає корисну інформацію про зв'язок між грошовими потоками, звітом про сукупні прибутки та збитки (або окремим звітом про прибутки та збитки) та звітом про фінансовий стан
<b>Недоліки</b>	Звіт не показує взаємозв'язку між нарахованим доходом та отриманими грошовими коштами.	Не дає ніякої додаткової інформації про грошові потоки від операційної діяльності.

Зміни у власному капіталі підприємства в період між двома датами балансу відображають збільшення або зменшення його чистих активів протягом періоду (рис. 2.5).

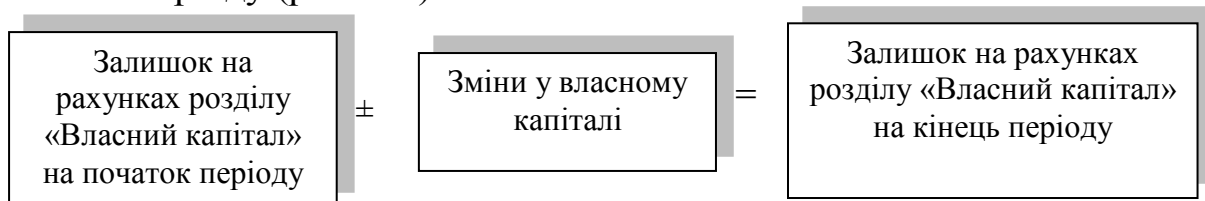


Рис. 2.5. Зміни у власному капіталі підприємства

Звіт про власний капітал, відповідно до МСБО 1 «Подання фінансових звітів», називається **Звітом про зміни у власному капіталі**.

Для спрощення подання інформації у звіті про зміни у власному капіталі наводяться складові власного капіталу й операції, що призвели до змін у них. До звіту обов'язково формуються примітки, у яких подаються пояснення до всіх господарських операцій зі звіту про зміни у власному капіталі. Особливістю звіту є також необхідність розкриття змін за два періоди, тобто мають бути два періоди – попередній рік і поточний.

**Практичне заняття: Форми фінансової звітності, їхня характеристика**

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

1. **Основні форми фінансової звітності згідно МСБО.**
2. **Мета фінансових звітів та основні елементи фінансової звітності.**
3. **Характеристика бухгалтерського балансу.**
4. **Характеристика Звіту про прибутки та збитки.**
5. **Характеристика Звіту про зміни у власному капіталі.**

6. *Характеристика звіту про рух грошових коштів за МСБО 7.*
7. *Характеристика МСБО 1 «Подання фінансових звітів».*
8. *Склад і подання Приміток до фінансових звітів.*
9. *Зміни в обліковій політиці та облікових цінах.*
10. *Виправлення суттєвих помилок.*

*Доповнення*

*Реферативні виступи:*

1. Особливості складання та подання основних форм фінансової звітності згідно з МСБО.
2. Особливості структури та подання приміток до фінансової звітності згідно МСБО.
3. Особливості змін в обліковій політиці та облікових оцінках згідно з МСБО 8.
4. Характеристика МСБО 7 "Звіт про рух грошових коштів".
5. Особливості складання звіту про прибутки та збитки згідно з МСБО.

*Експрес-опитування*

*Завдання та питання для самоконтролю:*

1. Розкрийте призначення і склад фінансової звітності.
2. Охарактеризуйте мету фінансової звітності.
3. Охарактеризуйте склад і елементи фінансової звітності.
4. Висвітліть загальні вимоги до подання інформації у фінансових звітах.
5. Охарактеризуйте якісні характеристики фінансових звітів.
6. Який порядок подання фінансових звітів.
7. Що таке звітний період.
8. Розкрийте елементи балансу, їх визнання та оцінка.
9. Охарактеризуйте фіксовані активи.
10. Що таке поточні активи та зобов'язання?
11. Які складові власного капіталу?
12. Охарактеризуйте формати балансу (горизонтальний, вертикальний).
13. Які події йдуть після дати балансу згідно з МСБО 10 "Події після звітного періоду"?
14. У чому полягає призначення й елементи звіту про прибутки і збитки?
15. Яка структура і зміст звіту про прибутки і збитки?
16. Що входить до складу операційних доходів?
17. Що входить до складу операційних витрат?
18. Що таке фінансові витрати та доходи від фінансових інвестицій?
19. Охарактеризуйте формати звіту про прибутки і збитки.
20. Розкрийте зміст і структуру звіту про рух грошових коштів.
21. Висвітліть порядок подання та розкриття інформації про рух грошових коштів.
22. Що таке надзвичайні (екстраординарні) статті?
23. Розкрийте методику складання звіту про рух грошових коштів.

24. Розкрийте порядок визначення руху грошових коштів у результаті операційної (прямий, непрямий методи), інвестиційної та фінансової діяльності.
25. Охарактеризуйте Звіт про зміни у власному капіталі.
26. Охарактеризуйте Примітки до фінансових звітів.
27. Як здійснюється виклад облікової політики та інші розкриття?

## **ТЕСТИ**

**Тест 1.** Сума, за якою актив може бути обмінаний у господарській операції зацікавленими і незалежними сторонами, – це:

- а) поточна відновлювана собівартість;
- б) сума очікуваного відшкодування;
- в) справедлива вартість;
- г) ринкова вартість;
- д) чиста вартість.

**Тест 2.** Класифікація активів і зобов'язань на поточні та непоточні для відображення у звітності здійснюється:

- а) обов'язково за правилами, встановленими чинним законодавством країни та МСФЗ;
- б) обов'язково за вимогами МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів»;
- в) відповідно до рішення підприємства;
- г) відповідно до цілей обліку;
- д) згідно з вимогами тих державних органів влади, до яких треба подавати таку фінансову звітність.

**Тест 3.** До складу витрат на збут не належать:

- а) витрати на рекламу та дослідження ринку;
- б) пакувальні матеріали та ремонт тари;
- в) витрати на зв'язок;
- г) витрати на оплату праці працівників відділу реалізації;
- д) усі перелічені вище.

**Тест 4.** У Звіті про власний капітал повинні відображатися:

- а) чистий прибуток (збиток) за певний період;
- б) кожна стаття доходу та витрат, відображених безпосередньо у складі власного капіталу, та загальну суму цих статей;
- в) сукупний вплив змін в обліковій політиці та виправлення суттєвих помилок;
- г) усі складові власного капіталу, які існують на звітну дату;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 5.** Звіт про зміни власного капіталу пов'язує:

- а) Звіт про зміну грошових коштів з рухом капіталу;
- б) Баланс зі звітом про прибутки та збитки;



- в) Звіт про прибутки і збитки з рухом капіталу;
- г) Примітки з рухом капіталу;
- д) Баланс зі звітом про рух грошових коштів.

**Тест 6.** Вертикальна форма Звіту про прибутки та збитки на операційній основі буває:

- а) різноступеневою;
- б) багатоступеневою;
- в) одноступеневою;
- г) правильні відповіді б і в;
- д) двоступеневою.

**Тест 7.** Порядок складання та подання Звіту про рух грошових коштів визначається:

- а) МСБО 13;
- б) МСБО 1;
- в) МСБО 9;
- г) МСБО 7;
- д) МСБО 10.

**Тест 8.** Середній проміжок часу між придбанням матеріалів для виробництва та кінцевою реалізацією продукції за грошові кошти, називається:

- а) операційним циклом;
- б) циклом формування капіталу;
- в) середнім терміном зберігання запасів;
- г) терміном комерційного кредиту;
- д) терміном вільного обороту.

**Тест 9.** До складу адміністративних витрат належать:

- а) витрати на персонал офісу (платня, страхування, додаткові виплати);
- б) витрати на після продажне обслуговування клієнтів;
- в) амортизацію дисконту за інвестиціями в боргові цінні папери;
- г) утримання споруд адмінпризначення;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 10.** Грошові кошти та їх еквіваленти, що необмежені у використанні та, як очікується, будуть реалізовані або використані протягом операційного циклу або протягом 12 місяців з дати балансу, – це:

- а) поточні активи;
- б) непоточні активи;
- в) поточні зобов'язання;
- г) непоточні зобов'язання;
- д) власні джерела коштів.

**Тест 11.** Сума грошових коштів або їх еквівалентів, інших форм компенсації, наданих на момент отримання активів, – це:

- а) історична фактична собівартість;

- б) теперішня вартість;
- в) справедлива вартість;
- г) ринкова вартість;
- д) залишкова вартість.

**Тест 12.** Сприятливі та несприятливі події, які виникли між датою балансу та датою затвердження фінансової звітності до випуску, – це:

- а) події до дати балансу;
- б) події після дати балансу;
- в) події на дату балансу;
- г) надзвичайні події;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 13.** Найбільш ліквідними активами є:

- а) виробничі запаси;
- б) товари;
- в) нематеріальні активи;
- г) грошові кошти та їх еквіваленти;
- д) поточна дебіторська заборгованість.

**Тест 14.** Актив відображається у балансі, якщо виконується така умова (умови):

- а) очікується отримання економічних вигод від його використання;
- б) оцінка його може бути достовірно визначена;
- в) виконуються обидві зазначені вище умови;
- г) його поточна оцінка не менша собівартості;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 15.** Звіт про рух грошових коштів містить:

- а) 3 складових;
- б) 5 складових;
- в) 2 складові;
- г) 4 складові;
- д) 1 складову.

**Тест 16.** Які види потоків грошових коштів виділяють у Звіті про рух грошових коштів відповідно до видів діяльності?

- а) операційна, інвестиційна і надзвичайна;
- б) інвестиційна та надзвичайна;
- в) фінансова, інвестиційна та операційна;
- г) основна та надзвичайна;
- д) інвестиційна й операційна.

**Тест 17.** Активи, які будуть реалізовані у близькому майбутньому, це:

- а) поточні активи;
- б) непоточні активи;
- в) поточні зобов'язання;
- г) непоточні зобов'язання;

д) ваш варіант відповіді.

**Тест 18.** Порядок складання та подання Звіту про рух власного капіталу регулюється:

- а) МСБО 13;
- б) МСБО 1;
- в) МСБО 9;
- г) МСБО 7;
- д) МСФЗ 7.

**Тест 19.** Класифікація активів і зобов'язань на поточні та непоточні для відображення у звітності є:

- а) обов'язковою за правилами, встановленими чинним законодавством країни та МСФЗ;
- б) обов'язковою за вимогами МСБО 1 "Подання фінансових звітів";
- в) відповідно до рішення підприємства;
- г) згідно з вимогами тих державних органів влади, до яких належить подавати таку звітність;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 20.** Що з переліченого не утворює активи компанії?

- а) запаси незавершеної продукції;
- б) акціонерний капітал;
- в) рахунки в банку;
- г) транспортні засоби;
- д) дебіторська заборгованість.

**Тест 21.** Якщо підприємство не здійснює класифікацію активів і зобов'язань на поточні та непоточні, то у звітності такі відомості треба відображати:

- а) за ознакою платоспроможності підприємства;
- б) відповідно до їх ліквідності;
- в) як активи – в порядку збільшення ліквідності, пасиви – за збільшенням терміновості погашення;
- г) відповідно до джерел їх формування;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 22.** Перелік статей балансу, який складається відповідно до МСБО:

- а) є суворо регламентованим;
- б) визначається підприємством на основі передбаченого МСБО;
- в) визначається бухгалтером підприємства, виходячи з його професійного судження та суттєвості інформації, яка підлягає відображенню;
- г) відповідно до їх обсягів;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 23.** Чи дозволяється МСБО 1 вводити додаткові рядки, заголовки та проміжні підсумки до балансу?

- а) ні, оскільки це не дозволено національними положеннями;

- б) ні, оскільки це не дозволить порівнювати звітні показники різних підприємств;
- в) правильні відповіді а і б;
- г) так, якщо це дозволить більш повно та достовірно відображати фінансовий стан підприємства;
- д) не регламентується.

**Тест 24.** Надзвичайними є події:

\*

- а) які не трапляються регулярно і відрізняються від звичайної діяльності підприємства;
- б) які трапляються регулярно і відрізняються від звичайної діяльності підприємства;
- в) які трапляються регулярно і належать до фінансової діяльності підприємства;
- г) які трапляються регулярно і належать до інвестиційної діяльності підприємства;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 25.** Звіт про прибутки та збитки передбачає групування операційних витрат за:

- а) функціями витрат;
- б) характером (елементами) витрат;
- в) видами витрат;
- г) правильні відповіді а і б;
- д) видами діяльності.

**Тест 26.** Ліквідність – це:

- а) наявність достатніх коштів для забезпечення зняття депозитних вкладів та інших фінансових зобов'язань згідно з їх строками;
- б) надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів;
- в) фінансові інвестиції, які мають здатність вільно конвертуватися у суми грошових коштів та яким притаманний незначний ризик зміни вартості;
- г) момент ліквідації підприємства;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 27.** Указати, яке з наведених тверджень правильне:

- а) кожна несуттєва стаття повинна відображатися у звітності окремо;
- б) усі суттєві суми повинні поєднуватися з сумами подібного характеру;
- в) суттєві статті наводяться у фінансовій звітності окремо, а несуттєві - поєднуються з показниками подібних статей;
- г) несуттєві статті відображаються у фінансовій звітності окремо, а суттєві - поєднуються з сумами аналогічного характеру;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 28.** До Звіту про зміни у власному капіталі не входить така стаття:

- а) випущений капітал;
- б) резерв для викупу акцій;

- в) витрати на амортизацію;
- г) дооцінка майна;
- д) неоплачений капітал.

**Тест 29.** Відповідно до МСБО підприємство може використовувати такі методи при відображенні руху грошових коштів від операційної діяльності:

- а) прямолінійний метод;
- б) податковий метод;
- в) прямий і непрямий метод;
- г) функціональний і маржинальний;
- д) немає правильної відповіді.

**Тест 30.** Інформація про облікову політику підприємства подається у вигляді:

- а) розділу приміток до фінансової звітності;
- б) окремого звіту;
- в) пояснювальної записки до кожного звіту;
- г) приміток чи окремого звіту залежно від розміру бізнесу;
- д) правильної відповіді немає.

### **Виробнича ситуація 2.1**

**Необхідно:** Скласти баланс (горизонтальної форми) акціонерного товариства США. Дані для виконання: (в дол. США).

Таблиця 2.1

№ п/п	Господарські засоби та джерела їх формування	Сума
1	Будівлі (за залишковою вартістю)	1462500
2	Обладнання (за залишковою вартістю)	2000000
3	Рахунки до оплати	20000
4	Рахунки до одержання	30000
5	Акціонерний капітал	3500000
6	Матеріали	27000
7	Готова продукція	5000
8	Прибутковий податок до оплати	10000
9	Проценти до одержання	2000
10	Нерозподілений прибуток	35000
11	Іпотечний кредит	40000
12	Гроші в банку	50000
13	Проценти до оплати	1500
14	Незавершене виробництво	40000
15	Внески зі страхування	10000

### **Виробнича ситуація 2.2**

**Необхідно:** Скласти баланс (вертикальної форми) французької компанії. Дані для виконання: (в євро).

Таблиця 2.2

№ п/п	Господарські засоби та джерела їх формування	Сума
1	Гроші в касі	500
2	Витрати майбутніх періодів	7500
3	Податок до оплати	22000
4	Позика під нерухомість з виплатою через 5 років	15000
5	Випущений капітал (звичайні акції)	1460500
6	Незавершене виробництво	10000
7	Кредит банку за ставкою 10% з виплатою через 10 р.	12500
8	Обладнання за собівартістю	1200000
9	Будівлі за собівартістю	180000
10	Гроші на рахунку в банку	140000
11	Рахунки з основних господарських операцій до оплати	4000
12	Накопичений прибуток	10000
13	Амортизаційні відрахування	80000
14	Сировина	25500
15	Готова продукція	7000
16	Рахунки покупців	9500
17	Вилучений капітал	24000

### **Виробнича ситуація 2.3**

**Необхідно:** Скласти баланс (по мірі зростання ліквідності горизонтальної форми) акціонерного товариства США.

Дані для виконання: (в дол. США)

Таблиця 2.3

№ п/п	Господарські засоби та джерела їх формування	Сума
1	Грошові кошти	840000
2	Короткотермінові зобов'язання	530000
3	Ринкові цінні папери	460000
4	Дебіторська заборгованість	1900000
5	Довготермінові зобов'язання	3240000
6	Товарно-матеріальні запаси	3000000
7	Будівлі, споруди, обладнання	3495000
8	Привілейовані акції	600000
9	Звичайні акції	790000
10	Акціонерний капітал	2700000
11	Гудвіл, патенти, товарний знак	100000
12	Нерозподілений прибуток	1315000
13	Амортизація накопичена	80000

### **Виробнича ситуація 2.4**

**Необхідно:** Скласти баланс (по мірі спадання ліквідності вертикальної форми) акціонерного товариства. Дані для виконання: (в ум.од.)

Таблиця 2.4

№ п/п	Господарські засоби та джерела їх формування	Сума
1	Рахунки до отримання	2000
2	Рахунки до сплати	24000
3	Запаси матеріалів	30000
4	Податок на майно	2700
5	Земельна ділянка	30000
6	Житловий комплекс	200000
7	Позика отримана	160000
8	Меблі та обладнання	19000
9	Довгострокові зобов'язання	30000
10	Амортизація накопичена	44000
11	Внески акціонерного капіталу	60000
12	Грошові кошти	35000
13	Готова продукція	4700

### **Виробнича ситуація 2.5**

**Необхідно:** Скласти баланс (горизонтальної форми) акціонерного товариства. Дані для виконання: (в ум.од.)

Таблиця 2.5

№ п/п	Господарські засоби та джерела їх формування	Сума
1	Грошові кошти в касі і на рахунку	9000
2	Короткострокова заборгованість постачальникам	38000
3	Запаси товарів	30000
4	Обладнання	46000
5	Довгострокова заборгованість	100000
6	Будинки та споруди	200500
7	Накопичений знос	41020
8	Орендна плата до отримання	6120
9	Акціонерний капітал	305000
10	Фінансові інвестиції в облігації	15500
11	Торгівельна дебіторська заборгованість	18400
12	Проценти до сплати	500
13	Ліцензія	8200
14	Витрати майбутніх періодів	7800
15	Земельна ділянка	143000

### **Виробнича ситуація 2.6**

**Необхідно:** Скласти Звіт про прибутки та збитки одноступеневого формату та визначити суму чистого прибутку.

Дані для виконання в (у. о.):

собівартість продажу – 5744; витрати на збут – 5144; продаж – 10346; фінансовий дохід – 1026; витрати на дослідження та розробки – 979;

відсотки щодо фінансування устаткування – 547; собівартість послуг та ренти – 4481; послуги та рента – 7856; податок на прибуток – 631.

### **Виробнича ситуація 2.7**

**Необхідно:** Сформувати Звіт про прибутки та збитки на основі елементів операційних витрат.

Дані для виконання в (у. о.):

Виручка від реалізації – 120000; витрати на ремонт – 1300; загальногосподарські витрати – 3200; витрачені матеріали – 50000; нарахована заробітна плата – 27000; сплачені відсотки за кредит – 150; нарахована амортизація основних засобів – 4500; отримані дивіденди від інвестицій – 110; витрати на рекламу – 500; витрати на транспортування – 700; сплачений податок на прибуток – 10000.

### **Виробнича ситуація 2.8**

**Необхідно:** скласти Звіт про прибутки та збитки ПАТ «Лукойл» станом на 31 грудня 20XX року за формою, яка є прийнятною для оприлюднення та у відповідності до МСФЗ. Обґрунтуйте обраний формат.

Дані для виконання: оборотна відомість за синтетичними рахунками підприємства станом на 31 грудня 20XX року наведена у табл. 2.6.

Таблиця 2.6

Оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Лукойл»  
станом на 31 грудня 20XX р.

Назва рахунку	Сума, тис. грн.	
	Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
Податок на прибуток		20
Адміністративні витрати	90	
Рахунок в банку	11	
Витрати на збут	60	
Інвестиції у необоротні активи	6500	
Дивіденди отримані		600
Відсотки за позикою	24	
Проміжні дивіденди	575	
Позика до сплати у 20X5 р		200
Обладнання (первісна собівартість)	900	
Обладнання (накопичений знос)		440
Будівлі (первісна собівартість)	2400	
Будівлі (накопичений знос)		720
Закупівля	2027	
Нерозподілений прибуток		221
Реалізація		5000
Акціонерний капітал (0,5 грн. прості акції)		7000



Запаси станом на 1 січня 20XX року	165	
Торгова кредиторська заборгованість		168
Торгова дебіторська заборгованість	417	
Зарплата (адміністративного персоналу)	800	
Зарплата (працівників збуту)	400	
Разом	14369	14369

За звітний період результати діяльності підприємства такі:

- 1) Будівлі переоцінені до 2500 тис. грн. 1 січня 20XX року. Керівництво включило цю оцінку до балансу. Жодних інших операцій або коригувань з необоротними активами не виникало;
- 2) Собівартість запасів за підсумками інвентаризації станом на 31 грудня 20XX р. склала 167 тис. грн.;
- 3) Будівлі потрібно амортизувати на 2% від собівартості або від переоціненої суми, а машини й обладнання – на 20% за методом зменшення залишку. Сума амортизації віднесена до витрат на збут.
- 4) Податок на прибуток за рік склав 270 тис. грн.
- 5) Прибуток за фінансовий рік, який закінчився 31 грудня 20XX року, склав 1650 млн. грн.
- 6) Оголошено, що дивіденди по закінченні звітного року будуть складати 0,08 грн. на акцію, проте коригувань у звітах не було зроблено.

## Виробнича ситуація 2.9

**Необхідно:** скласти Звіт про фінансовий стан (Баланс) за форматом МСФЗ ураховуючи помилки, що допущені бухгалтером на основі даних табл. 2.7.

Таблиця 2.7

### Звіт про фінансовий стан (Баланс) ПАТ «Зоря» станом на 31 грудня 20XX року

Назва статті	Сума, тис. грн.	
	На початок року	Усього за розділом
<b>Необоротні активи – матеріальні:</b>		
Обладнання (первісна вартість)	110000	
амортизація	(40000)	
залишкова вартість	70000	
Верстати	22000	
Земля та споруди (первісна вартість)	400000	
амортизація	(150000)	
залишкова вартість	250000	
Земельні ділянки	90000	432000
<b>Оборотні активи:</b>	900	
Торговельна дебіторська заборгованість	175000	
Грошові кошти та їх еквіваленти	80000	
Виробничі запаси	220000	

Державні цінні папери	20000	495000
<b>Необоротні активи (нематеріальні):</b>		
Гудвіл	80000	
Інвестиції	40000	
Патенти	26000	
<b>Витрати майбутніх періодів:</b>		
Аванси диллерам	60000	
Передплачена оренда	15000	
Адміністративні витрати	12000	
Інші витрати	75000	162000
<b>УСЬОГО АКТИВИ</b>		<b>1235000</b>
<b>Короткострокові зобов'язання</b>		
Торговельна кредиторська заборгованість	140000	
Дивіденди до сплати	35000	
Резерв сумнівної дебіторської заборгованості	8000	
Довгострокові облигації	500000	
Зобов'язання з податку на прибуток	42000	
Податок на додану вартість	17000	242000
Резерв непередбачених збитків	150000	650000
<b>Всього зобов'язання</b>		<b>892000</b>
Акціонерний капітал (15000 × 10 грн.)	150000	
Дивіденди сплачені	(20000)	
Чистий прибуток	90000	
Нерозподілений прибуток	123000	
Всього капітал		343000
<b>УСЬОГО ЗОБОВ'ЯЗАННЯ ТА КАПІТАЛ</b>		<b>1235000</b>

### **Виробнича ситуація 2.10**

**Необхідно:** скласти Звіт про прибутки та збитки ПАТ «Надія» станом на 31 грудня 20XX року за формою, прийнятною для оприлюднення та у відповідності до МСФЗ. Обґрунтувати обраний формат.

Дані для виконання: оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Надія» станом на 31 грудня 20XX року подана у табл. 2.8.

Таблиця 2.8

Оборотна відомість за синтетичними рахунками ПАТ «Надія»  
станом на 31 грудня 20XX р.

Назва рахунку	Сума, тис. грн.	
	Оборот за дебетом	Оборот за кредитом
Рахунок у банку	15	
Адміністративні витрати	100	
Податок на прибуток		20
Інвестиції в необоротні активи	6500	
Витрати на збут	60	
Проміжні дивіденди	575	
Дивіденди отримані		650

Позика до сплати у 20X5 р		180
Відсотки за позикою	24	
Будівлі (первісна собівартість)	2400	
Будівлі (накопичений знос)		720
Обладнання (первісна собівартість)	930	
Обладнання (накопичений знос)		445
Нерозподілений прибуток		223
Реалізація		5050
Закупівля	2027	
Запаси станом на 1 січня 20XX року	175	
Акціонерний капітал (0,5 грн. прості акції)		7010
Зарплата (адміністративного персоналу)	820	
Зарплата (працівників збуту)	380	
Торговельна дебіторська заборгованість	437	
Торговельна кредиторська заборгованість		165
Разом	14463	14463

За звітний період результати діяльності підприємства такі:

- 1) Собівартість запасів склала 175 тис. грн., за підсумками інвентаризації станом на 31 грудня 20XX р.;
- 2) Будівлі переоцінені до 2550 тис. грн. 1 січня 20XX року. Вирішено включити цю оцінку до балансу. Жодних інших операцій або коригувань з необоротними активами не було;
- 3) Будівлі потрібно амортизувати на 2% від собівартості чи від переоціненої суми, а машини та обладнання – на 20% за методом зменшення залишку. Сума амортизації віднесена до витрат на збут;
- 4) Податок на прибуток за звітний рік склав 270 тис. грн.;
- 5) Прибуток за фінансовий рік склав 1650 млн. грн.;
- 6) Оголошено, що дивіденди по закінченні звітного року будуть складати 0,09 грн. на акцію, але коригувань у звітах не було зроблено.

### **Виробнича ситуація 2.11**

**Необхідно:** дайте відповіді на питання: а) чи є така господарська операція за своїм змістом реалізацією продукції? б) чи потрібно підприємству Б визнавати реалізацію продукції? в) які основні ризики виникають для підприємства А та підприємства Б?

Дані для виконання:

Підприємство А реалізує безалкогольні напої у Київській області. Підприємство А купує продукцію у відомого виробника безалкогольних напоїв підприємства Б на таких умовах:

а) ціна фіксується у прайс-листі на дату поставки продукції підприємству А;

б) зобов'язання підприємства А перед підприємством Б обмежуються лише тим, що підприємство А протягом трьох днів з дати одержання

платежу від продажу товарів кінцевому споживачу здійснює переказ одержаних грошових коштів підприємству Б;

в) підприємство А у будь-який момент може повернути неліквідні запаси підприємству Б.

### **Виробнича ситуація 2.12**

**Необхідно:** порівняти підходи до складання Звіту про прибутки та збитки та Звіту про рух грошових коштів у табл. 2.9.

Дані для виконання:

а) у грудні одержано продукцію (на суму 1000 грн.), термін оплати за які 31 січня;

б) за січень інші операційні витрати склали 400 грн., з них 300 грн. сплачено у січні, а 100 грн., що залишилися, – у лютому;

в) продукція продана у січні за 1500 грн., оплата за продукцію надійшла в лютому.

Таблиця 2.9

Порівняння Звіту про прибутки та збитки зі Звітом про рух грошових коштів

Звіт про прибутки та збитки				Звіт про рух грошових коштів			
Показник	Грудень	Січень	Лютий	Показник	Грудень	Січень	Лютий
Реалізація				Реалізація			
Запаси на початок							
Закупки				Закупки			
Запаси на кінець							
Валовий прибуток							
Витрати				Витрати			
Прибуток				Рух грошових коштів			

### **Виробнича ситуація 2.13**

**Необхідно:** скласти Звіт про рух грошових коштів ПАТ «Глобус» за рік до 31 грудня 20X3 року із застосуванням прямого методу.

Дані для виконання:

ПАТ «Глобус» розпочало господарську діяльність 1 січня 20X3 року із довгострокової позики в сумі 60000 грн. та випуску акцій, що дало змогу мобілізувати 50000 грн. ПАТ «Глобус» придбало непоточні активи за грошові кошти у сумі 40000 грн. і до 31 грудня 20X3 р. здійснило такі господарські операції:

а) придбано у постачальників виробничих запасів на 31000 грн., заборгованість за які в розмірі 2500 грн. не було погашено на кінець року;

б) обсяг реалізації за рік склав 54000 грн. Дебіторська заборгованість на кінець року – 6700 грн.;

в) заробітна плата працівникам та службовцям, сплачена грошовими коштами у сумі 15000 грн.;

г) відсотки за позикою за рік склали 4800 грн., на кінець року їхню оплату за один місяць прострочено;

г) перший внесок за позикою здійснено в сумі 6000 грн.;

д) оголошені дивіденди у сумі 3000 грн. на 31 грудня.

### ***Виробнича ситуація 2.14***

**Необхідно:** визначити часовий зважений коефіцієнт та середньозважену кількість звичайних акцій.

Дані для виконання:

На початку року в обігу перебувало – 100000 звичайних акцій АТ «Баєр». 25.04 проведено емісію звичайних акцій у кількості 50000. 07.06 було викуплено у акціонерів 30000 власних звичайних акцій. 06.10 було повторно випущено в обіг 20000 раніше викуплених акцій.

Таблиця 2.10

Період обігу	Кількість акцій в обігу	Часовий зважений коефіцієнт	Середньозважена кількість акцій
01.01-24.04			
25.04-06.06			
07.06-05.10			
06.10-31.12			

### ***Виробнича ситуація 2.15***

**Необхідно:** Обчислити розбавлений прибуток на акцію.

Дані для виконання:

АТ «Баєр» випустило в обіг 20000 конвертованих облігацій. Кожні 5 облігацій можуть бути конвертовані у 3 звичайні акції. Витрати на сплату % за конвертування облігації становлять 10000 у.о. на рік. Середньозважена кількість акцій 122055. Ставка податку на прибуток – 20 %.

Таблиця 2.11

<i>Показник</i>	<i>Розрахунок</i>	<i>Сума</i>
Скоригований чистий прибуток		
Додаткова кількість звичайних акцій в обігу після конвертування		

Середньозважена кількість звичайних акцій в обігу, що використовуються для розрахунку розбавленого прибутку на акцію		
Розбавлений прибуток на акцію		

### ***Виробнича ситуація 2.16***

**Необхідно:** Скласти Звіт про рух грошових коштів АТ «Баєр» за прямим методом.

Дані для виконання (тис. у. о.):

надходження від емісії акцій – 350; надходження від покупців – 11300; придбання фінансових інвестицій – 6; платежі постачальникам – 8350; сплачені відсотки – 60; отриманий кредит банку – 1000; надходження від реалізації основних засобів – 32; отримані дивіденди – 36; сплачені податки та збори – 1480; придбання основних засобів – 1540; сплачені дивіденди – 226; інші операційні платежі – 540; сплачений податок на прибуток – 362; надходження від реалізації фінансових інвестицій – 840.

### ***Глосарій***

***Актив*** – ресурс, контрольований підприємством у результаті минулих подій, від якого очікується надходження майбутніх економічних вигод до підприємства.

***Амортизація*** – Систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом очікуваного строку його корисної експлуатації.

***Асоційована компанія*** – компанія, на діяльність якої інвестор здійснює суттєвий вплив, але не є дочірньою або спільною.

***Базисний прибуток на акцію*** – сума чистого прибутку за період, яка належить до утримувачів звичайних акцій, поділена на середньозважену кількість звичайних акцій, які знаходяться в обігу протягом періоду.

***Баланс*** – інформація про фінансове становище підприємства на певну дату.

***Валюта звітності*** – валюта, яка використовується при поданні фінансової звітності.

***Витрати*** – зменшення економічних вигод 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.

***Витрати на податок*** – загальна сума податку на прибуток, що використовується для розрахунку чистого прибутку (збитку) звітного періоду.

**Власний капітал** – залишкова частка в активах підприємства після вирахування його зобов'язань.

**Грошові потоки** – надходження та вибуття грошових коштів і їх еквівалентів.

**Дохід** – 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.

**Дохід від участі в капіталі** – дохід у вигляді частки прибутку, отримано асоційованими або спільними підприємствами, які обліковуються методом участі в капіталі.

**Еквіваленти грошових коштів** – короткострокові, фінансові інвестиції, які можуть бути вільно конвертовані у суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

**Екстраординарні статті** – дохід або витрати, які виникають у результаті подій чи операцій, що чітко відрізняються від звичайної діяльності підприємства, а значить, не очікується, що вони повторюватимуться часто або регулярно.

**Забезпечення** – теперішнє зобов'язання, яке відповідає решті визначення зобов'язання, навіть якщо його сума має бути попередньо оцінена.

**Збитки** – зменшення економічних вигід, що за своєю суттю не відрізняються від інших витрат.

**Звіт про прибутки та збитки** – інформація про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства за звітний період.

**Звіт про зміни у власному капіталі** – інформація про зміни власного капіталу протягом періоду.

**Звіт про рух грошових коштів** – інформація про надходження та вибуття грошових коштів унаслідок операційної, інвестиційної та фінансової діяльності протягом звітного періоду.

**Звичайна акція** – інструмент власного капіталу, який має нижчий статус, ніж всі інші класи інструментів власного капіталу.

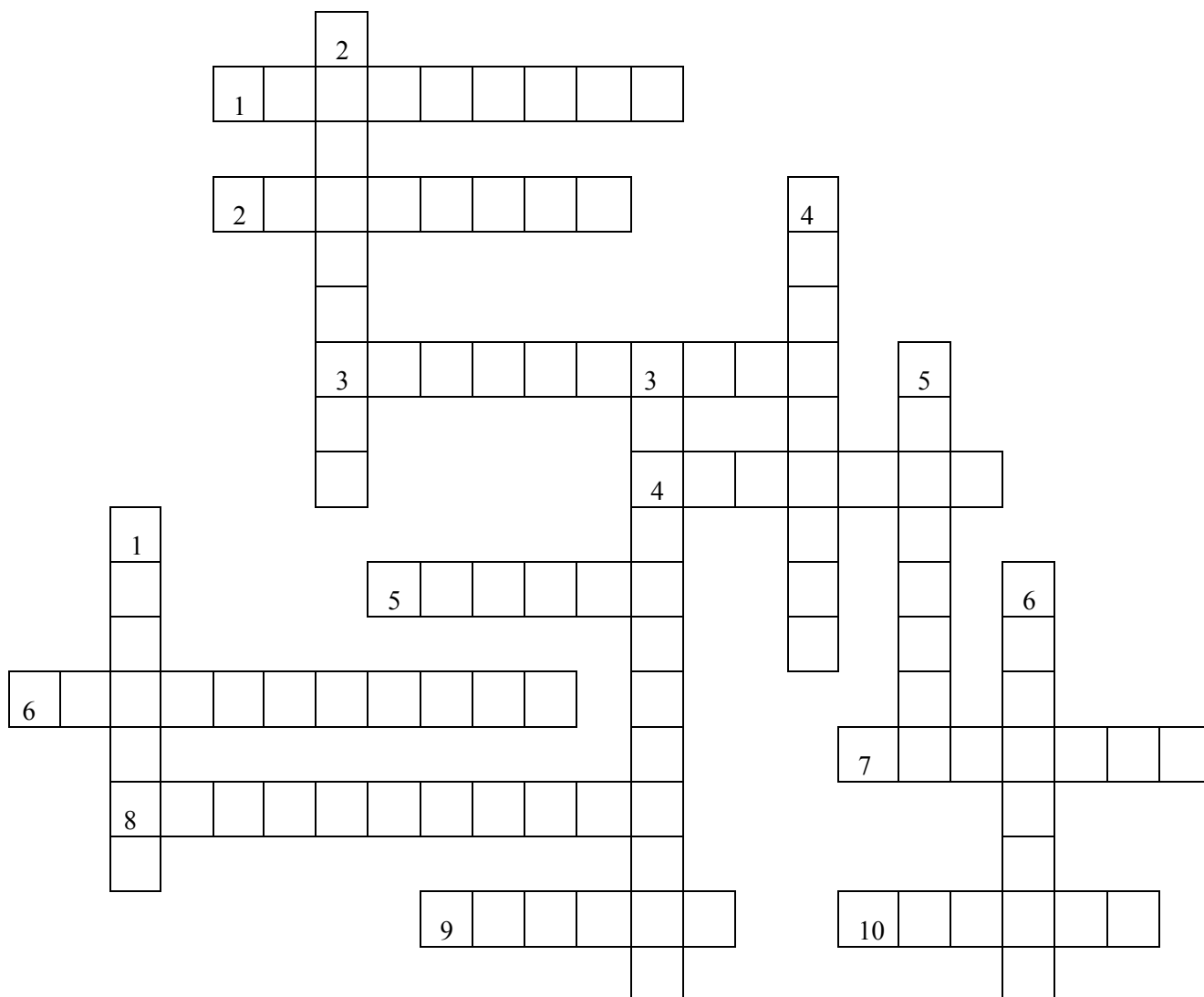
**Звичайна діяльність** – будь-яка діяльність, які здійснюються підприємством як складник його господарської діяльності, а також супутня діяльність, яка забезпечує цю діяльність або виникає через неї.

**Зважуючий часовий коефіцієнт** – співвідношення загальної кількості днів, протягом яких акції перебувають в обігу, та загальної кількості днів відповідного періоду.

**Інвестиційна діяльність** – придбання і продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

**Історична собівартість** – активи відображаються за сумою сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або за справедливою вартістю компенсації, виданої, щоб придбати їх, на момент їх придбання.

## Кросворд



### ***По горизонталі:***

1. Капітал акціонерного товариства, що утворюється з суми номінальної вартості всіх розміщених акцій товариства.
2. Збільшення чистих активів від випадкових і неосновних операцій та інших видів діяльності, за винятком доходів або інвестицій з власників (продаж ділянки землі за ціну, більшу від ціни придбання).
3. Основна діяльність підприємства, тобто операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції, які є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.
4. Капітал, джерела фінансування підприємства, які без визначення строку повернення внесені його засновниками (учасниками) або залишені ними на підприємстві із чистого прибутку.
5. Звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає на певну дату його активи, зобов'язання і власний капітал.



6. Один з елементів операційних витрат, який вводиться до звіту про фінансові результати і являє собою систематичний розподіл вартості необоротних активів, упродовж строку їх корисного використання.

7. Відтік або використання активів, або виникнення зобов'язань у зв'язку з доставкою товарів чи послуг, чи з іншою діяльністю, що складає основні операції підприємства (заробітна плата працівників, сплачується готівкою або повинна бути сплачена).

8. Будь-яка подія або операція, яка відрізняється від звичайної діяльності підприємства, та не очікується, що вона повторюватиметься періодично або в кожному наступному звітному періоді.

9. Прибуток, який залишається в розпорядженні підприємства після сплати податків і є джерелом формування фонду споживання і фонду накопичення

10. Можливі майбутні економічні вигоди, отримані підприємством внаслідок минулих операцій (земля, будівлі, обладнання, патенти).

### ***По вертикалі:***

1. Зобов'язання, які будуть погашені протягом операційного циклу підприємства або повинні бути погашені протягом дванадцяти місяців, починаючи з дати балансу.

2. Яка вартість вводиться до підсумку 1-го розділу звіту про фінансовий стан підприємства, яку вираховують як різницю між їх первісною вартістю та сумою зносу.

3. Сума власного та запозиченого капіталу (довгострокового боргу) цілісного майнового комплексу це \_\_\_\_\_ капітал.

4. Діяльність, яка приводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталу підприємства. Тобто це система норм і методів, які використовуються для фінансового забезпечення функціонування підприємств і досягнення ними поставлених цілей.

5. Сукупність показників і пояснень, яка забезпечує обґрунтованість і деталізацію статей фінансових звітів, а також інша інформація, розкриття якої передбачено іншими положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

6. Метод трансформації звіту про фінансові результати, згідно з яким трансформується безпосередньо сума чистого прибутку.

## **Тема 3. Подання фінансової звітності за МСФЗ**

*Після вивчення теми 3 студент повинен знати:*

- призначення та вимоги подання приміток до фінансової звітності за МСФЗ;
- алгоритм формування приміток до фінансової звітності;

- поняття та необхідність застосування облікової політики згідно з МСБО 8;
- види застосування облікових політик;
- основні характеристики облікової політики;
- умови застосування зміни в облікових політиках;
- особливі умови зміни облікової політики;
- можливі зміни в обліковій оцінці;
- види помилок у фінансовій звітності;
- шляхи виправлення помилок за МСФЗ;
- призначення та склад проміжної фінансової звітності за МСБО 34;
- обов'язкову інформацію, яка наводиться проміжній фінансовій звітності;
- події після дати балансу за МСБО 10;
- типи подій після звітного періоду;
- події, які вимагають коригування після звітного періоду;
- події, які не вимагають коригування після звітного періоду;
- суть трансформації фінансової звітності;
- суть конверсії.

*Після вивчення теми 3 студент повинен уміти:*

- визначати вимоги міжнародних стандартів бухгалтерського обліку до подання приміток до фінансової звітності;
- охарактеризувати алгоритм формування приміток до фінансової звітності;
- розкривати поняття та необхідність застосування облікової політики згідно з МСБО 8;
- охарактеризувати застосування облікової політики;
- охарактеризувати основні характеристики облікової політики та умови застосування змін в облікових політиках;
- застосовувати методи виправлення помилок у фінансовій звітності;
- визначати призначення та склад проміжної фінансової звітності;
- наводити обов'язкову інформацію, яка наводиться проміжній фінансовій звітності;
- розкрити події після дати балансу;
- визначати події після звітного періоду за МСБО 10;
- наводити порівняльну характеристику способів отримання звітності за МСФЗ;
- застосовувати методи коригувань у фінансовій звітності;
- охарактеризувати основні варіанти трансформації фінансової звітності.

## Методичні матеріали

Формат приміток за МСФЗ нестандартизований. Примітки до фінансової звітності можуть подаватись у довільній формі із застосуванням тексту, таблиць, графіків і т.д. Згідно з МСБО 1 «Подання фінансових звітів» у примітках до фінансової звітності потрібно наводити таку інформацію:

- про основу складання фінансових звітів та облікову політику підприємства;
- таку, що вимагається МСБО, але не наведена безпосередньо у фінансовій звітності;
- яка не наводиться у фінансових звітах, але потрібна для правдивого відображення фінансового становища та результатів діяльності підприємства.

Примітки до фінансової звітності повинні подаватись у впорядкованому вигляді. До кожної статті, поданої у звіті про фінансовий стан, звіті про зміни у власному капіталі, звіті про сукупний дохід та звіті про рух грошових коштів, **потрібно робити посилання** на будь-яку пов'язану з нею інформацію у примітках (рис. 3.1).

	Примітки	На 31.12 2019 р. Тис.грн	На 31.12 2018 р. Тис.грн	На 1.01 2018 р. Тис.грн
...				
<b>Активи</b>				
<b>Необоротні активи</b>				
Основні засоби	Посилання в Балансі на примітки №13 про Основні засоби		811	20385
Інвестиційна нерухомість			983	7091
...				

Рис. 3.1. Посилання на Примітки в основних формах звітності

Щоб сформувати примітки необхідно скласти перелік інформації, який підлягає обов'язковому розкриттю у звітності за алгоритмом, наведеним на рис.3.2.

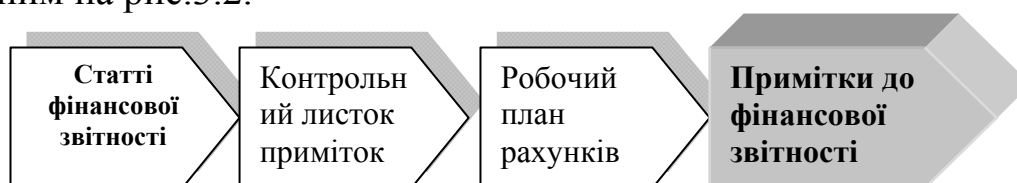


Рис. 3.2. Алгоритм формування приміток до фінансової звітності

Спочатку варто визначитися зі статтями, які наводяться у попередніх формах фінансової звітності. Потім для кожного рядка, скласти контрольний листок приміток, зразок якого наведено в табл. 3.1. Зразки таких таблиць можна розробити на підставі МСБО та МСФЗ, користуючись розділами «Розкриття у звітності», або ж скористатись готовими, розробленими аудиторською компанією Ernst & Young на сайті <http://www.ey.com/>.

**Контрольний листок приміток  
(витяг на прикладі статті «основні засоби»)**

№ з/п	Пункт МСБО	Стаття звітності	Інформація розкрита		
		Основні засоби	Так	Ні	Н / П
1	МСБО (IAS) 16.42 МСФЗ (IAS) 12.65	Чи розкриває підприємство у відповідності до МСФЗ (IAS) 12 податкові ефекти, що виникають при переоцінці основних засобів, якщо вони мають місце.			
2	МСБО (IAS) 16.79	Чи була розкрита наступна додаткова інформація така: а) балансова вартість тимчасово не використовуваних основних засобів; б) загальна балансова вартість повністю амортизованих основних засобів, які все ще знаходяться в експлуатації; с) балансова вартість основних засобів, які вибули з активної експлуатації і призначених для вибуття; д) при використанні методу первісної вартості, справедлива вартість основних засобів, якщо вона суттєво відрізняється від балансової вартості.			

Примітка:

Колонка «так» - інформація вже розкрита в основних формах звітності

Колонка «ні» - інформація не розкрита в основних формах звітності, а отже, її необхідно розкрити в примітках

Колонка «Н/П» - така інформація відсутня на підприємстві, тому її розкриття непотрібне

Після опрацювання всіх таблиць створюється перелік інформації, необхідної до розкриття у примітках. Користуючись даними обліку, формування відбувається у довільній формі, але в певній послідовності.

Згідно з МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки», вказано, що *«облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності. Вимоги стандарту передбачають два підходи застосування облікових політик – ретроспективне та перспективне застосування»* [11].

Ретроспективне застосування – застосування нової облікової політики щодо господарських операцій, інших подій та умов так, нібито ця політика застосовувалася завжди.

Перспективне застосування – зміни в обліковій політиці є застосуванням нової облікової політики до господарських операцій, крім подій та умов, які відбуваються після дати змін в обліковій політиці.

Згідно з вимогами МСБО 8, облікова політика повинна відповідати таким вимогам: бути доречною для потреб користувачів з прийняття економічних рішень; бути достовірною та послідовною.

Не вважається змінами в облікових політиках:

а) застосування облікової політики до господарських операцій, інших подій або умов, які відрізняються за суттю від тих, що відбувалися раніше;

б) застосування нової облікової політики до господарських операцій, інших подій або умов, що не відбувалися раніше чи були несуттєвими.

Зміни в облікових політиках проводяться:

– у випадку, якщо цього вимагає новий або переглянутий МСФЗ;

– добровільно, якщо зміна призводить до надійного та більш доречного подання фінансової звітності;

– при застосуванні МСФЗ, який охоплює кілька прийнятних облікових політик, підприємство може змінити свою облікову політику з однієї прийнятної на іншу.

Добровільна зміна облікової політики має бути ретельно проаналізована.

Багаторазова зміна облікової політики без ретельного аналізу відповідних критеріїв застосування зміни облікової політики вважається помилковим підходом.

Згідно з МСБО 8, «*Зміни в обліковій оцінці* – це коригування балансової вартості активу або зобов'язання чи суми періодичного споживання активу, яке є результатом оцінки теперішнього статусу активів та зобов'язань, а також пов'язаних з ними очікуваних майбутніх вигід та зобов'язань» [11].

Зміни в обліковій оцінці застосовуються перспективно.

*Перспективне застосування облікової оцінки* – це визнання впливу облікової оцінки у поточному і майбутніх періодах, на які впливає така зміна. Зміни в облікових оцінках є наслідком нової інформації чи нових розробок і, відповідно, не вважаються виправленням помилок.

Унаслідок умов невизначеності, які властиві господарській діяльності, багато статей у фінансовій звітності не можна оцінити точно, а лише попередньо. Прикладом можливих попередніх оцінок є безнадійні борги, старіння запасів, справедлива вартість фінансових активів або фінансових зобов'язань, строки корисної експлуатації активів, що амортизуються, чи очікувані моделі споживання економічних вигод, утілених у них та гарантійні зобов'язання.

*Помилки попередніх періодів* – це пропуски або викривлення у фінансовій звітності суб'єкта господарювання за один чи кілька попередніх періодів, що виникають через невикористання чи зловживання достовірною інформацією.

Основними причинами виникнення помилок минулих періодів може бути: неправильне застосування політики та неправильна інтерпретація фактів й обставин, які існують на кінець звітного періоду. При цьому помилки можуть бути математичні (випадкові) та шахрайські, тобто зумисні.

Фінансова звітність, яка містить як суттєві, так і несуттєві помилки, зроблені навмисно для досягнення певного ефекту, не може вважатися такою, яка відповідає вимогам МСФЗ.

Потенційні помилки звітного періоду повинні виправлятися до затвердження фінансової звітності. Суттєві помилки минулих періодів, які виявлені у звітному періоді, виправляються шляхом перерахунку порівняльної інформації, представленої у фінансовій звітності звітного періоду.

Згідно з МСБО 1 «Подання фінансової звітності», *звітним періодом* подання повного комплексу фінансової звітності (включаючи порівняльну інформацію) є календарний рік. Якщо обрано інший період, у звітності зазначається:

- а) причини використання довшого або коротшого періоду;
- б) той факт, що суми, наведені у фінансовій звітності, є не повністю зіставними.

**МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»** рекомендує подання проміжних звітів (конкретних періодів не зазначається) у такому складі:

- а) стислий Звіт про фінансовий стан (Баланс);
- б) стислий Звіт про сукупні доходи, поданий як: стислий єдиний звіт; або стислий окремий Звіт про прибутки та збитки та стислий Звіт про сукупні доходи;
- в) стислий Звіт про зміни у власному капіталі;
- г) стислий Звіт про рух грошових коштів;
- г) деякі пояснювальні примітки.

Проміжні звіти містять проміжну фінансову звітність (стислу або повну) за періоди, наведені на рис. 3.3.

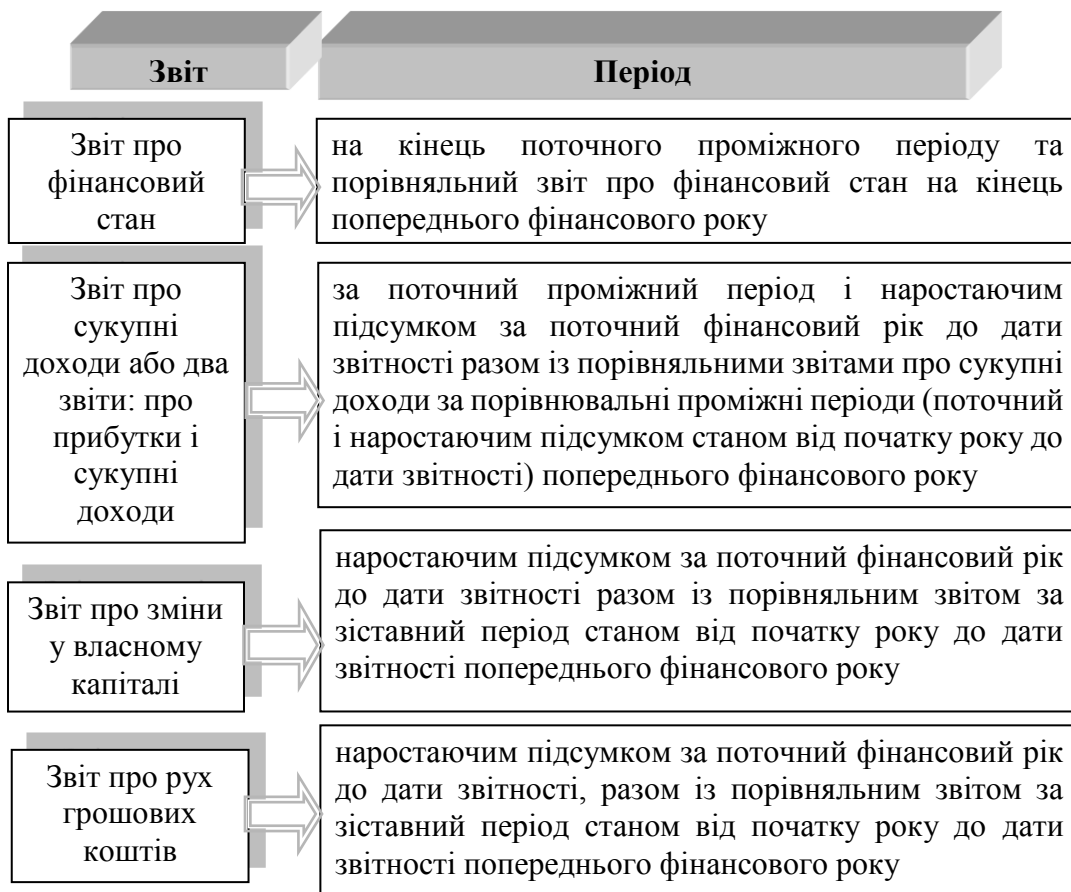


Рис. 3.3. Періоди, які відображаються у проміжній фінансовій звітності за МСБО

**Події після дати балансу** (*Post Balance Sheet Events*), згідно з МСБО 10 «Події після дати балансу» — «це сприятливі та несприятливі події, що виникли між датою балансу та датою затвердження фінансової звітності до випуску» [11].

При цьому **датою випуску звітності** вважається дата офіційного дозволу керівництва підприємства на випуск (публікацію, подання) фінансової звітності за межі підприємства (рис. 3.4).

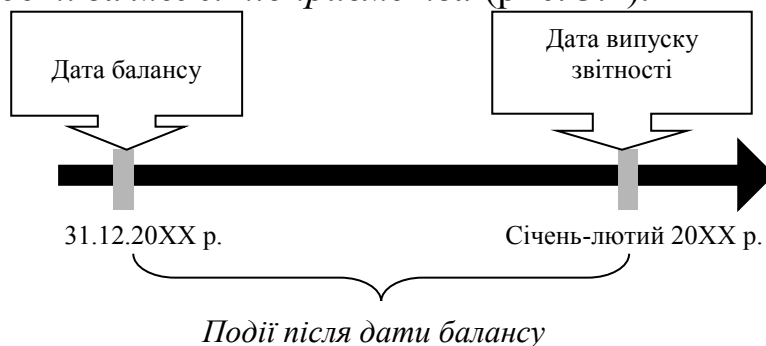


Рис. 3.4. Часовий відрізок подій після дати балансу

Згідно з МСБО 10, події, які відбуваються після дати балансу, можуть указувати на потребу коригування активів і зобов'язань або вимагати їхнього розкриття (рис. 3.5).

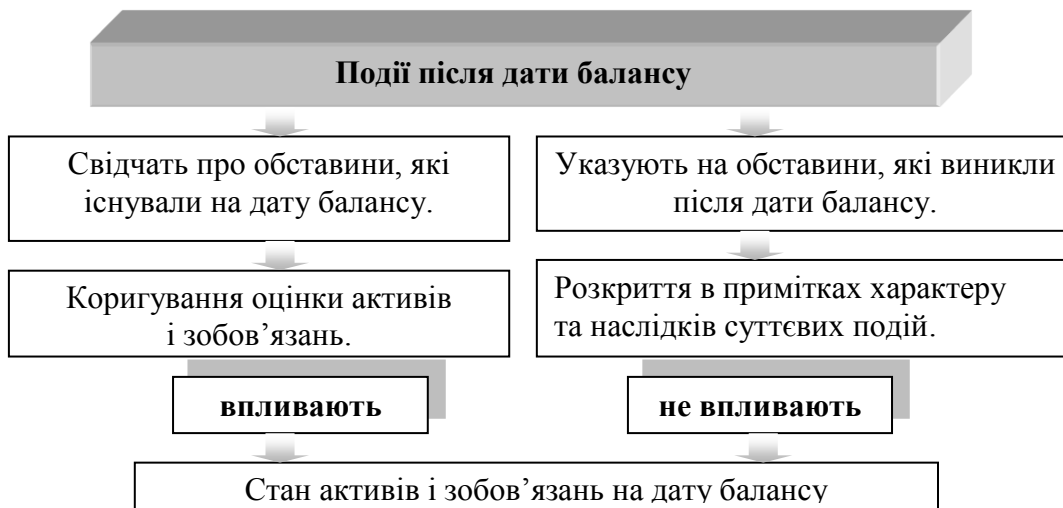


Рис. 3.5. Класифікація подій після дати балансу.

Коригування активів і зобов'язань необхідне у разі подій, які відбуваються після дати балансу та надають додаткову інформацію для визначення сум, пов'язаних із умовами, які існують на дату балансу.

Виділяють такі типи подій після звітного періоду:

- події, що свідчать про умови, які існували на кінець звітного періоду (тобто події, які вимагають коригування після звітного періоду за станом на звітний період);
- події, що свідчать про умови, які виникли після звітного періоду (тобто події, які не вимагають коригування після звітного періоду);
- події, що свідчать про умови, які виникли після звітного періоду (тобто, події, які не вимагають коригування після звітного періоду), але є суттєвими, тому вимагають розкриття інформації, яка може впливати на економічні рішення користувачів, прийняті на основі складеної фінансової звітності.

Приклади вказаних типів подій після звітного періоду наведено на рис. 3.6 та 3.7.



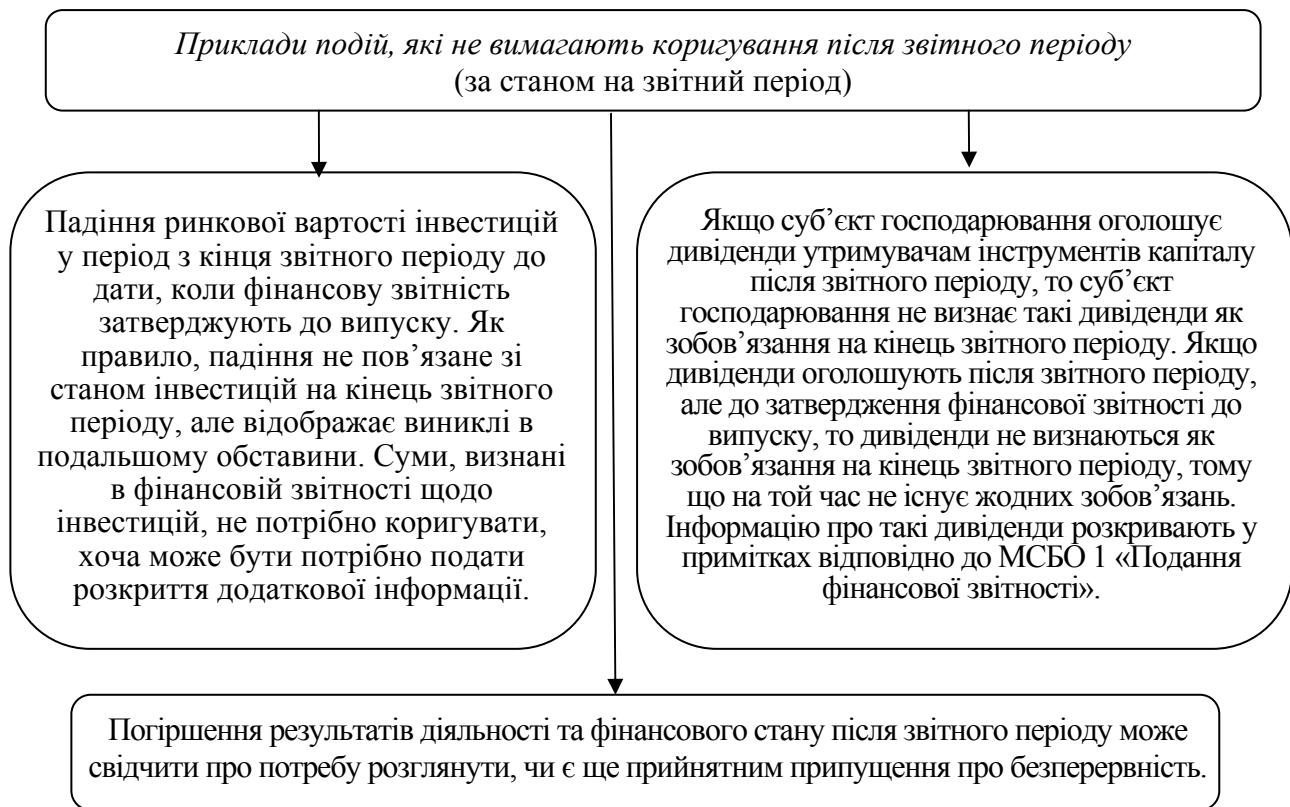


Рис. 3.6. Події, що не вимагають коригування після звітного періоду

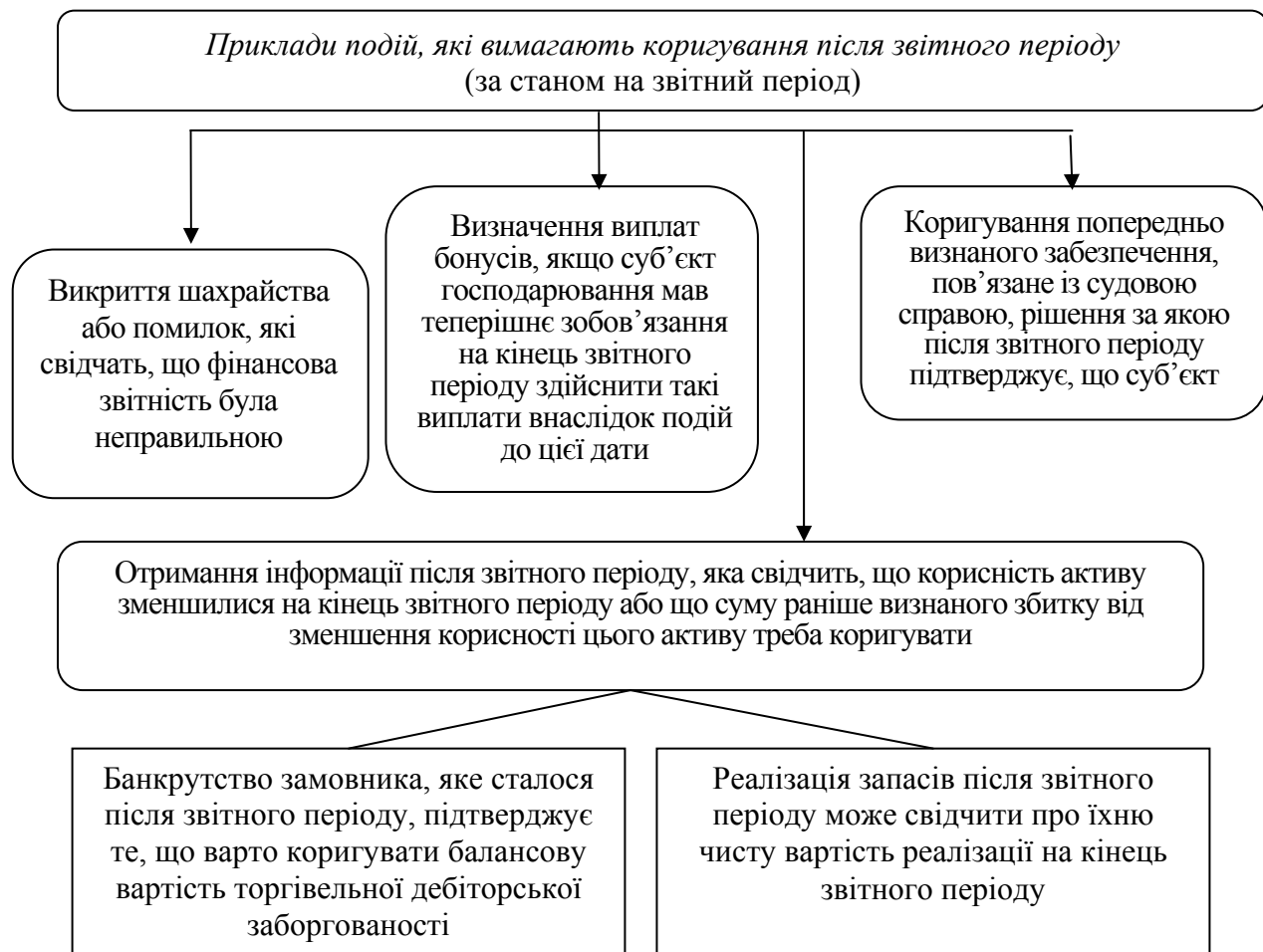


Рис. 3.7. Події, що вимагають коригування після звітного періоду

Щоб перейти суб'єктам господарювання на міжнародні стандарти обліку, необхідно вжити ряд заходів (рис. 3.8).

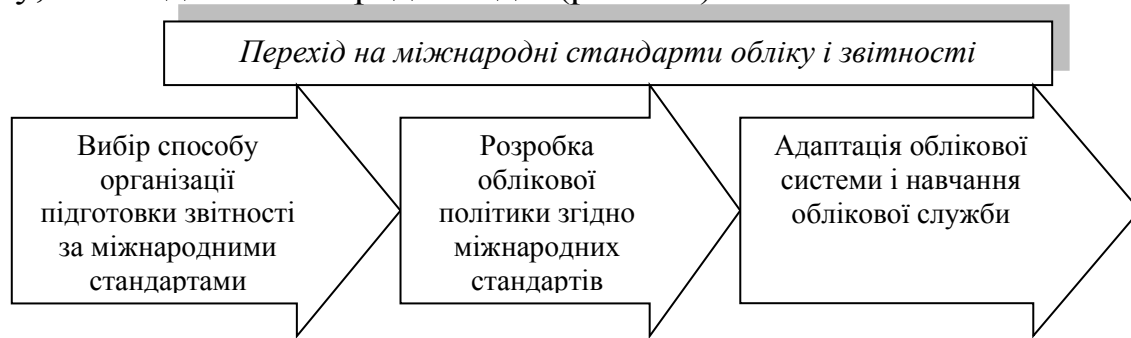


Рис. 3.8. Процес переходу на міжнародні стандарти

На практиці виокремлюють два основні методи складання звітності при переході з національних до міжнародних стандартів: трансформація фінансової звітності та конверсія (рис. 3.9).

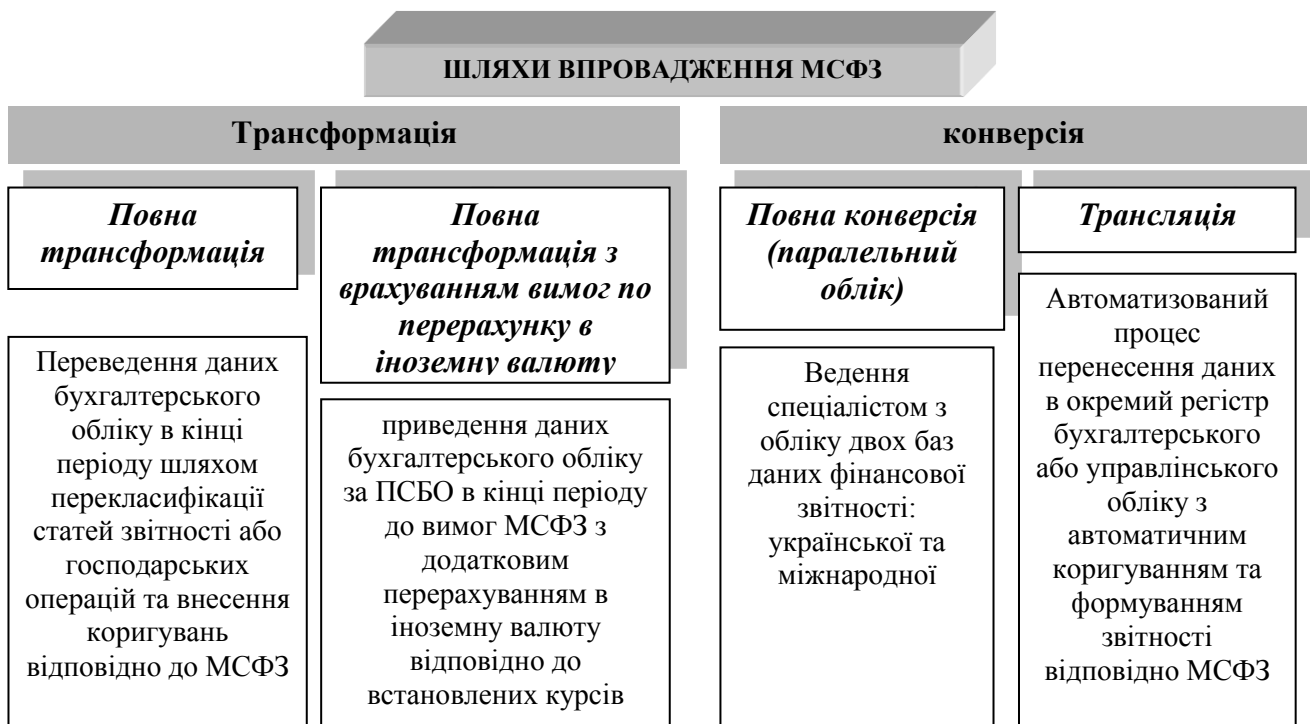


Рис. 3.9. Методи складання звітності при переході з національних стандартів до МСФЗ

Переваги і недоліки кожного зі способів отримання звітності за МСФЗ наведені в табл. 3.2.

Таблиця 3.2

## Порівняльна характеристика способів отримання звітності за МСФЗ

Характеристика	Паралельний облік		Трансформація звітності	
	Переваги	Недоліки	Переваги	Недоліки
Достовірність звітності	Потенційно високий ступінь надійності інформації	–	–	Потенційно високий інформаційний ризик. Неминуча присутність суб'єктивних оцінок
Витратність (навчання персоналу, витрати на програмне забезпечення, витрати на реорганізацію системи управління в підприємства та ін)	–	Вимагає від підприємства істотних витрат	Не вимагає від підприємства істотних витрат	–
Період складання звітності	–	Тривалий, тому що має на увазі «налагодження» системи паралельного обліку	Нетривалий період	–
Оперативність складання звітності	Практично одночасно із складанням української звітності	–	–	Тільки після складання української звітності

*Перевага впровадження паралельного обліку* – потенційно нижчий рівень ризику неточної інформації, відображеної у фінансовій звітності, тому що для відображення господарської операції за П(С)БО та МСФЗ потрібні суттєві додаткові витрати (витрати на кваліфікований у сфері МСФЗ персонал, програмне забезпечення, реорганізацію підрозділів компанії тощо). Для цього потрібний тривалий період часу, у зв'язку з тим, що вони стосуються багатьох напрямків фінансово-господарської діяльності підприємства.

*До переваг трансформації звітності* у порівнянні з паралельним обліком можна віднести невисокі фінансові та часові витрати. Водночас, звітність, яка отримана в результаті трансформації, має високий

інформаційний ризик, оскільки при її здійсненні неминучі суб'єктивні оцінки.

У процесі трансформації показників фінансової звітності виникає потреба коригування сум. Для цього складаються кореспонденції рахунків, які класифікуються на два види (рис. 3.10).

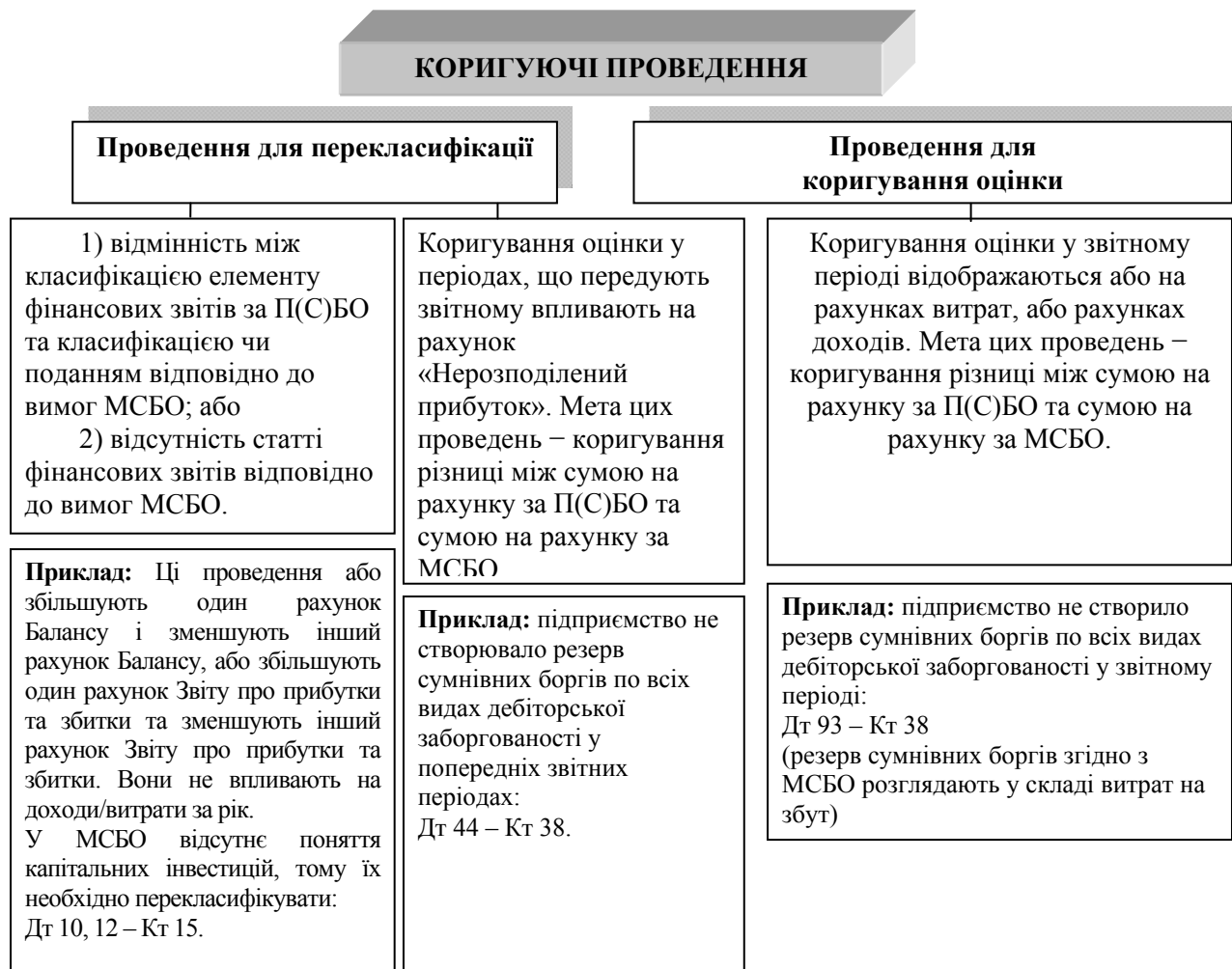


Рис.9. Види коригувань у фінансовій звітності

*Перекласифікація* (перенесення активів, пасивів, доходів, витрат з однієї статті звітності в іншу зі складанням відповідних кореспонденцій). Наприклад, малоцінні швидкозношувані предмети згідно з МСБО потрібно зарахувати до складу виробничих запасів;

*Зміна у підходах до визнання й оцінки* окремих статей звітів (виправлення при зміні оцінки відображаються шляхом складання кореспонденцій з використанням рахунків доходів, витрат і прибутку). Наприклад, якщо вартість основних засобів згідно з П(С)БО відрізняється від їхньої 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). Наприклад, якщо складається звіт про фінансовий стан і звіт про сукупні доходи за 2021 рік, то необхідна трансформація залишків на 31.12.2019 через коригування сальдо рахунку 44 «Нерозподілені прибутки» та перекласифікацію статей.

Методи реалізації процесу трансформації можуть значно варіюватися у різних суб'єктів господарювання. Найчастіше, в практиці зустрічаються два види методики трансформації, характеристику яких наведено на рис.3.11: перший метод – трансформують безпосередньо *статті звітності*; другий – трансформують дані по рахунках на рівні *оборотно-сальдової відомості*.

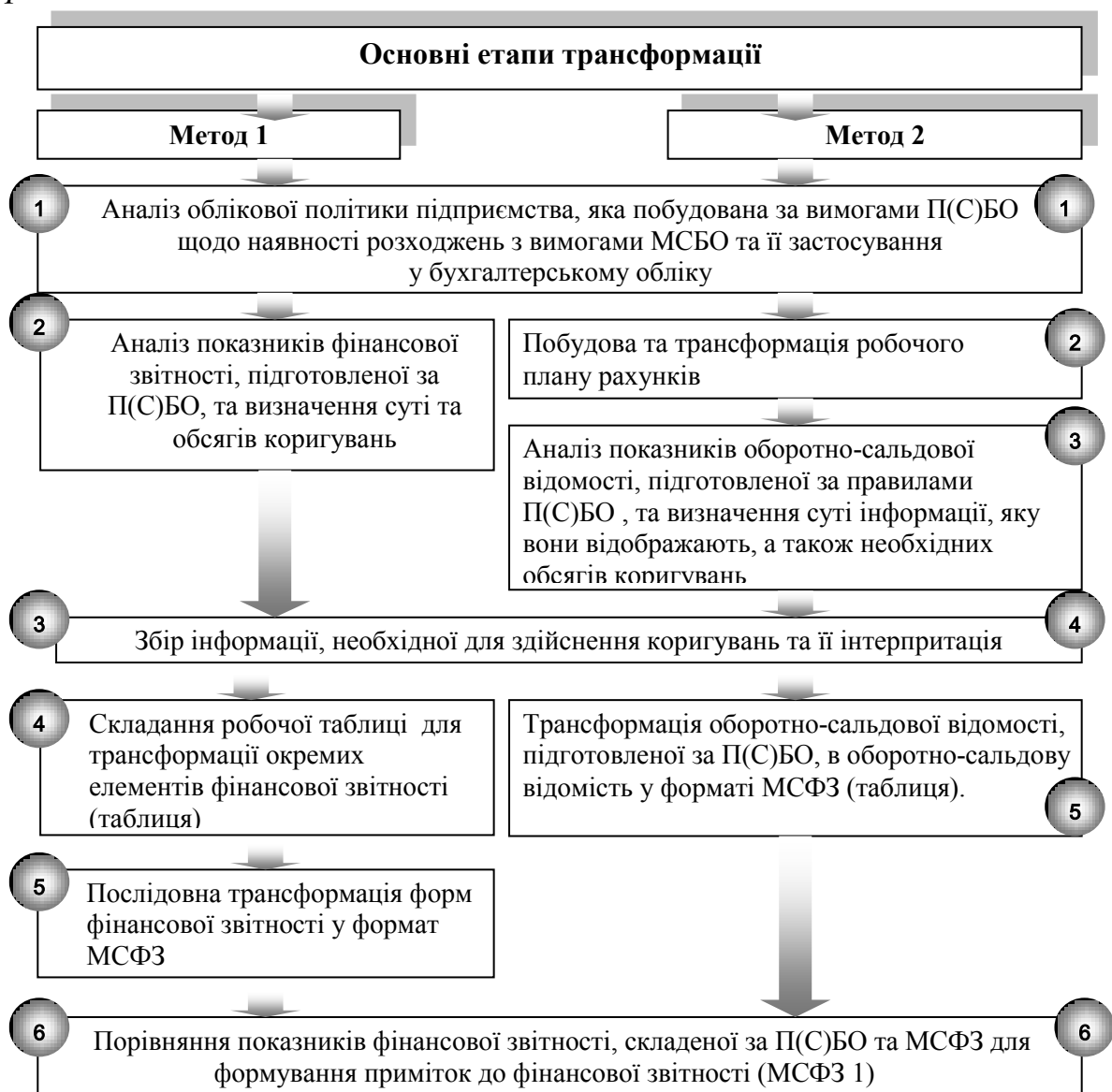


Рис. 3.11. Основні варіанти трансформації фінансової звітності

Для процесу трансформації залежно від обраного варіанта використовуються спеціальні таблиці, перелік потрібних коригувань і

розраховуються показники фінансової звітності за міжнародними стандартами.

## Практичне заняття: Складання та подання фінансової звітності

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

- 1. Примітки до фінансових звітів.*
- 2. Облікові політики, зміни облікових оцінок і виправлення помилок за МСФЗ.*
- 3. Проміжна фінансова звітність.*
- 4. Події після дати балансу.*
- 5. Процедури переходу складання фінансової звітності з національних стандартів на міжнародні.*

#### *Доповнення*

#### *Реферативні виступи:*

1. Періоди, які відображаються в проміжній фінансовій звітності за МСБО.
2. Перше подання фінансової звітності за МСФЗ 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».
3. Розробка наказу про облікову політику згідно міжнародних стандартів.
4. Методи трансформації фінансової звітності до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку.
5. Характеристика видів коригувань у фінансовій звітності.
6. Методи складання звітності при переході з національних стандартів до МСФЗ, їхня характеристика.

#### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. Розкрийте призначення та вимоги подання приміток до фінансової звітності за МСФЗ.
2. Наведіть алгоритм формування приміток до фінансової звітності.
3. Розкрийте поняття та необхідність застосування облікової політики згідно з МСБО 8.
4. Охарактеризуйте види застосування облікових політик.
5. Опишіть основні характеристики облікової політики.
6. Розкрийте умови застосування зміни в облікових політиках.
7. Наведіть особливі умови зміни облікової політики.
8. Опишіть можливі зміни в обліковій оцінці.
9. Назвіть види помилок у фінансовій звітності.
10. Охарактеризуйте шляхи виправлення помилок за МСФЗ.
11. Яке призначення та склад проміжної фінансової звітності за МСБО 34.
12. Наведіть обов'язкову інформацію, яка наводиться проміжній фінансовій звітності.
13. Які є події після дати балансу за МСБО 10?

14. Висвітліть типи подій після звітного періоду.
15. Розкрийте події, які вимагають коригування після звітного періоду.
16. Наведіть події, які не вимагають коригування після звітного періоду.
17. Опишіть сутність трансформації фінансової звітності.
18. Розкрийте сутність конверсії.
19. Наведіть порівняльну характеристику способів отримання звітності за МСФЗ.
20. Охарактеризуйте методи коригувань у фінансовій звітності.
21. Розкрийте основні варіанти трансформації фінансової звітності.

## ТЕСТИ

**Тест 1.** Бухгалтерська звітність, яка містить інформацію про фінансовий стан, результати господарської діяльності та рух грошових коштів підприємства, називається:

- а) фінансовою;
- б) податковою;
- в) управлінською;
- г) статистичною;
- д) загальною.

**Тест 2.** Яким основним принципом бухгалтерського обліку викликана необхідність складання бухгалтерської (фінансової) звітності?

- а) тимчасової визначеності фактів господарської діяльності організації;
- б) пріоритету змісту над формою;
- в) безперервності діяльності організації;
- г) повного висвітлення;
- д) єдиного грошового вимірника.

**Тест 3.** Принцип обачності передбачає, що:

- а) кожне підприємство розглядається як юридична особа, відокремлена від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності підприємства;
- б) застосування в бухгалтерському обліку методів оцінки, які повинні запобігти заниженню оцінки зобов'язань та витрат, і завищенню оцінки активів та доходів підприємства;
- в) фінансова звітність повинна містити усю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, які приймаються на її основі;
- г) оцінка активів та зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі;
- д) пріоритетною є оцінка активів підприємства, виходячи з витрат на їхнє виробництво та придбання.

**Тест 4.** Яким узагальнюючим терміном, використовуваним в нормативному регулюванні бухгалтерського обліку і звітності, визначається всі особи, зацікавлені в отриманні інформації про діяльність організації?

- а) споживачі;
- б) користувачі;
- в) інвестори;
- г) кредитори;
- д) постачальники.

**Тест 5.** Основна цільова установка покладена в основу складання бухгалтерської звітності, – це забезпечення інформацією:

- а) всіх зацікавлених користувачів незалежно від їх можливостей отримання даних звітності;
- б) всіх внутрішніх користувачів незалежно від їх можливостей отримання даних звітності;
- в) органів державного управління;
- г) лише зовнішніх користувачів;
- д) органів міжнародного управління.

**Тест 6.** Перший звітний період новоствореного підприємства може бути:

- а) менше за 12 місяців;
- б) більше 12 місяців;
- в) від 2 років;
- г) від 1 до 2 років;
- д) визначається підприємством самостійно.

**Тест 7.** Надходження і вибуття грошових коштів показує:

- а) звіт про прибутки та збитки;
- б) примітки до фінансових звітів;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про фінансовий стан (Баланс);
- д) звіт про рух власного капіталу.

**Тест 8.** Інформація, у випадку, якщо вона впливає на економічні рішення користувачів шляхом надання допомоги в оцінюванні ними минулих, нинішніх чи майбутніх подій, є:

- а) тимчасовою;
- б) доречною;
- в) неупередженою;
- г) вільною для використання;
- д) таємною.

**Тест 9.** Квартальна фінансова звітність подається не пізніше:

- а) 10 числа місяця наступного за звітним;
- б) 15 числа місяця наступного за звітним;
- в) 25 числа місяця наступного за звітним;



- г) 26 числа місяця наступного за звітним;
- д) 30 числа місяця наступного за звітним.

**Тест 10.** Яка форма фінансової звітності відображає на певну дату інформацію про активи, зобов'язання і власний капітал підприємства?

- а) звіт про прибутки та збитки;
- б) примітки до фінансових звітів;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про фінансовий стан (Баланс);
- д) звіт про зміни в капіталі.

**Тест 11.** Облікову політику підприємства розкривають у:

- а) звіті про прибутки та збитки;
- б) примітках до фінансових звітів;
- в) звіті про рух грошових коштів;
- г) звіті про фінансовий стан (Баланс);
- д) звіті про рух власного капіталу.

**Тест 12.** Метою складання фінансової звітності є:

- а) визначення фінансових результатів;
- б) оприбуткування продукції;
- в) надання інформації користувачам;
- г) розв'язання проблем підприємства;
- д) надання (погашення) кредитів.

**Тест 13.** Інформація, коли вона вільна від суттєвих помилок та упередженості, й користувачі можуть покластися на неї:

- а) доречна;
- б) неупереджена;
- в) вільна для використання;
- г) достовірна;
- д) таємна.

**Тест 14.** Хто зацікавлений у незмінності облікової політики підприємства?

- а) акціонери;
- б) постачальники;
- в) покупці;
- г) кредитори;
- д) усі учасники, які мають відношення до даного підприємства.

**Тест 15.** Звіт про прибутки та збитки – це форма фінансової звітності, яка складається:

- а) за звітний період;
- б) на дату оприлюднення;
- в) на потребу;
- г) після звітного періоду;
- д) після дати оплати.

**Тест 16.** Для складання звіту про прибутки та збитки використовуються рахунки класів:

- а) 7-9 Плану рахунків;
- б) 1-3 Плану рахунків;
- в) 3-4 Плану рахунків;
- г) 5-6 Плану рахунків;
- д) 2-8 Плану рахунків.

**Тест 17.** Порядок складання фінансової звітності передбачено:

- а) МСБО 1 «Подання фінансової звітності»;
- б) МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»;
- в) МСБО 34 «Проміжна фінансова звітність»;
- г) МСБО 10 «Події після звітного періоду»;
- д) МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

**Тест 18.** Фінансова звітність містить:

- а) звіт про фінансовий стан (баланс), звіт про прибутки та збитки, звіт про рух грошових коштів, звіт про зміни в капіталі, примітки до звітності;
- б) звіт про фінансовий стан (баланс), звіт про прибутки та збитки (звіт про сукупні доходи та витрати);
- в) звіт про рух грошових коштів, звіт про зміни в капіталі;
- г) звіт про рух грошових коштів, звіт про зміни в капіталі, примітки до річної звітності;
- д) примітки до річної фінансової звітності.

**Тест 19.** Проміжна звітність охоплює певний період, складається наростаючим підсумком з:

- а) початку звітного року;
- б) середини звітного року;
- в) кінця звітного року;
- г) початку звітного кварталу;
- д) визначається підприємством самостійно.

**Тест 20.** Сукупність показників і пояснень, які забезпечують деталізацію та обґрунтованість статей фінансової звітності, а також інша інформація, розкриття якої передбачено відповідними міжнародними стандартами, це:

- а) звіт про прибутки та збитки;
- б) примітки до фінансових звітів;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про фінансовий стан (баланс);
- д) звіт про зміни у капіталі.

**Тест 21.** Конкретні принципи, домовленості, основи, правила та практика, які застосовуються суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності – це:

- а) звіт про зміни у капіталі;
- б) примітки до фінансових звітів;

- в) звіт про фінансовий стан (баланс);
- г) звіт про прибутки та збитки;
- д) облікова політика.

**Тест 22.** Існує \_\_ застосування облікової політики:

- а) 2;
- б) 3;
- в) 4;
- г) 5;
- д) 6.

**Тест 23.** Фінансовий звіт, який складається чи з повного комплексу фінансової звітності (визначеного) в МСБО 1), чи з комплексу стислої фінансової звітності за проміжний період, – це:

- а) перспективна фінансова звітність;
- б) державна фінансова звітність;
- в) облікова фінансова звітність;
- г) ретроспективна фінансова звітність;
- д) проміжна фінансова звітність.

**Тест 24.** Дивіденди за звітний період, оголошені після дати балансу, необхідно розкривати в:

- а) звіті про прибутки та збитки;
- б) примітках до фінансових звітів;
- в) звіті про рух грошових коштів;
- г) звіті про фінансовий стан (баланс);
- д) звіті про зміни у капіталі.

**Тест 25.** Орієнтовний перелік подій після дати балансу...:

- а) додається;
- б) не додається;
- в) регламентується;
- г) не регламентується;
- д) не зазначається.

**Тест 26.** Якщо події після дати балансу свідчать про наміри підприємства зупинити господарську діяльність або про неможливість її продовження, то фінансова звітність складається:

- а) без застосування принципу безперервності діяльності;
- б) із застосуванням принципу безперервності діяльності;
- в) із застосуванням принципу автономності;
- г) із застосуванням принципу повного висвітлення;
- д) із застосуванням принципу обачності.

**Тест 27.** Місячна звітність подається розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевого бюджетів не пізніше:

- а) 5 числа наступного за звітним місяцем;
- б) 10 числа місяця наступного за звітним;

- в) 15 числа місяця наступного за звітним;
- г) 20 числа місяця наступного за звітним;
- д) 25 числа місяця наступного за звітним.

**Тест 28.** Квартальна звітність подається розпорядниками та одержувачами коштів державного і місцевого бюджетів не пізніше:

- а) 5 числа наступного за звітним місяцем;
- б) 10 числа місяця наступного за звітним;
- в) 15 числа місяця наступного за звітним;
- г) 20 числа місяця наступного за звітним;
- д) 25 числа місяця наступного за звітним.

**Тест 29.** У разі, коли дата подання звітності випадає на неробочий день, термін подання:

- а) не переноситься;
- б) переноситься на перший після вихідного робочий день;
- в) переноситься на другий після вихідного робочий день;
- г) переноситься на п'ятий після вихідного робочий день;
- д) переноситься на будь-який після вихідного робочий день.

**Тест 30.** Звітним періодом для складання квартальної фінансової звітності є період, що:

- а) починається 1 січня і закінчується в останній день звітного кварталу;
- б) починається 31 грудня і закінчується в останній день звітного кварталу;
- в) починається 10 січня і закінчується в останній день звітного кварталу;
- г) починається 31 січня і закінчується в останній день звітного кварталу;
- д) підприємство визначає самостійно.

### **Виробнича ситуація 3.1**

**Необхідно:** відобразити нижчезазначені зміни облікової політики із ретроспективним застосуванням і визначити вплив на консолідовану фінансову звітність групи на 31 грудня 20XX р. та за рік, що закінчився на зазначену дату:

Таблиця 3.1

Показники	31 грудня 20XX р.	1 січня 20X1 р.
Збільшення (зменшення) зобов'язань з довгострокових пенсійних виплат, (тис. грн.)	(19856)	10389
Збільшення (зменшення) власного капіталу, (тис. грн.)	19856	(10389)
Додатковий прибуток, визнаний у звіті про прибутки та збитки, (тис. грн.)		(17588)
Прибуток від переоцінки, визнаний в іншому сукупному доході, (тис. грн.)		(12657)

Дані для виконання:

Застосування зміни в облікових політиках на прикладі ПАТ «Укртелеком».

Група достроково застосувала МСБО 19 «Виплати працівникам» (20XX р.) з датою першого застосування 1 січня 20X1 р. та змінила основу визначення нею доходів або витрат, що належать до програм з визначеними виплатами. Згідно з положеннями МСБО 19 «Виплати працівникам» (20XX р.), переоцінки, що виникають у зв'язку з пенсійними програмами з визначеними виплатами, включаючи актуарні прибутки чи збитки, визнаються у складі іншого сукупного доходу; всі витрати, пов'язані з іншими довгостроковими програмами з визначеними виплатами, визнаються у витратах на персонал у звіті про прибутки та збитки.

### ***Виробнича ситуація 3.2***

**Необхідно:** встановити потрібні дії та вид застосувань змін в обліковій політиці.

Дані для виконання:

У 20XX р. компанія «Камелот» змінила свою облікову політику за основними засобами від моделі собівартості до моделі справедливої вартості.

Протягом 20X2 р. компанія «Камелот» переглянула облікову політику і вирішила повернутися до моделі оцінки за собівартістю.

### ***Виробнича ситуація 3.3***

Компанія «SOFIA» придбала принтер на початку 20XX р., строк корисного використання якого становить 10 років. За станом на кінець 20X3 р. залишкова вартість принтера становить 2400 у. о. Починаючи з 20X4 р. компанія змінила строк корисного використання принтера. Тому залишкова вартість принтера 2400 у. о. за станом на 1 січня 20X4 р. має бути амортизована протягом 2-х років.

У даному випадку дія компанії може розцінюватись як:

- а) зміна в обліковій політиці;
- б) виправлення помилок;
- в) зміна в обліковій оцінці;
- г) зміна презентації.

### ***Виробнича ситуація 3.4***

**Необхідно:** вказати, які суми та в якому періоді мають бути внесені, та визначити рівень суттєвості помилки.

Дані для виконання:

Протягом 20X2 р. компанія «Viktoria» знайшла помилку у відображенні авансів, виданих у сумі 400 тис. грн. протягом 20XX р., що мали бути коректно відображені у звіті про фінансовий результат.

Ця сума мала бути віднесена на витрати у сумі 100 тис. грн. у 20XX р., 250 тис. грн. у 20X1 р. і відповідно 50 тис. грн. у 20X2 р. Помилка суттєва.

### ***Виробнича ситуація 3.5***

**Необхідно:** визначити дії, які має здійснити компанія за умов зміни класифікації джерел формування майна.

Дані для виконання:

У 20X1 р., відповідно до МЗФЗ, компанія презентувала у звітності зобов'язання за пенсійним забезпеченням як довгострокове.

У 20X2 р., компанія вирішила у звіті про фінансовий стан презентувати окремо поточну та довгострокову частини зобов'язання.

За таких умов, якщо є можливість, у звітності поточного періоду компанія має презентувати третій звіт про фінансовий стан, який буде відображати початок найбільш раннього періоду презентації порівняльної інформації у фінансовій звітності.

### ***Виробнича ситуація 3.6***

**Необхідно:** оцінити подію після звітного періоду, яка вимагає коригування звітності та стан дебіторської заборгованості з точки зору двох компаній.

Дані для виконання:

У грудні 20X2 р. компанія «Baster» отримала судовий позов від свого контрагента компанії «Magnet» у зв'язку з тим, що вона порушила умови контракту. На кінець звітного періоду компанія «Бастер» вважала, що вона не порушила умови контракту, і така ж думка була в юриста, який мав захищати її права у суді. У зв'язку з цим на кінець звітного періоду компанія не створила резерв, пов'язаний з ризиком того, що судова справа буде визнана не на її користь. У березні 20X3 р. (до того моменту, як була випущена фінансова звітність компанії) судова справа була розглянута у суді і було прийнято судове рішення, згідно з яким компанія порушила свої зобов'язання щодо договору тому має сплатити штраф у розмірі 1 млн. грн.

Розглянемо ситуацію з боку компанії «Магтекс», яка мала дебіторську заборгованість від свого контрагента на 31.12.20X2 р. у сумі 20 тис. грн., але у зв'язку з подіями, що трапились у 20X3 р. (згорання основних виробничих потужностей, суттєвий судовий позов тощо), контрагент «Бастер» став банкрутом у березні 20X3 р. На 31.12.20X2 р. компанія мала актив, але тепер у компанії немає впевненості в тому, що дебіторська заборгованість буде отримана.

### ***Виробнича ситуація 3.7***

**Необхідно:** встановити тип події після звітнього періоду.

Дані для виконання:

У січні 20X2 р. компанія «Broke» отримала кредит на суму 10 млн. грн., який має бути погашений у 20X5 р. За умовами кредитного договору компанія повинна дотримуватись певних фінансових показників або кредит стає належним до сплати. За станом на 31.12.20X2 р. компанія дотримувалась усіх фінансових показників, проте протягом першого кварталу 20X3 р. її фінансове становище погіршилось і певні фінансові показники компанія перестала виконувати.

### ***Глосарій***

***Дата випуску звітності*** – дата офіційного дозволу керівництва підприємства на випуск (публікацію, подання) фінансових звітів за межі підприємства.

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

***Конверсія*** – облік, який ведеться в інших стандартах (наприклад, МСФЗ), на відміну від тих, за якими вже ведеться облік (наприклад, П(С)БО).

***Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)*** – Стандарти та Тлумачення, видані Радою з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО). Вони охоплюють: а) Міжнародні стандарти фінансової звітності; б) Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку; в) Тлумачення КТМФЗ; та г) Тлумачення ПКТ.

***Неможливий*** – застосування вимоги неможливе, якщо суб'єкт господарювання не може застосувати її навіть після всіх відповідних зусиль зробити це. Щодо конкретного попереднього періоду неможливо застосувати зміну в обліковій політиці ретроспективно або зробити ретроспективне перерахування для виправлення помилки.

**Облікові політики** – конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовані суб'єктом господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

**Перспективне застосування** – перспективне застосування зміни в обліковій політиці є застосуванням нової облікової політики до операцій, крім подій та умов, що відбуваються після дати змінювання облікової політики.

**Події після дати балансу** – сприятливі та несприятливі події, що виникли між датою балансу та датою затвердження фінансової звітності до випуску.

**Події після звітного періоду** – сприятливі та несприятливі події, які відбуваються з кінця звітного періоду до дати затвердження фінансової звітності, до випуску, навіть якщо ці події відбуваються після оприлюднення прибутку чи іншої вибіркової фінансової інформації.

**Проміжний період** – період фінансової звітності, коротший за повний фінансовий рік.

**Проміжна фінансова звітність** – фінансова звітність, що складається або з повного комплекту фінансової звітності (визначеного в МСБО 1 «Подання фінансової звітності»), або з комплекту стислої фінансової звітності (визначеної у МСБО 34) за проміжний період.

**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.

**наказ про облікову політику.**

**Ретроспективне перерахування** – виправлення визнання, оцінки та розкриття інформації про суми елементів фінансової звітності так, начебто помилок у попередньому періоді ніколи не було.

**Суттєвий** – пропуск або викривлення статей суттєві, якщо вони можуть (окремо чи в сукупності) впливати на економічні рішення, які приймають користувачі на основі фінансової звітності. Суттєвість залежить від розміру та характеру пропуску чи викривлення, що оцінюються за конкретних обставин. Визначальним чинником може бути як розмір або характер статті, так і поєднання статей.

**Трансформація** – 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.



## Тема 4. Облік довгострокових активів за МСБО

*Після вивчення теми 4 студент повинен знати:*

- визначення, визнання та оцінку основних засобів відповідно МСБО 16;
- методи нарахування амортизації, які застосовуються в міжнародній практиці;
- формування первісної вартості основних засобів та втрати пов'язані з основними засобами;
- розкриття інформації у фінансовій звітності;
- можливість ідентифікації, визнання та оцінка нематеріальних активів МСБО 38;
- формування первісної, справедливої вартості нематеріального активу при різних шляхах надходження;
- етапи та порядок формування вартості нематеріального активу створеного на підприємстві, як внутрішньо генерований гудвіл; критерії визнання витрат нематеріального активу.

*Після вивчення теми 4 студент повинен уміти:*

- розраховувати амортизацію основних засобів використовуючи різні методи нарахування амортизації за МСБО 16;
- визначати формування первісної вартості основних засобів при різних шляхах їх надходження;
- визначати формування первісної вартості нематеріальних активів при різних шляхах їх надходження;
- розраховувати амортизацію нематеріальних активів, використовуючи різні методи нарахування амортизації за МСБО 38.

### Методичні матеріали

Відповідно до МСБО 16, «*основні засоби* – це матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва, постачання товарів і надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для адміністративних цілей та які, як очікується, використовуватимуться протягом більше ніж одного періоду» [11].

Основні засоби відображаються у Звіті про фінансовий стан (Баланс) підприємства, при відповідності загальним критеріям визнання активів, а саме: існує ймовірність, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, пов'язані з використанням цього активу; його собівартість може бути достовірно визначена чи оцінена.

Об'єкт основних засобів, що відповідає критеріям визнання активу, оцінюють за його первісною собівартістю.

Собівартість об'єкта основних засобів включає:

- ціну придбання, в т.ч. імпорتنі мита та відшкодовані податки на придбання після вирахування будь-яких торговельних знижок;
- будь-які витрати, безпосередньо пов'язані із доставкою активу до місцеперебування та приведення у робочий стан, необхідний для його експлуатації таким чином, як передбачував управлінський персонал;
- попередньо оцінені витрати на демонтаж і переміщення активу, а також відновлення території тією мірою, якою вони визнаються як забезпечення згідно із МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Згідно з МСБО 16, визначено такі моделі обліку основних засобів: модель собівартості та модель переоцінки (рис. 4.1).



Рис. 4.1. Моделі обліку основних засобів згідно із МСБО 16

Після визнання активом об'єкт основних засобів обліковують за:

- його первісною (історичною) собівартістю;
- мінус будь-яка накопичена амортизація;
- мінус будь-які накопичені збитки від зменшення корисності активу.

Об'єкт основних засобів, справедливу вартість якого можна достовірно оцінити, обліковують за: переоціненою сумою, що є його справедливою вартістю на дату переоцінки; мінус, будь-який наступний накопичений знос і подальші накопичені збитки від зменшення корисності активу.

За потреби переоцінки об'єкта основних засобів переоцінці підлягає увесь клас основних засобів, до якого він належить. Переоцінка проводиться не обов'язково кожного року, але із достатньою регулярністю, щоб відображати поточну ринкову вартість такого об'єкта.

У МСБО 16 наводиться три методи амортизації, які широко застосовуються:

- **метод прямолінійного списання** однакові амортизаційні відрахування здійснюються кожного року протягом строку експлуатації активу;

– **метод суми одиниць продукції** – амортизаційні нарахування базуються на випуску продукції протягом періоду, порівняному з загальною продуктивністю активу;

– **метод зменшення залишку** – більші амортизаційні нарахування здійснюються на початку терміну експлуатації активів, а потім зменшуються кожного року в рік, але не зменшуються до нуля.

Термін корисної експлуатації активу та метод амортизації переглядають щорічно для забезпечення їхньої прийнятності. Якщо здається, що вони неприйнятні, будь-які зміни терміну експлуатації або методу амортизації – це «зміни в обліковій оцінці» та, згідно з МСБО 8, «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки», амортизаційні відрахування потрібно змінити в поточному та майбутніх періодах (тобто ретроспективні зміни не здійснюються).

**При методі прямолінійного списання** вартість об'єкта основних засобів списують рівними частинами протягом усього терміну його терміну корисної експлуатації. Сума щорічних амортизаційних відрахувань може бути розрахована двома способами.

При *першому способі* розрахунок здійснюють діленням вартості об'єкта, що підлягає амортизації, на термін його корисної експлуатації.

При *другому способі* суму щорічних відрахувань визначають множенням установленної чи розрахованої річної норми амортизації на первісну вартість об'єкта (за вирахуванням його ліквідної вартості).

Також МСБО 16 наводить кумулятивний метод нарахування амортизації та метод зменшення залишку.

*Кумулятивний метод* – це метод суми чисел років. Сума чисел років – це результат сумування порядкових номерів тих років, протягом яких функціонує об'єкт основних засобів.

При *методі зменшення залишку* як норму амортизації використовують подвоєну ставку амортизаційних відрахувань, яка розраховується методом прямолінійного списання. Для визначення річної суми амортизаційних відрахувань отриману норму амортизації необхідно помножити на балансову вартість об'єкта на початок звітного року.

*Приклад 1.* Обладнання придбано 1 вересня за 180000 євро, нормальний термін служби - 5 років. Уведено обладнання в експлуатацію 20 вересня ліквідаційну вартість приймаємо за нуль. При лінійній системі амортизації річна норма дорівнює 20% (100/5). Амортизація нараховується з 20 вересня (з дати введення в експлуатацію), тобто в першому році амортизацію нараховують за 100 днів. За прискореним зменшенням залишку амортизацію починають нараховувати з дати придбання, тобто 1 вересня.

Таблиця 4.1

## Розрахунок амортизації прямолінійним методом

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість (2-4)
1	2	3	4	5
100 дн	180000	10000 (36000×100/360)	10000	170000
1	180000	36000	46000	134000
2	180000	36000	82000	98000
3	180000	36000	118000	62000
4	180000	36000	154000	26000
5	180000	26000 (180000-154000)	180000	0

Амортизаційна вартість = первісна – ліквідаційна = 180000 євро

Амортизація річна = АВ/п = 180000/5 = 36000 євро

Сума амортизаційних відрахувань за останній рік визначається як різниця між залишковою вартістю об'єкта на початок останнього року та його ліквідаційною вартістю.

Таблиця 4.2

## Розрахунок амортизації методом зменшення залишку (дегресивна система)

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість (2-4)
1	2	3	4	5
120 дн	180000	24000 (180000×40%/100)× 120/360)	24000	156000
1	180000	62400 (156000×40%)	86400	93600
2	180000	37440 (93600×40%)	123840	56160
3	180000	28080 (56160/2)	151920	28080
4	180000	28080	180000	–
5	180000	–	–	–

Річна норма амортизації за прискореним методом 40 % (100/5 × 2)

Щорічна сума амортизації визначається за залишковою вартістю скоригованою на річну норму амортизації

У випадку, коли сума нарахованої амортизації менша, ніж половина залишкової вартості (56160 × 40% = 22464 євро), залишкову вартість зараховують до витрат однаковими частинами протягом двох років (56160/2 = 28080 євро).

Таблиця 4.3

## Розрахунок кумулятивним методом

Роки	Первісна вартість	Розрахунок	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	2	3	4	5	6
1	180000	180000*5/15= 60000	60000	60000	120000
2	180000	180000*4/15=48000	48000	108000	72000
3	180000	180000*3/15=36000	36000	144000	36000
4	180000	180000*2/15=24000	24000	168000	12000

Фінансова звітність повинна розкривати таку інформацію про кожний клас основних засобів:

а) методи амортизації, які використовувалися до основних засобів;

б) бази оцінки, які застосовували для розрахунку балансової вартості. Якщо застосовували, більше ніж одну базу, потрібно розкривати інформацію про балансову вартість за цією базою у кожній категорії;

в) враховані строки корисної експлуатації або норми амортизації;

г) балансову вартість та суму накопиченої амортизації (разом з накопиченим збитком від зменшення корисності активів) на початок і кінець періоду;

д) узгодження балансової вартості на початок та кінець періоду, що відображає: надходження; вибуття; придбання у результаті об'єднання компаній; збільшення чи зменшення протягом періоду, які виникають в наслідок переоцінок. А також унаслідок збитків від зменшення корисності, визнаних чи сторнованих безпосередньо в капіталі за МСБО 36 «Зменшення корисності активів; збитки від зменшення корисності, визнані у Звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за МСБО 36; збитки від зменшення корисності, сторновані в Звіті про прибутки та збитки протягом певного періоду за МСБО 36; амортизацію; чисті курсові різниці, які виникають при переведенні фінансових звітів іноземних компаній; та інші зміни.

Фінансова звітність також повинна розкривати додаткову інформацію про:

а) суму видатків, визнаних в балансовій вартості об'єкту основних засобів у процесі будівництва;

б) наявність і суми обмежень на права власності, а також основні засоби, які передані для забезпечення зобов'язання;

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

г) якщо інформація не розкрита окремо у Звіті про прибутки та збитки, то суму компенсації, отриману від третіх сторін за об'єкти основних засобів, корисність яких зменшилась, та які були втрачені або передані, і включені в прибуток чи збиток.

Підприємству потрібно розкривати інформацію про характер та вплив змін у обліковій оцінці, які суттєво вплинули протягом звітного періоду, або які, як очікується, суттєво вплинуть у подальших періодах згідно з МСБО 8 «Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки». Таке розкриття інформації може бути наслідком зміни в оцінках щодо:

а) попередньо оцінених витрат на демонтаж і переміщення об'єктів основних засобів чи відновлення території;

- б) сум ліквідаційної вартості;
- в) термінів корисної експлуатації;
- г) методу нарахування амортизації.

Якщо об'єкти основних засобів наведено за переоціненими сумами, потрібно розкривати таку інформацію:

- а) чи був залучений незалежний оцінювач;
- б) дату чинності переоцінки;
- в) методи та значні припущення, які застосовувалися під час оцінки справедливої вартості об'єктів;
- г) міра, якою справедливу вартість об'єктів установлювали прямо посиланням на ціни, діючі на активному ринку або нещодавні ринкові операції між незалежними сторонами, або оцінювали, використовуючи інші методи оцінки;
- д) дооцінку, яка вказує на зміну протягом періоду, та будь-які обмеження щодо розподілу залишку серед акціонерів (учасників);
- д) для кожного переоціненого класу основних засобів, балансову вартість, яка була б визнана у разі відображення активів за моделлю собівартості.

Згідно з п. 8 МСБО 38 «Нематеріальні активи», «нематеріальний актив – це немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований» [11]. До нематеріальних активів відносять: ліцензії, патенти, авторські права, кінофільми, франшизи, маркетингові права та ін.

Нематеріальний актив визнається, якщо виконуються всі три умови (рис. 4.2).

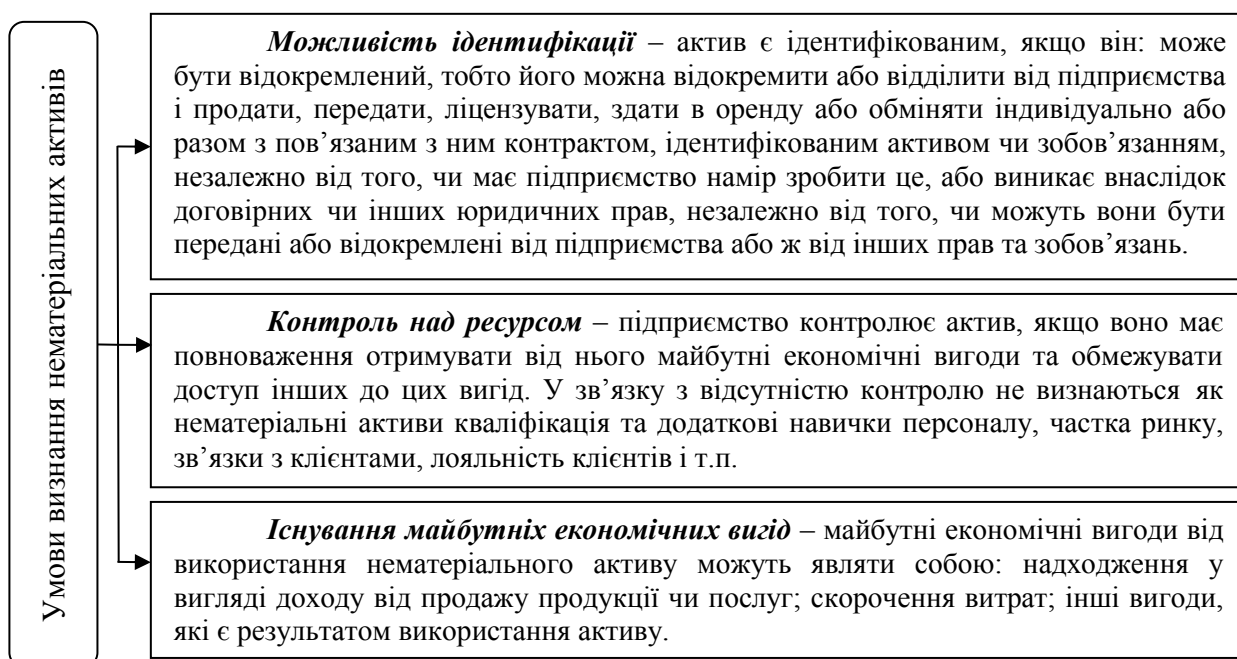


Рис. 4.2. Умови визнання нематеріальних активів згідно МСБО 38 «Нематеріальні активи»

Підприємство може отримувати нематеріальні активи різними шляхами (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Шляхи надходження нематеріальних активів на підприємство

Купівля відокремлено	Купівля як частини об'єднання бізнесу	Надходження шляхом обміну	Створення (виробництво) самостійно	Надходження за рахунок державних грантів
1	2	3	4	5
<ul style="list-style-type: none"> <li>– ціна придбання;</li> <li>– ввізне мито та невідшкодовані податки;</li> <li>– витрати на виплати працівникам та на гонорари спеціалістам, які виникають безпосередньо під час приведення активу до стану придатного до використання;</li> <li>– витрати на перевірку належного функціонування такого активу.</li> </ul>	Відповідно до МСФЗ 3 собівартістю є його справедлива вартість на дату придбання	Справедлива вартість, за винятком (якщо операція з обміну позбавлена комерційної сутності або неможливо достовірно оцінити справедливую вартість ані отриманого ані переданого активу.	Первісна собівартість	Справедлива вартість або номінальна вартість із врахуванням будь-яких видатків, які прямо належать до підготовки активу до його використання за призначенням.

Модель обліку за собівартістю означає, що нематеріальний актив після визнання обліковується за первісною вартістю за мінусом накопиченої амортизації та накопичених збитків від зменшення корисності (рис. 4.3).

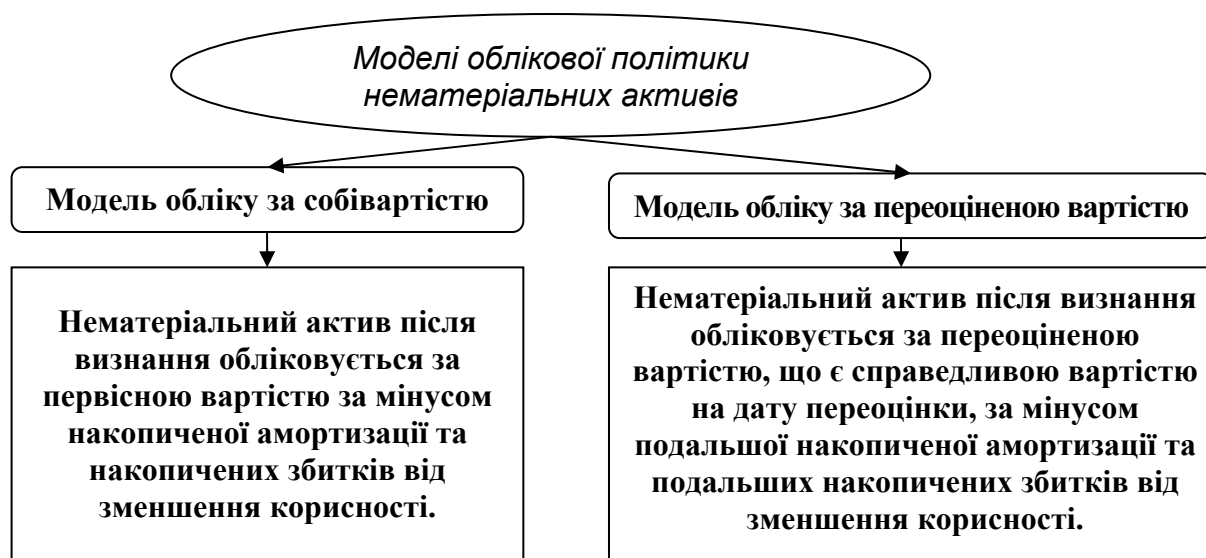


Рис. 4.3. Моделі облікової політики нематеріальних активів за МСФЗ

Відмінністю є те, що для переоцінки нематеріальних активів справедлива вартість повинна визначатися на підставі інформації активного ринку. **Активний ринок** – це ринок, де господарські операції з

активами або зобов'язаннями відбуваються достатньо часто та в обсягах, що забезпечують інформацію про ціни на безперервній основі.

Облік нематеріальних активів залежить саме від його терміну корисної експлуатації:

- активи із кінцевим терміном амортизуються;
- активи із невизначеним терміном – амортизації не підлягають.

Термін корисної експлуатації нематеріальних активів, які виникають внаслідок договірних або інших юридичних прав (наприклад, ліцензії), не має перевищувати термін дії таких прав, проте може бути коротшим в залежності від періоду, протягом якого підприємство має намір використовувати такий актив.

Вартість нематеріального активу із кінцевим терміном експлуатації, який підлягає амортизації, має розподілятися на систематичній основі протягом терміну його корисної експлуатації.

Критерії, що зумовлюють нарахування амортизації, можна подати у вигляді схеми (рис. 4.4).

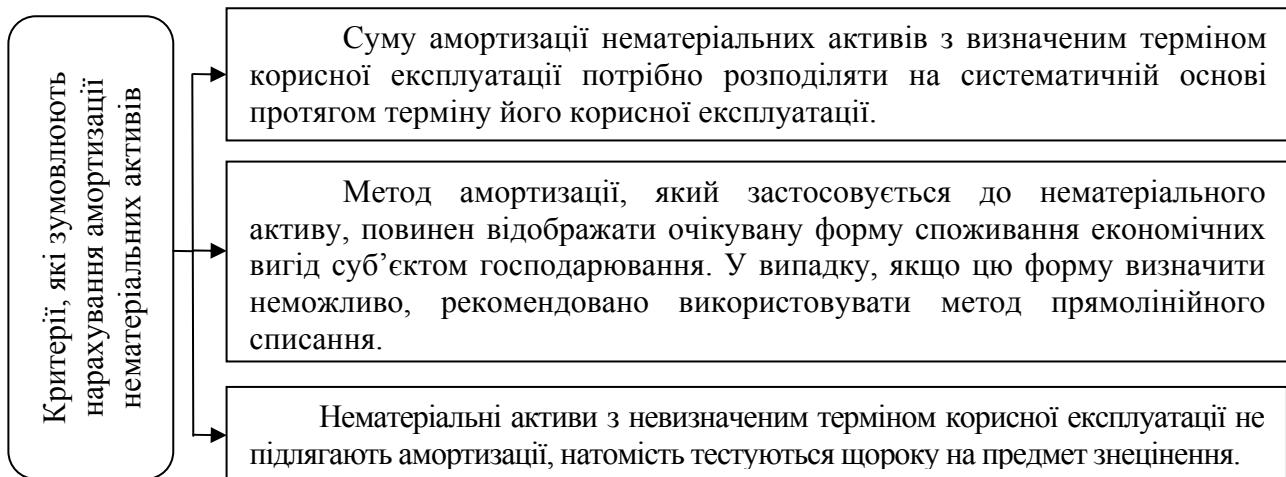


Рис. 4.4. Критерії, які зумовлюють нарахування амортизації нематеріальних активів

МСБО 38 визначає, що ліквідаційна вартість нематеріального активу дорівнює нулю, окрім випадків, коли:

- є активний ринок для нематеріальних активів;
- є зобов'язання третьої особи придбати актив наприкінці терміну його корисної експлуатації;
- ліквідаційну вартість можна визначити із посиланням на активний ринок;
- є висока ймовірність того, що такий ринок існуватиме наприкінці терміну корисної експлуатації активу [11].

Мають переглядатися щонайменше на кінець кожного звітного періоду: період та метод амортизації нематеріальних активів із кінцевим терміном експлуатації. Підприємство зобов'язане оцінювати зменшення



корисності нематеріального активу із невизначеним терміном корисної експлуатації шляхом порівняння суми очікуваного відшкодування із його балансовою вартістю: щорічно та за наявності індикаторів можливого зменшення корисності нематеріального активу.

Термін корисної експлуатації активу, який не амортизується, необхідно переглядати кожного періоду задля встановлення фактів й обставин, які підтверджують невизначеність такого терміну. За умови відсутності такого підтвердження, зміна терміну корисної експлуатації нематеріального активу із невизначеного на кінцевий, обліковується як зміна облікової оцінки. Однак варто враховувати, що такий перегляд терміну корисної експлуатації є індикатором того, що актив міг утратити свою корисність.

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

- чи є строк корисної експлуатації визначеним або невизначеним; якщо він визначений, тоді терміни корисної експлуатації чи застосовані норми амортизації;
- методи амортизації, які застосовуються для нематеріальних активів із визначеними термінами корисної експлуатації;
- накопичену амортизацію (об'єднану з накопиченими збитками від зменшення корисності) та балансову вартість на початок і кінець періоду;
- статтю (статті) звіту про прибутки та збитки, в яку (які) включено амортизацію нематеріальних активів;
- детальне узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду;
- додатки, розглядаючи окремо ті, що з'явилися внаслідок внутрішніх розробок і внаслідок об'єднання компаній;
- продаж і списання;
- зменшення або збільшення за період внаслідок переоцінки і внаслідок втрат через знецінення, визнаних або сторнованих безпосередньо в капіталі;
- втрати через знецінення, сторновані у Звіті про прибутки та збитки за період, відповідно до МСБО 36 (якщо такі є);
- визнана амортизація за період;
- чисті курсові різниці, що виникають при проведенні фінансових звітів іноземної установи, а також
- інші зміни у балансовій вартості за звітний період.

**Згідно з МСБО 40 «Інвестиція нерухомість», під інвестиційною нерухомістю** розуміють «нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувану (власником або орендарем за угодою з фінансової оренди) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для:

а) використання у виробництві, при постачанні товарів, наданні послуг або для адміністративних цілей; б) продажу за умов звичайної господарської діяльності» [11].

Критерії визнання інвестиційної нерухомості узгоджуються з критеріями, наведеними у Концептуальній основі МСФЗ. Інвестиційна нерухомість має визнаватися як актив тоді, коли:

а) собівартість інвестиційної нерухомості може бути оцінена достовірно;

б) існує ймовірність того, що підприємство отримує майбутні економічні вигоди, що пов'язані з цією інвестиційною нерухомістю (рис. 4.5).

Переведення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості чи виведення з неї необхідно здійснювати тоді і тільки тоді, коли відбувається зміна у використанні такої нерухомості (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Переведення нерухомості до складу інвестиційної нерухомості

Тип операцій	Обліковий підхід до переведення
Початок поліпшення з метою продажу (інвестиційна нерухомість - запаси)	Собівартість є справедливою вартістю на дату переходу права.
Початок зайняття власником (інвестиційна нерухомість – нерухомість, що зайнята власником)	Собівартість є справедливою вартістю на дату переходу права.
Закінчення зайняття власником (нерухомість, зайнята власником, – інвестиційна нерухомість)	МСБО 16 застосовується до дати переходу права, тобто будь-яка різниця є переоцінкою за МСБО 16.
Завершення будівництва або поліпшення (активи у процесі будівництва – інвестиційна нерухомість)	Будь-яка різниця порівняно зі справедливою вартістю визнається у прибутку / збитку за період.
Початок операційної оренди іншою стороною (запаси – інвестиційна нерухомість)	Будь-яка різниця порівняно з справедливою вартістю – це прибуток або збиток за період.

Інвестиційну нерухомість необхідно оцінювати первісно за собівартістю.

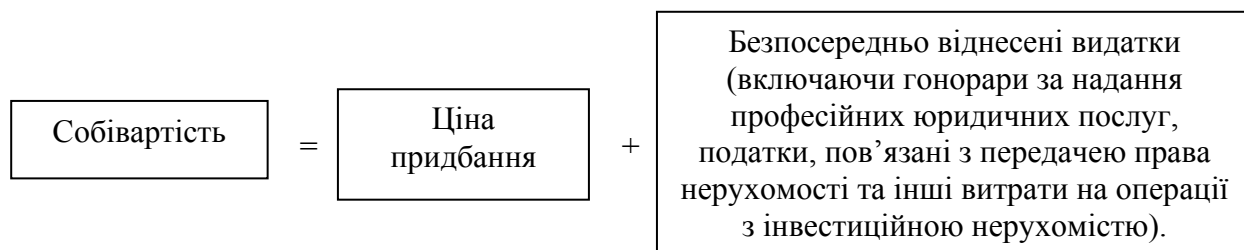


Рис. 4.5. Розрахунок інвестиційної нерухомості за собівартістю

Інвестиційна нерухомість, яка збудована самим підприємством, оцінюється за собівартістю на дату завершення будівництва або модернізації цієї нерухомості.

Первісна собівартість нерухомості, яка одержана у фінансову оренду та класифікована як інвестиційна нерухомість, визначається за МСБО 17 «Оренда»:

а) актив має бути визнаним за нижчою із оцінок – за справедливою вартістю нерухомості чи за теперішньою вартістю мінімальних орендних платежів;

б) еквівалентна сума визнається як зобов'язання підприємства.

За вимогами МСБО 40 підприємству потрібно обрати одну з двох моделей оцінки після первісного визнання (рис. 4.6). Облікова політика, яка обрана, має бути застосована до всієї інвестиційної нерухомості, за винятком нерухомості, яка утримується для надання в операційну оренду та до якої оцінка за собівартістю не може бути застосована.

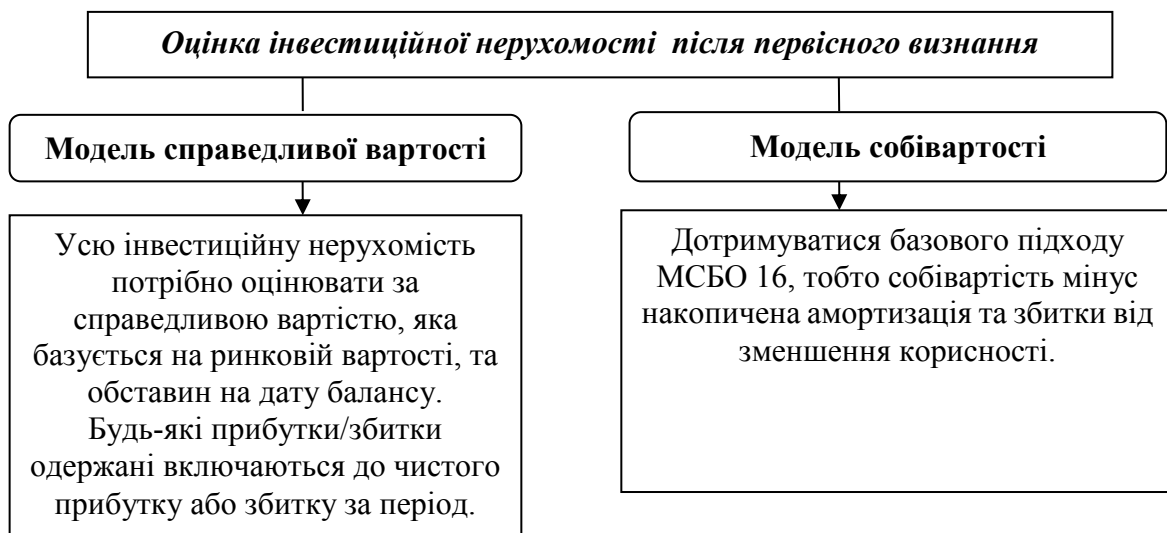


Рис. 4.6. Оцінка інвестиційної нерухомості після первісного визнання

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

а) початком зайняття власником – у випадку переведення з інвестиційної нерухомості до нерухомості, яка зайнята власником;

б) закінченням зайняття власником – у випадку переведення з нерухомості, яка зайнята власником, до інвестиційної нерухомості;

в) початком покращення з метою реалізації – у випадку переведення з інвестиційної нерухомості до запасів;

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

## Практичне заняття: Облік основних засобів і нематеріальних активів

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

1. *Визначення, класифікацію та критерії визнання основних засобів.*
2. *Методи нарахування амортизації.*
3. *Формування первісної вартості основних засобів.*
4. *Відображення інформації щодо основних засобів у фінансовій звітності.*
5. *Визначення, критерії визнання та оцінка нематеріальних активів.*
6. *Порядок нарахування амортизації на нематеріальні активи.*
7. *Розкриття інформації про нематеріальні активи у формах обліку.*
8. *Особливості визнання та оцінки інвестиційної нерухомості.*

### *Доповнення*

#### *Реферативні виступи:*

1. *Визначення та визнання основних засобів згідно з МСФЗ.*
2. *Моделі обліку основних засобів.*
3. *Амортизація основних засобів.*
4. *Критерії визнання нематеріальних активів та оцінка після визнання.*
5. *Моделі собівартості нематеріальних активів.*

#### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. *Розкрийте критерії визначення і класифікацію основних засобів.*
2. *Висвітліть види оцінки основних засобів.*
3. *Що таке амортизація та її трактування міжнародними стандартами бухгалтерського обліку?*
4. *Розкрийте порядок відображення результатів амортизації у фінансовій звітності.*
5. *Охарактеризуйте методи нарахування амортизаційних відрахувань, прийняті у міжнародній практиці.*
6. *Що таке метод рівномірної амортизації?*
7. *Розкрийте метод дегресивної (прискореної) амортизації.*
8. *Опишіть методи прогресивної (уповільненої) амортизації: метод амортизаційного фонду, метод ануїтету.*
9. *У чому полягає сутність принципу піврічної конвенції при нарахуванні амортизації.*
10. *Як формується переоцінена вартість основних засобів?*
11. *Зменшення корисності основних засобів.*
12. *Розкрийте шляхи вибуття основних засобів.*
13. *Який порядок розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності?*
14. *Що таке нематеріальний актив?*

15. Охарактеризуйте первісне визнання і первісну оцінку нематеріальних активів.
16. Опишіть критерії визнання нематеріальних активів.
17. Охарактеризуйте етапи створення нематеріальних активів.
18. Розкрийте класифікацію нематеріальних активів
19. Як формується первісна вартість нематеріального активу?
20. Як формується переоцінена вартість нематеріального активу?
21. Розкрийте методи нарахування амортизації нематеріальних активів.
22. Що таке зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів?
23. Розкрийте інформацію про нематеріальні активи.
24. Як ідентифікується актив, корисність якого може бути зменшена?
25. Висвітліть особливості визнання та оцінки інвестиційної нерухомості.

## **ТЕСТИ**

**Тест 1.** Вартість, що амортизується, – це:

- а) сума повної собівартості активу та ліквідаційної вартості;
- б) собівартість активу або інша сума, відображена у фінансовій звітності замість собівартості, за вирахуванням ліквідаційної вартості;
- в) виручка від реалізації активу;
- г) очікуване використання активу підприємством;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 2.** Об'єкт основних засобів визнається активом, якщо:

- а) існує ймовірність того, що підприємство отримає у майбутньому економічні вигоди, які пов'язані із використанням цього активу;
- б) його оцінка може бути достовірно визначена;
- в) є необхідність проведення переоцінки;
- г) правильна відповідь а та б;
- д) очікуване використання активу підприємством призведе до отримання доходу.

**Тест 3.** Які існують методи нарахування амортизації за МСБО 16?

- а) прямолінійний, кумулятивний, прискорений, метод подвоєного зменшення залишку, виробничий;
- б) прямолінійний, кумулятивний, дигресивний, метод подвоєного зменшення залишку;
- в) прямолінійний, кумулятивний, дигресивний, метод подвоєного зменшення залишку, метод одиниць продукції;
- г) прямолінійний, кумулятивний, дигресивний, метод одиниць продукції;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 4.** Підставою для капіталізації витрат, пов'язаних з основними засобами, є зростання внаслідок цих витрат:

- а) очікуваного терміну корисного використання об'єкта;

- б) кількості або якості продукції (послуг), яка виготовляється (надається) цим об'єктом;
- в) ремонтом;
- г) технічним обслуговуванням;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 5.** Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби», витрати на значні огляди або капітальний ремонт об'єктів, понесені після їх придбання, списують на:

- а) витрати періоду;
- б) витрати на капіталізацію;
- в) витрати виробництва;
- г) адміністративні витрати;
- д) інвестиційні витрати.

**Тест 6.** При визначенні терміну корисної експлуатації нематеріального активу необхідно враховувати такі чинники:

- а) очікуване використання активу підприємством;
- б) типовий цикл життя для активу і загальновідому інформацію щодо оцінок корисної експлуатації активів, що використовуються у подібний спосіб;
- в) стабільність галузі, де використовується актив;
- г) зміни на ринку попиту на товари чи послуги, які є результатом використання активу;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 7.** Для розподілу суми активу, яка амортизується, на систематичній основі впродовж терміну його корисної експлуатації можна застосовувати такі методи:

- а) прямолінійний метод, метод зменшення залишку, метод суми одиниць продукції;
- б) прямолінійний метод;
- в) метод зменшення залишку, метод суми одиниць продукції;
- г) метод зменшення залишку, кумулятивний;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 8.** У примітках до фінансових звітів наводиться обов'язкова та інша (додаткова) інформація про нематеріальні активи:

- а) термін корисної експлуатації або норми амортизаційних відрахувань;
- б) втрати через знецінення, сторновані у звіті про прибутки та збитки за період, відповідно до МСБО 36;
- в) витрати на підготовку спеціалістів;
- г) витрати на ремонт;
- д) правильні відповіді а та б.

**Тест 9.** Зміни в терміні корисного використання нематеріального активу повинні:

- а) одразу відобразитись як витрати;
- б) враховуватись відповідно до МСБО 8;
- в) відобразитись в балансі підприємства;
- г) враховуватись відповідно до МСФЗ 15;
- д) враховуватись відповідно до МСФЗ 38.

**Тест 10.** Затрати на дослідження можуть визнаватись:

- а) на етапі дослідження;
- б) після початку стадії розробки;
- в) на стадії розробки;
- г) правильна відповідь а, б;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 11.** Відповідно до МСБО 16, основні засоби – це матеріальні активи, які:

- а) утримуються підприємством для використання у виробництві або постачанні товарів і наданні послуг, для здачі в оренду іншим, або для адміністративних цілей;
- б) будуть використовуватись, як очікується, впродовж більш, ніж одного періоду;
- в) будуть реалізовані;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 12.** Сума сплачених грошових коштів або їхніх еквівалентів, або справедлива вартість іншої форми компенсації, яка надана для одержання активу на момент його придбання чи створення, – це:

- а) переоцінена вартість;
- б) залишкова вартість;
- в) собівартість;
- г) балансова вартість;
- д) ринкова вартість.

**Тест 13.** Оцінка після первісного визнання може розраховуватись на основі:

- а) прямого та непрямого підходів;
- б) постійного та змінного підходів;
- в) базового та альтернативного підходів;
- г) лінійного та нелінійного підходів;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 14.** Термін корисної експлуатації визначає саме підприємство з урахуванням таких чинників:

- а) технічного прогресу;
- б) зміни попиту на продукцію;
- в) фізичної продуктивності об'єкта;
- г) технічних характеристик об'єкта;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 15.** Який метод амортизації застосовують, якщо найбільша інтенсивність використання основних засобів припадає на перші роки їхньої експлуатації, коли фізично і морально ще є новими:

- а) дигресивний;
- б) кумулятивний;
- в) прямолінійний;
- г) виробничий;
- д) всі відповіді вірні.

**Тест 16.** Що з вищепереліченого входить до складу нематеріальних активів:

- а) авторські права;
- б) торгові назви;
- в) частка ринку;
- г) програмне забезпечення;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 17.** Визнання балансової вартості нематеріального активу припиняється:

- а) після вибуття;
- б) якщо більше не очікується майбутніх вигод від його використання;
- в) за будь-якою з вищенаведених причин;
- г) за рішення головного бухгалтера;
- д) правильна відповідь відсутня.

**Тест 18.** Які нематеріальні активи можуть мати матеріально-речову форму?

- а) юридичні документи;
- б) внутрішньо створений гудвіл;
- в) гудвіл, що виникає при об'єднанні компаній;
- г) програмне забезпечення;
- д) торговий знак.

**Тест 19.** Термін корисної експлуатації нематеріальних активів не повинен перевищувати:

- а) 5 років;
- б) 10 років;
- в) 15 років;
- г) 20 років;
- д) такого обмеження немає.

**Тест 20.** Сумою відшкодування нематеріального активу повинна бути вища оцінка:

- а) чиста вартість реалізації;
- б) теперішня вартість;
- в) ціна реалізації;
- г) справедлива вартість;
- д) ваш варіант відповіді.



### **Виробнича ситуація 4.1**

**Необхідно:** Визначити вартість об'єкта, що амортизується, нарахувати амортизацію прямолінійним методом і відобразити розрахунки в таблиці такої форми:

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	2	3	4	5

Дані для виконання:

Первісна вартість вантажного автомобіля – 10000 у. о. Очікуваний строк служби – 8 років. Ліквідаційна вартість автомобіля у вигляді амортизації – 1000 у. о.

### **Виробнича ситуація 4.2**

**Необхідно:** обчислити суму амортизаційних відрахувань за дигресивним методом при подвійній нормі амортизації.

Нарахування амортизації за методом прискореного зменшення залишкової вартості протягом п'яти років відобразити в таблиці такої форми:

Роки	Первісна вартість	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	2	3	4	5

Дані для виконання: Первісна вартість вантажного автомобіля – 16000 у. о. Очікуваний строк служби – 8 років. Ліквідаційна вартість автомобіля у вигляді амортизації – 2000 у. о.

### **Практична ситуація 4.3**

**Необхідно:** обчислити суму амортизаційних відрахувань за методом суми чисел.

Нарахування амортизації за кумулятивним методом протягом п'яти років відобразити в таблиці такої форми:

Роки	Первісна вартість	Первісна вартість за мінусом ліквідаційної	Коефіцієнт	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість

		вартості				
1	2	3	4	5	6	7

Дані для виконання: первісна вартість об'єкта холодильника – 5400 у. о. Очікуваний строк служби 8 років. Ліквідаційна вартість 1200 у. о.

#### **Виробнича ситуація 4.4**

**Необхідно:** обчислити суму амортизаційних відрахувань за виробничим методом.

Нарахування амортизації за виробничим методом протягом п'яти років відобразити в таблиці такої форми:

Роки	Первісна вартість	Випуск продукції, одиниць	Річна сума амортизації	Накопичений знос	Залишкова вартість
1	2	3	4	5	6

Дані для виконання: первісна вартість устаткування – 5400 у. о. Очікуваний строк служби 5 років. Ліквідаційна вартість 1200 у. о.

Плановий випуск продукції 50000 одиниць. Передбачено, що за перший рік випуск продукції склав 10000, за другий – 11000, за третій – 10100, за четвертий – 9000 і за п'ятий – 9900 одиниць.

#### **Виробнича ситуація 4.5**

**Необхідно:** розрахувати річну суму амортизаційних відрахувань кумулятивним методом і заповнити таблицю.

Розрахунок амортизаційних відрахувань методом суми чисел

Рік	Амортизаційні відрахування	Накопичена амортизація	Балансова вартість	Розрахунок
1	2	3	4	5

Дані для виконання: первісна вартість об'єкта основних засобів (меблів) – 1200 дол. Очікуваний строк служби 5 років. Ліквідаційна вартість 400 дол.

#### ***Виробнича ситуація 4.6***

**Необхідно:** розрахувати первісну вартість придбаного обладнання.

Дані для виконання: Підприємство придбало обладнання на суму 8 000 дол. Крім того, підприємство понесло такі витрати, дол:

- залізничний тариф 500 дол;
- витрати на транспортування від станції на підприємство 150 дол;
- оплата праці монтажників 400 дол.

#### ***Виробнича ситуація 4.7***

**Необхідно:** визначити суму зносу обладнання машинобудівного концерну за 23 місяці експлуатації.

Дані для виконання: Початкова вартість цього обладнання 450000 дол., плановий період експлуатації 5 років, очікувана вартість металобрухту від ліквідації – 1000 дол.

#### ***Виробнича ситуація 4.8***

**Необхідно:** визначити собівартість внутрішньо генерованого нематеріального активу.

Дані для виконання:

Концерн розробляє нову виробничу технологію протягом 20X1 р. На розробку були здійснені видатки, які становили 1000 дол.; з них: 900 дол. були витрачені до 1 грудня 20X1 р., а 100 дол. – у період між 1 грудня та 31 грудня 20X1 р. Суб'єкт господарювання здатний довести, що на 1 грудня 20X1 р. виробничий процес відповідав критеріям визнання як нематеріальний актив. Суму очікуваного відшкодування ноу-хау, втіленого в технології (включаючи майбутнє вибуття грошових коштів на завершення створення технології до того, як вона стане придатною для використання), оцінено в 500 дол. На кінець 20X1 р. технологія визнається як нематеріальний актив за собівартістю 100 дол. (видатки, здійснені починаючи з дати відповідності критеріям визнання, тобто з 1 грудня 20X1 р.). Видаток сумою 900 дол., здійснений до 1 грудня 20X1 р., визнається як витрата, оскільки до 1 грудня 20X1 р. не було відповідності критеріям визнання. Цей видаток не становить частини собівартості технології, визнаної у звіті про фінансовий стан. Протягом 20X2 р. здійснені видатки дорівнюють 2000 дол.

### ***Виробнича ситуація 4.9***

**Необхідно:** визначити первісну вартість об'єкта основного засобу, створеного власними силами акціонерного товариства.

Дані для виконання: Акціонерне товариство з метою розширення виробництва та запуску нової технологічної лінії для виготовлення нової продукції споруджує цех власними силами. При цьому були здійснені такі витрати:

- придбано та використано будівельних матеріалів на суму 24800 дол., в т.ч. ПДВ;
- нарахована заробітна плата виробничого персоналу – 8000 дол.;
- витрати на електроенергію використану для будівництва – 120 дол.;
- витрати на оплату проектно-дослідницьких робіт – 2400 дол., в т.ч. ПДВ;
- витрати на страхування – 600 дол., в т.ч. ПДВ.

### ***Виробнича ситуація 4.10***

**Необхідно:** визначити суму дооцінки будівлі та дооцінку в обліку.

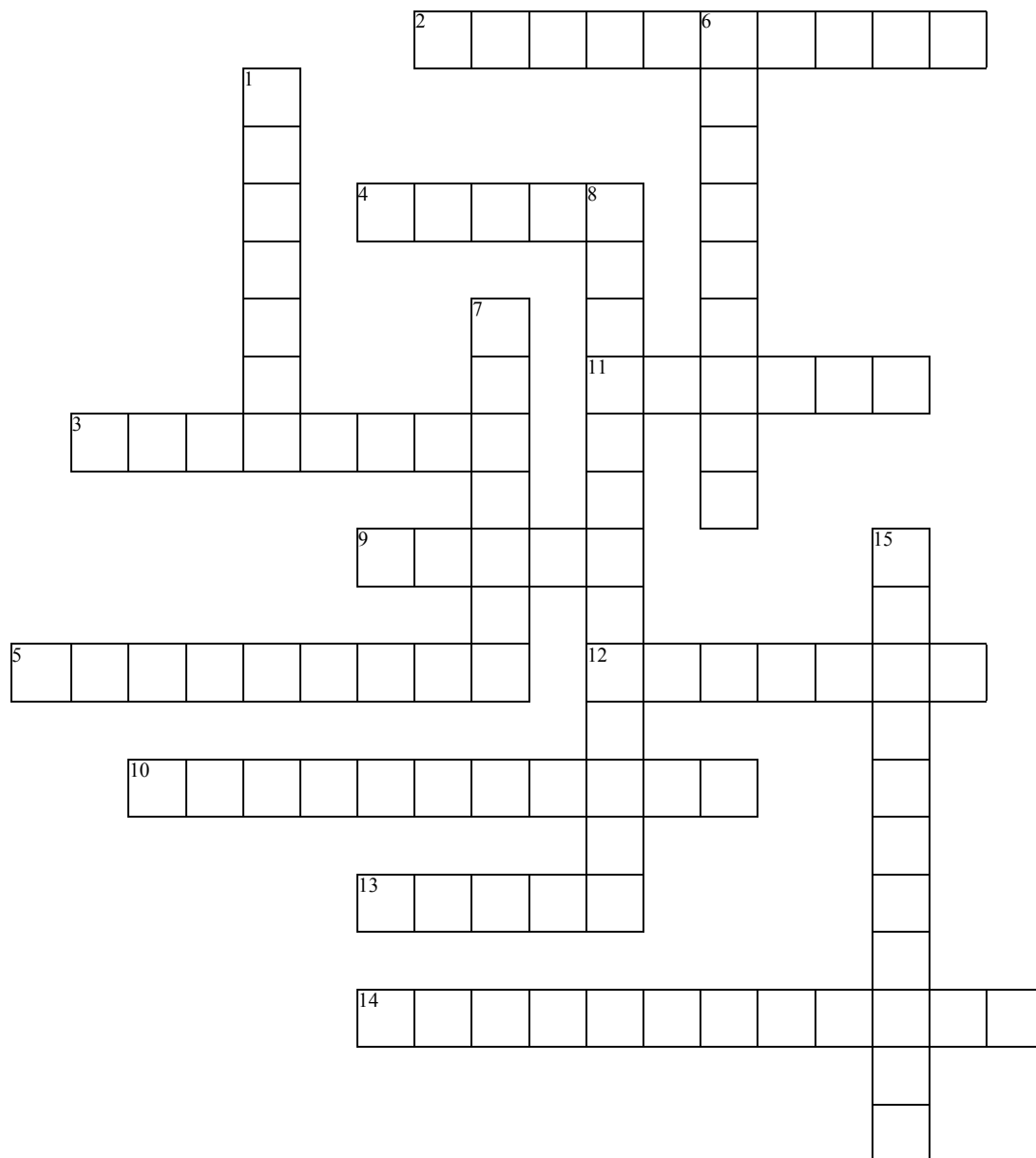
Дані для виконання. У грудні 20X3 р. підприємство «Аскольд» передало будівлю складу в операційну оренду з 1 січня 20X4 р. Початкова вартість будівлі становить 1 840 тис. дол., нагромаджена амортизація - 1120 тис. дол. Місячна сума амортизації дорівнює 3060 дол. Справедлива вартість будівлі на 1 січня 20X4 р. становить 788634 дол.

### ***Виробнича ситуація 4.11***

**Необхідно:** у зв'язку зі зміною вартості нерухомості зробити бухгалтерські проведення.

Дані для виконання: підприємство утримувало земельну ділянку вартістю 500 тис. дол. для продажу, однак у кінці 20X3 р. воно вирішило утримувати цю ділянку для отримання прибутку за рахунок зростання цін на землю. У кінці 20X3 р. справедлива вартість цієї ділянки становила 600 тис. дол.

## Кросворд



### ***По горизонталі:***

2. Діяльність суб'єктів господарювання з продажу товарів (робіт, послуг).

3. Форма трудового договору, в якому термін його дії, права й обов'язки та відповідальність сторін, умови матеріального забезпечення праці працівника умови розірвання договору встановлюються угодою сторін.

4. Будь-які надходження, що збільшують власний капітал (окрім вкладів акціонерів), як під час звичайної діяльності (виручка), так і інші надходження.

5. Прибуток, отриманий підприємством від здійснення корпоративних прав, включаючи доходи, нараховані у вигляді процентів на акції або на внески до статутних фондів.

9. Кошти, що надаються на безповоротній основі некомерційним організаціям або фізичним особам на реалізацію соціальних проектів, благодійних програм, на інші суспільно корисні цілі з наступним звітом про їх використання та результати зміни ситуації.

10. Ціна, за якою учасник ринку готовий купити цінний папір, тобто ціна безадресної заявки на купівлю або ціна попиту.

11. Кошти й матеріальні цінності, що надаються кредитором у користування позичальнику на визначений строк та під відсоток.

12. Надходження економічних вигод за період, які виникають у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, результатом яких є збільшення власного капіталу, окрім приросту капіталу за рахунок внесків акціонерів.

13. Вид цінних паперів, що являє собою свідоцтво про власність на визначену частку статутного (складеного) капіталу акціонерного товариства та надає її власнику (акціонеру) певні права.

14. Виражені у грошовій формі поточні витрати на виробництво та реалізацію продукції, робіт, послуг.

#### ***По вертикалі:***

1. Кошти в готівковій або у безготівковій формі, у валюті України або в іноземній валюті, які розміщені клієнтами на їх іменних рахунках у банку на договірних засадах на визначений строк зберігання або без зазначення такого строку і підлягають виплаті вкладнику відповідно до законодавства України та умов договору.

6. Фінансові активи, за якими є об'єктивні докази збитку чи спостерігаються одна або кілька подій, що мають негативний вплив на очікувані майбутні грошові потоки за таким фінансовим активом.

7. Обсяг спожитих виробничих факторів (матеріальних, фінансових, трудових ресурсів), необхідних для здійснення підприємством господарської діяльності, спрямованої на отримання прибутку та максимізацію добробуту власників у грошовому вираженні.

8. Метод приведення майбутньої вартості грошових коштів до їх вартості в поточний період.

15. Можливість швидкого переведення активу в готівку без істотної втрати його вартості (з мінімальними витратами).

## *Глосарій*

**Актив** – ресурс: а) контрольований суб'єктом господарювання у результаті минулих подій; та б) від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання.

**Амортизація** – систематичний розподіл суми активу, що амортизується, протягом строку його корисної експлуатації.

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

**Вартість, визначена суб'єктом господарювання** – теперішня вартість грошових потоків, які, за очікуванням суб'єкта господарювання, виникнуть упродовж використання активу і від його вибуття після закінчення строку його корисної експлуатації або які, за очікуванням, виникнуть при погашенні зобов'язання.

**Дослідження** – оригінальні та заплановані дослідження, здійснювані для отримання і розуміння нових наукових або технічних знань.

**Збиток від зменшення корисності** – сума, на яку балансова вартість активу перевищує суму його очікуваного відшкодування.

**Інвестиційна нерухомість** – нерухомість (земля чи будівля, або частина будівлі, або їх поєднання), утримувана (власником або орендарем як актив з правом використання) з метою отримання орендних платежів або збільшення вартості капіталу чи для досягнення обох цілей, а не для: а) використання у виробництві чи при постачанні товарів, при наданні послуг чи для адміністративних цілей, або б) продажу у звичайному ході діяльності.

**Ліквідаційна вартість активу** – 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 застарілий та перебуває в стані, очікуваному по закінченні строку його корисної експлуатації.

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

**Монетарні активи** – утримувані гроші та активи, які мають бути отримані у фіксованій або визначеній сумі грошей.

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

**Нерухомість, зайнята власником** – нерухомість, утримувана (власником або орендарем як актив з правом використання) для

використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг або для адміністративних цілей.

**Основні засоби** – матеріальні об’єкти, що їх: а) утримують для використання у виробництві або постачанні товарів чи наданні послуг для надання в оренду або для адміністративних цілей; б) використовуватимуть, за очікуванням, протягом більше одного періоду.

**Розробка** – застосування даних наукового дослідження чи іншого знання для планування чи проектування виробництва нових або суттєво вдосконалених матеріалів, механізмів, товарів, технологій, систем або послуг до початку їхнього серійного виробництва або використання.

**Собівартість** – сума сплачених грошових коштів чи їх еквівалентів або справедлива вартість іншої форми компенсації, наданої для отримання активу на час його придбання або створення або (якщо прийнятно) сума, яку розподіляють на цей актив при первісному визнанні згідно з конкретними вимогами інших МСФЗ.

**Справедлива вартість** – ціна, яка була б отримана за продаж активу або сплачена за передачу зобов’язання у звичайній операції на дату оцінки.

**Строк корисної експлуатації:** а) період, протягом якого очікується, що актив буде придатний для використання суб’єктом господарювання, або б) кількість одиниць виробленої продукції чи подібних одиниць, що їх суб’єкт господарювання очікує отримати від активу.

**Сума очікуваного відшкодування** – більша з двох оцінок: справедливої вартості за вирахуванням витрат на продаж активу або вартості його використання.

**Сума, що амортизується** – собівартість активу або інша сума, що замінює собівартість, за вирахуванням його ліквідаційної вартості.

## Тема 5. Облік поточних активів за МСБО

Після вивчення теми 5 студент повинен знати:

- визначення, визнання та оцінку запасів відповідно МСБО 2;
- формування первісної вартості запасів та втрати пов’язані з їх придбанням;
- методи визначення собівартості запасів та формули собівартості, які застосовуються в міжнародній практиці;
- розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності;
- відображення в обліку та звітності грошових коштів відповідно до МСБО 1 та МСБО 7;
- сферу застосування та мету МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»;
- відображення в обліку та звітності дебіторської заборгованості відповідно до МСБО 1;



- методи обліку дебіторської заборгованості;
- сферу застосування та мету МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка»;
- класифікацію фінансових активів;
- види оцінок фінансових інвестицій.

*Після вивчення теми 5 студент повинен уміти:*

- формувати первісну вартість запасів, які надходять на підприємство різними шляхами;
- розраховувати собівартість за методом чистої ідентифікації;
- розраховувати собівартість за методом ФІФО;
- обчислювати собівартість за методом стандартних витрат або методом роздрібних цін;
- розраховувати собівартість на основі чистої вартості реалізації;
- розкривати у належному порядку запаси у фінансовій звітності.

### Методичні матеріали

Відповідно до МСБО 2, «запаси (**Inventories**) – це активи, які: а) утримуються для продажу за умов звичайної господарської діяльності (товари); б) перебувають у процесі виробництва продукції (послуг) із метою продажу (готова продукція, напівфабрикати, незавершене виробництво); в) у формі сировини та інших матеріалів, призначених для споживання у виробничому процесі чи процесі надання послуг (сировина та матеріали)» [11].

Запаси оцінюють за меншою з таких двох величин: фактичною вартістю (собівартістю) та чистою вартістю реалізації.

Собівартість запасів має охоплювати всі витрати на придбання, витрати на переробку та інші витрати, здійснені під час доставки запасів до їхнього теперішнього місцезнаходження та приведення у теперішній стан (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Структура фактичної собівартості запасів

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

- витрати на проектування продукції для конкретних клієнтів;
- амортизація платежів чи ліцензій, пов'язана з конкретним процесом чи продуктом;
- амортизація затрат на розробку, пов'язана з конкретним процесом чи продуктом;
- адміністративні накладні витрати, пов'язані з доставкою запасів в їх місцезнаходження і приведення у теперішній вигляд;
- витрати на збереження, що зумовлені виробничим процесом і необхідні для подальшої стадії виробництва.

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

- витрати на зберігання запасів, окрім тих, які зумовлені виробничим процесом і необхідні для подальшої стадії виробництва;
- понаднормативні суми відходів матеріалів, оплати праці та інших виробничих витрат;
- адміністративні накладні витрати, що не пов'язані з доставкою запасів в їх місцезнаходження і приведення в теперішній стан;
- витрати на збут.
- інші витрати, що не зараховуються до фактичної вартості запасів (рис. 5.2):

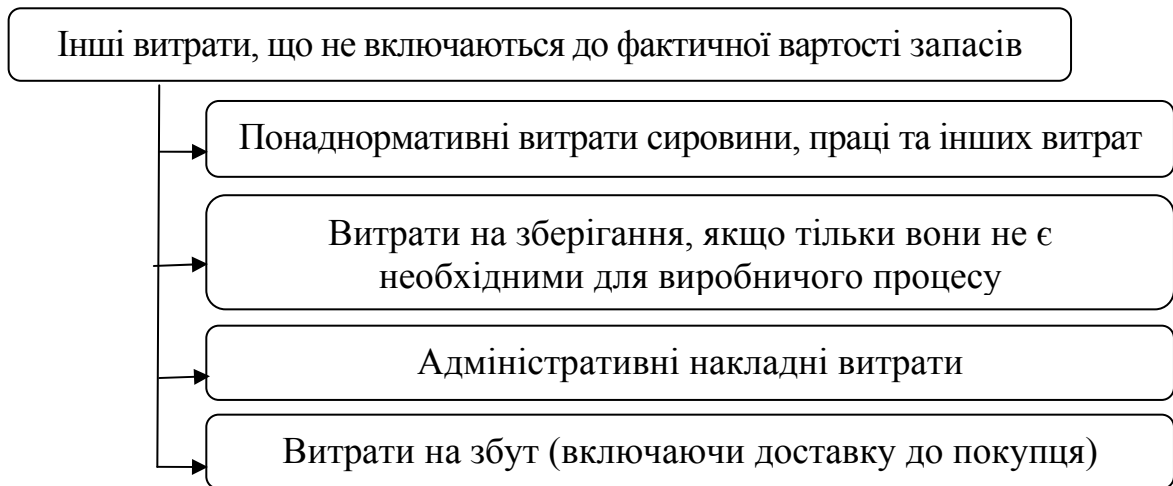


Рис. 5.2. Інші витрати, що не зараховуються до фактичної вартості запасів

До інших вирахувань із вартості запасів належать: торгові знижки, надані постачальниками, вираховуються із вартості запасів; за умови надання постачальником суттєвої відстрочки платежу, та вартість запасів покриває елемент фінансування, то такий накладений відсоток потрібно вираховувати із вартості.

Суб'єктові господарювання потрібно застосовувати одну й ту ж формулу собівартості для всіх запасів однакового характеру і використання. Для запасів різного використання або характеру можуть бути виправданими різні формули розрахунку собівартості (рис. 5.3).

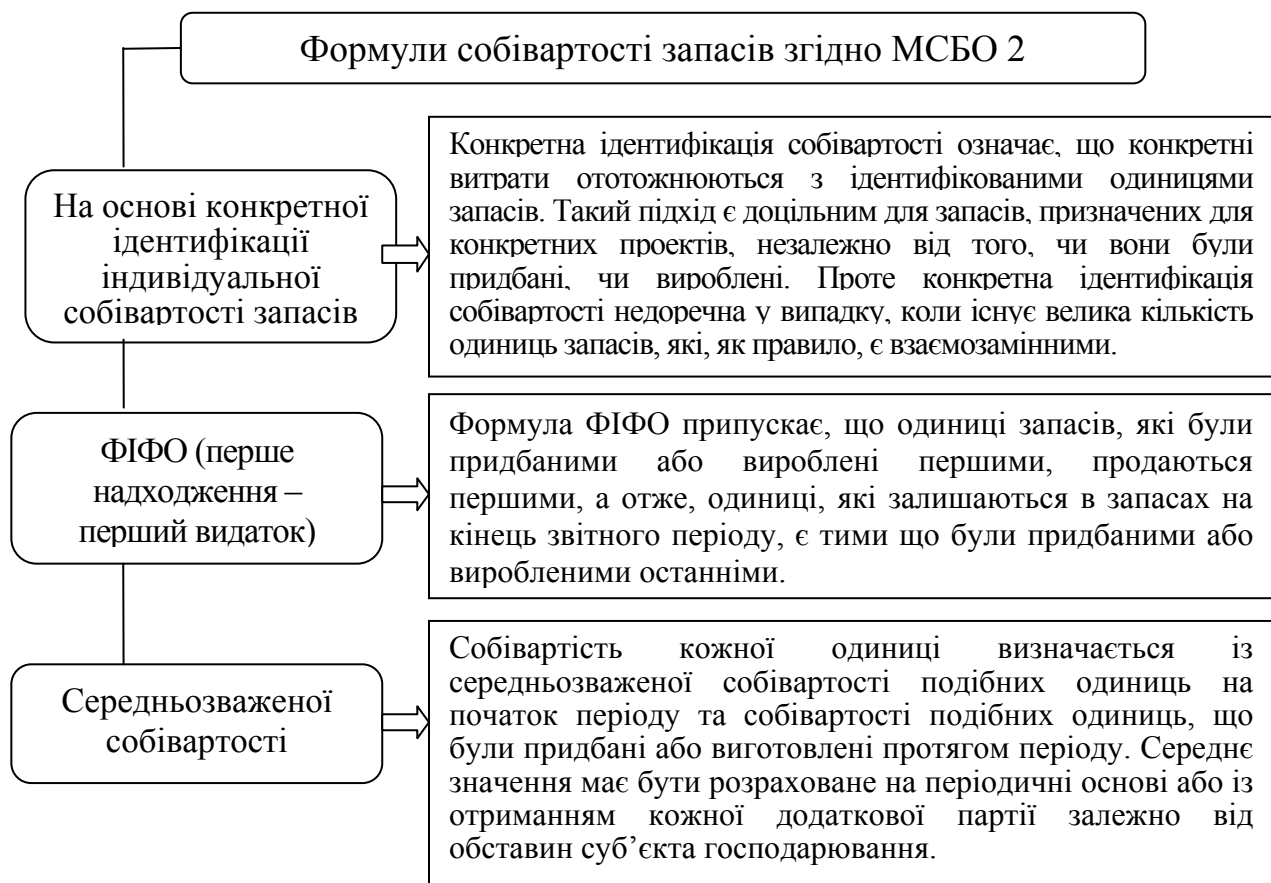


Рис. 5.3. Формули (методи) собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси»

Облік руху запасів обумовлений процесами постачання, переробки та реалізації. Він залежить від системи обліку, що обрана: *метод періодичного обліку матеріальних запасів* та *метод безперервного (поточного) обліку матеріальних запасів* (рис. 5.4).

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

1. Облікова політика, прийнята підприємством для оцінки запасів, включаючи використані формули собівартості.
2. Загальна балансова вартість запасів та балансова вартість окремих груп запасів згідно з їх класифікацією, прийнятою на підприємстві.
3. Балансова вартість запасів, відображених за чистою вартістю реалізації.
4. Балансова вартість запасів, переданих у заставу для забезпечення зобов'язань.
5. Сума будь-якого сторнування раніше списаної вартості запасів у результаті збільшення їх чистої вартості реалізації, яке визнається як дохід певного періоду.
6. Обставини або події, що призвели до сторнування раніше списаної вартості запасів.

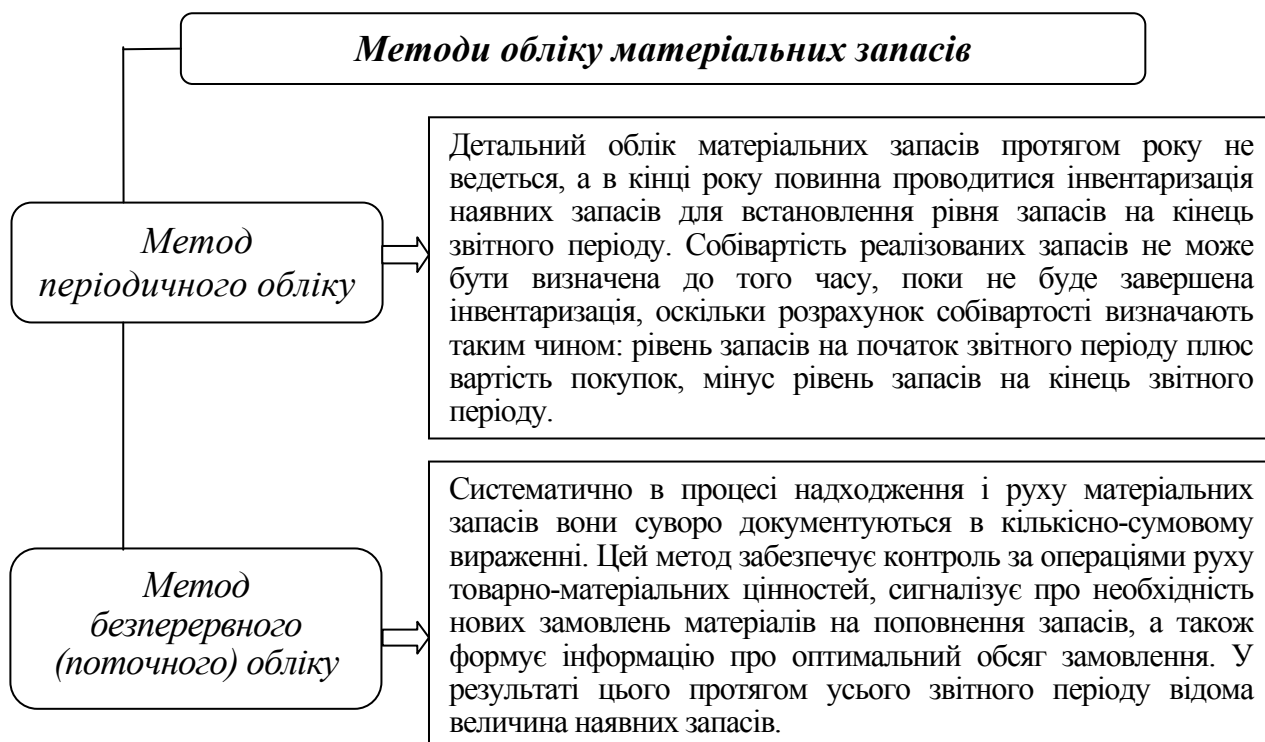


Рис. 5.4. Методи обліку матеріальних запасів згідно МСБО 2

Відповідно до МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів», «*грошові кошти* – це сукупність монет, банкнот, наявних у касі, депозитних рахунків у банку, які можна негайно отримати. *Грошові еквіваленти* – короткострокові високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відповідні суми грошових коштів (казначейські векселі, комерційні папери, грошові ринкові фонди)» [7].

Прийнято розглядати грошові еквіваленти як короткострокові, тимчасові інвестиції грошових коштів. Однак, не усі короткострокові інвестиції задовільняють визначення грошових еквівалентів. Для того, щоб відповідати визначенню грошових еквівалентів, інвестиції мають відповідати двом критеріям:

1. Інвестиції мають вільно конвертуватися у заздалегідь визначену суму грошових коштів.

2. Інвестиції мають бути наближеними до терміну погашення в такий спосіб, щоб їхня ринкова вартість була відносно нечутливою до ймовірних змін відсоткової ставки.

Надходження грошових коштів та їхніх еквівалентів відбувається в результаті операційної, інвестиційної та фінансової діяльності. Оцінка грошових коштів та їхнє відображення у фінансовій звітності відповідно до МСБО проводиться за оголошеною чи фактичною номінальною вартістю.

Перевірка виписок із банківського рахунку у більшості країн проводиться один раз на місяць. Така процедура потрібна тому, що

залишок на рахунку «Грошові кошти» у бухгалтерських записах може не співпадати із залишком у банківській виписці. Процес перевірки здійснюється у два етапи (рис. 5.5).

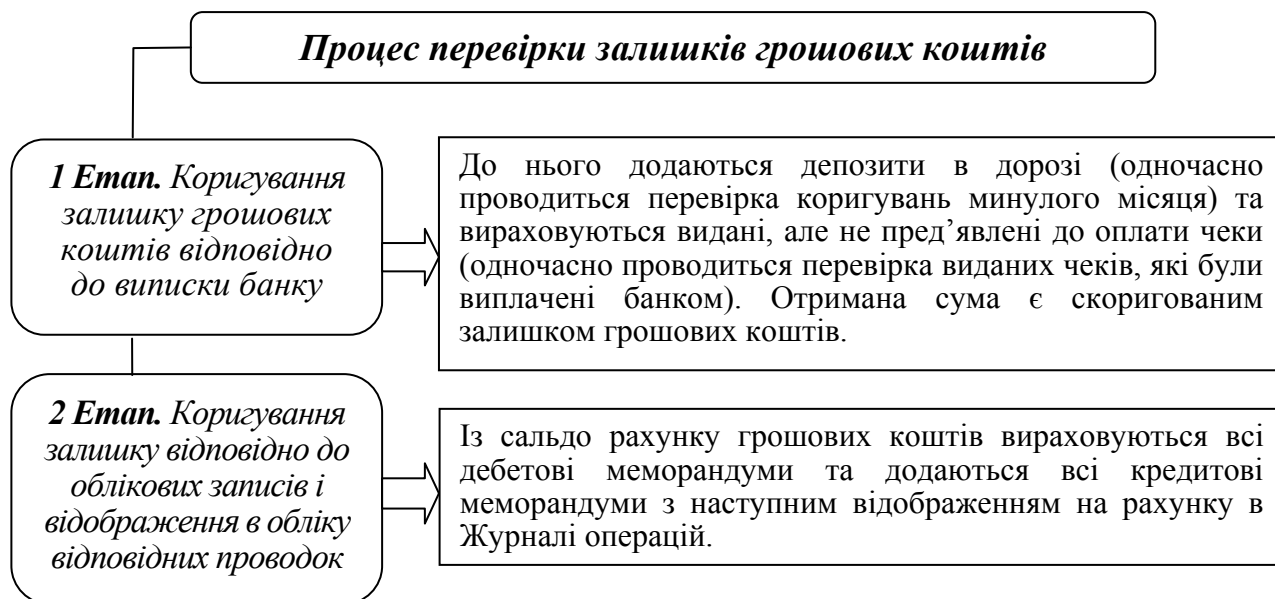


Рис. 5.5. Процес перевірки залишків грошових коштів

З міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, які регулюють облік господарських операцій в іноземній валюті та перерахунок фінансової звітності нерезидентів, головним є стандарт МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», який установлює обмінний курс, який потрібно застосовувати для ведення обліку господарських операцій в іноземній валюті та перерахунок фінансової звітності нерезидентів, порядок визначення та відображення в обліку курсових різниць, розкриття інформації у обліковій політиці та фінансовій звітності. Рух грошових коштів, що виникає від господарських операцій у іноземній валюті, має обліковуватися в валюті звітності суб'єкта господарювання.

Через коливання валютних курсів при відображенні господарських операцій в іноземній валюті виникають курсові різниці. **Курсова різниця** – це різниця, яка є наслідком відображення у фінансовій звітності тієї самої кількості одиниць іноземної валюти у валюті звітності при різних валютних курсах. Курсові різниці, які виникають за монетарними статтями при перерахунку за курсами, що відрізняються від курсів, за якими вони були спершу відображені протягом періоду або встановлені у попередній фінансовій звітності, визнаються як доходи чи витрати у тому періоді, в якому вони виникли.

У системі МСФЗ визнання, класифікація та оцінка дебіторської заборгованості прямо не передбачені. У деяких міжнародних стандартах подані тільки загальні рекомендації до розкриття належної інформації у фінансовій звітності.

Дебіторську заборгованість прийнято поділяти на *поточну заборгованість*, тобто заборгованість, яку необхідно буде погасити впродовж одного року або операційного циклу та *непоточну (довгострокову) заборгованість*. Міжнародні стандарти враховують тільки одне обмеження – «протягом одного року».

У звіті про фінансовий стан (балансі) дебіторська заборгованість класифікується за такими групами:

- рахунки до отримання – дебіторська заборгованість, яка виникає під час продажу товарів за «відкритим рахунком», без письмового зобов'язання покупця оплатити рахунок. Тобто, така заборгованість, яка існує у результаті надання короткострокового кредиту продавцем покупцю. За нормальних умов, кошти за рахунком мають бути одержані впродовж 30-60 днів;

- векселі до отримання;

- дебіторська заборгованість, яка не пов'язана з реалізацією.

Дебіторська заборгованість на рахунках оцінюється та відображається; звітності за чистою вартістю реалізації, тобто за сумою коштів, яка реально може бути одержана у майбутньому внаслідок її погашення. Для визначення чистої вартості реалізації потрібно оцінити чисту суму коштів, яку очікується одержати внаслідок погашення дебіторської заборгованості за рахунками.

Відповідно до принципу обачності проводиться два коригування:

- оцінюється можливість повернення продукції й вираховуються надані раніше знижки;

- оцінюється і обліковується безнадійна дебіторська заборгованість;

Безнадійна дебіторська заборгованість обліковується за двома методами:

**Метод прямого списання** передбачає, що безнадійна дебіторська заборгованість списується на витрати у той момент, коли стає відомо, що рахунок не буде сплачено: збиток записується шляхом дебетування рахунку – «Витрати на покриття безнадійних боргів» і кредитування рахунку «Рахунки до сплати».

**Метод нарахування резерву** передбачає оцінку можливої величини безнадійної дебіторської заборгованості чи на підставі загальної величини реалізації (як правило, чистих продаж, без повернення товарів, робіт або послуг і знижок), або на підставі загальної величини дебіторської заборгованості.

У більшості країн англо-американської системи, окрім резерву за сумнівними боргами, суб'єкти господарювання можуть створити інші види резервів, зокрема резерв на покриття повернень товарів і знижок.

*Інші методи: Метод процента від реалізації.* Історична інформація аналізується для визначення співвідношення між обсягами продажу в кредит і сумою безнадійних боргів. Отриманий відсоток потім застосовується до виручки за поточний період.

*Метод періодизації залишкової заборгованості.* На день балансового звіту готується аналіз дебіторської заборгованості клієнтів. Ці рахунки групуються за категоріями, які визначаються тривалістю заборгованості у днях.

## **Практичне заняття: Облік виробничих запасів, грошових коштів і дебіторської заборгованості**

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

1. ***Визначення, визнання та оцінка запасів.***
2. ***Облік надходження та вибуття запасів.***
3. ***Види оцінки запасів.***
4. ***Облік грошових коштів.***
5. ***Облік дебіторської заборгованості.***
6. ***Облік фінансових активів.***

*Доповнення*

*Реферативні виступи:*

1. Методи обліку собівартості згідно з МСБО 2 «Запаси»
2. Розкриття інформації про запаси у фінансовій звітності.
3. Характеристика МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»
4. Облік дебіторської заборгованості: визнання та класифікація за МСБО.
5. Облік безнадійної дебіторської заборгованості за МСБО.
6. Види фінансових активів.

*Експрес-опитування*

*Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. Розкрийте методи визначення та формування первісної оцінки запасів.
2. Висвітліть облік руху запасів (періодичний, постійний).
3. Охарактеризуйте методи визначення собівартості запасів.
4. Розкрийте метод конкретної ідентифікації.
5. Опишіть метод ФІФО.
6. Висвітліть метод середньої собівартості (середньозваженої, гнучкої середньої).
7. Що таке метод стандартних (нормативних) витрат?
8. Охарактеризуйте метод ціни продажу.
9. Проведіть порівняння методів оцінки виробничих запасів.
10. Який порядок відображення запасів за чистою вартістю реалізації?



11. Висвітліть порядок розкриття інформації про запаси у примітках до фінансових звітів.
12. Які критерії визнання дебіторської заборгованості?
13. Наведіть класифікацію та оцінку дебіторської заборгованості.
14. Який порядок списання безнадійних боргів?
15. Яка класифікація грошових коштів, їх оцінка за МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів»?
16. Поясніть мету та сферу застосування МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів».
17. Що таке курсові різниці відповідно до МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів»?
18. Що належить до негрошових операцій?
19. Поясніть склад грошових коштів і порядок їх відображення в балансі.
20. Висвітліть суть і класифікацію фінансових активів за МСБО.
21. Які особливості обліку фінансових активів за МСБО?

## ТЕСТИ

**Тест 1.** Витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо віднесені до одиниць продукції економічно доцільним шляхом, – це:

- а) виробничі витрати;
- б) прямі витрати;
- в) змінні загальновиробничі витрати;
- г) адміністративні витрати;
- д) витрати на збут.

**Тест 2.** До грошових коштів належать:

- а) банківські переказні векселі;
- б) грошові перекази;
- в) ощадні рахунки;
- г) чеки, посвідчені банком про гарантію платежу;
- д) персональні чеки, видані фізичним особам.

**Тест 3.** Безнадійна дебіторська заборгованість обліковується за такими методами:

- а) метод прямого списання;
- б) метод конкретної ідентифікації;
- в) метод нарахування резерву;
- г) правильні відповіді а, в;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 4.** Інвестиції, які класифікуються як поточні активи, треба відображати в балансі:

- а) за ринковою вартістю (ціна, яка включає в себе ринкову ціну та додаткові витрати, які були понесені при купівлі цінних паперів);
- б) за нижчою із двох оцінок – собівартістю чи ринковою вартістю;
- в) балансова вартість визнається на основі інвестиційного портфеля в цілому (коли компанія володіє частиною акціонерних капіталів кількох інших компаній), категорії інвестицій чи на основі окремої інвестиції;
- г) справедливою вартістю;
- д) за оголошеною або фактичною номінальною вартістю.

**Тест 5.** Нормальна потужність – це:

- а) зарахування усіх виробничих витрат (постійних і змінних) до вартості запасів готової продукції.
- б) заздалегідь визначені витрати на одиницю продукції, які прийнятні для цілей фінансової звітності у разі їх періодичного коригування з метою відображення поточних умов;
- в) очікуваний рівень виробництва, який може бути досягнутий у середньому протягом певної кількості періодів, або сезонів за звичайних обставин, якщо брати до уваги падіння потужності, що відбувається в результаті запланованої експлуатації.
- г) зменшення ціни продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 6.** Дебіторська заборгованість у балансі класифікується як:

- а) рахунки до отримання;
- б) рахунки до сплати;
- в) боргові зобов'язання;
- г) відстрочені отримання;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 7.** Який МСБО розкриває порядок визначення та відображення в системі обліку курсових різниць, розкриття інформації в обліковій політиці й фінансовій звітності?

- а) МСБО 2;
- б) МСБО 24;
- в) МСБО 21;
- г) МСБО 1;
- д) МСФЗ 1.

**Тест 8.** Оцінка грошових коштів, їхнє відображення у звітності згідно з МСБО здійснюється за:

- а) справедливою узгодженою вартістю;
- б) ринковою вартістю;
- в) теперішньою вартістю;
- г) оголошеною або фактичною номінальною вартістю;
- д) первісною собівартістю.

**Тест 9.** Грошові кошти та їх еквіваленти за ступенем ліквідності належать до:

- а) середньоліквідних;
- б) малоліквідних;
- в) абсолютно ліквідних;
- г) неліквідних;
- д) важколіквідних.

**Тест 10.** Середньозважена собівартість визначається як:

- а) запаси, які надійшли (придбані або вироблені) першими, відпускаються (продаються) також першими;
- б) зменшення ціни продажу запасів на відповідний відсоток валового прибутку;
- в) співвідношення собівартості та кількості запасів, що є в наявності;
- г) ринкова вартість;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 11.** Активи, які утримуються підприємством з метою збільшення прибутку (відсотків, дивіденди тощо), зростання вартості капіталу чи інших вигод для інвестора, – це:

- а) капітальні інвестиції;
- б) фінансові інвестиції;
- в) грошові еквіваленти;
- г) дебіторська заборгованість;
- д) фінансові активи.

**Тест 12.** Собівартість продукції – це:

- а) непрямі витрати на виробництво, що змінюються прямо або прямо пропорційно обсягу виробництва, до них відносять витрати на допоміжні матеріали та непрямі оплати праці;
- б) непрямі витрати на виробництво, які залишаються відносно незмінними, незалежно від обсягу виробництва, серед них амортизація та утримання будівель і обладнання, а також витрати на управління та адміністративні витрати;
- в) витрати, пов'язані з процесом виробництва, які не можуть бути прямо віднесені до одиниць продукції економічно доцільним шляхом;
- г) витрати на одиницю продукції, які є прийнятними для цілей фінансової звітності у разі їх періодичного коригування з метою відображення поточних умов;
- д) заздалегідь визначені витрати на одиницю продукції, які є прийнятними для цілей фінансової звітності у разі їх періодичного коригування з метою відображення поточних умов.

**Тест 13.** Існують такі методи вибуття виробничих запасів:

- а) метод конкретної ідентифікації;
- б) метод середньозваженої собівартості;

- в) метод роздрібних цін;
- г) метод стандарт-кост;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 14.** Короткострокові високоліквідні інвестиції, що вільно конвертуються у визначені суми грошових коштів (комерційні папери, казначейські векселі), – це:

- а) грошові кошти;
- б) грошові еквіваленти;
- в) грошові потоки;
- г) грошові надходження;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 15.** Надходження і вибуття грошових коштів та їх еквівалентів відбувається внаслідок:

- а) операційної, інвестиційної та фінансової діяльності;
- б) операційної, інвестиційної та надзвичайної діяльності;
- в) операційної, фінансової та звичайної діяльності;
- г) операційної, фінансової діяльності та надзвичайних подій;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 16.** Метою МСБО 2 Запаси є:

- а) визначення підходу до обліку запасів;
- б) порядок визначення у собівартості;
- в) рекомендації до формул собівартості;
- г) порядок відображення інформації про запаси у фінансовій звітності;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 17.** Дебіторська заборгованість класифікується за МСБО на:

- а) поточну;
- б) непоточну;
- в) безнадійну;
- г) товарну;
- д) правильні відповіді а, б.

**Тест 18.** За нормальних умов кошти за рахунком мають бути одержані впродовж:

- а) 30-40 днів;
- б) 30-50 днів;
- в) 30 днів;
- г) 30-60 днів;
- д) 20 днів.

**Тест 19.** Відповідно до принципу обачності проводиться два коригування: дебіторської заборгованості:

- а) оцінюється і обліковується безнадійна дебіторська заборгованість;
- б) оцінюється можливість повернення товарів і вираховуються надані раніше знижки;

- в) оцінюється резерв повернення;
- г) оцінюється рівень платоспроможності дебіторів;
- д) ваш варіант відповіді.

**Тест 20.** Фінансові активи – це:

- а) продукція виробничо-технічного призначення, споживчі та інші товари;
- б) частина активів підприємства, яка являє собою фінансові ресурси;
- в) грошові кошти та їх еквіваленти, що необмежені у використанні, а також інші активи, які призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу чи 12 місяців з дати балансу;
- г) вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 21.** Фінансовим активом не є:

- а) грошові кошти;
- б) основні засоби;
- в) власні прості акції;
- г) деривативи;
- д) позики видані.

**Тест 22.** Фінансові активи поділяються на:

- а) оцінені за справедливою вартістю із відображенням результатів переоцінки – прибутку або збитку;
- б) оцінених за справедливою вартістю з відображенням результатів переоцінки у сукупному доході;
- в) оцінені за амортизованою вартістю;
- г) правильні відповіді а, б, в;
- д) немає правильної відповіді.

**Тест 23.** Стандарт міжнародного бухгалтерського обліку, який визначає вимоги до надання інформації про минулі зміни грошових коштів та їх еквівалентів суб'єкта господарювання:

- а) МСБО 7;
- б) МСБО 2;
- в) МСБО 10;
- г) МСБО 32;
- д) МСБО 21.

**Тест 24.** Дебіторська заборгованість – це:

- а) частина активів підприємства, яка являє собою фінансові ресурси;
- б) грошові кошти та їх еквіваленти, що необмежені у використанні, а також інші активи, призначені для реалізації чи споживання протягом операційного циклу чи 12 місяців з дати балансу;
- в) вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності;

- г) суми, які нараховуються підприємству від покупців за товари або послуги, продані в кредит в балансі підприємства записуються як активи;  
 д) правильної відповіді немає.

**Тест 25.** Фінансове зобов'язання – це:

- а) будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій;  
 б) будь-яке придбання товару, послуги чи виконання інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду;  
 в) грошові кошти та їх еквіваленти, що необмежені у використанні, а також інші активи, що призначені для реалізації або споживання протягом операційного циклу або 12 місяців з дати балансу;  
 г) вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності;  
 д) суми, які нараховуються підприємству від покупців за товари або послуги, продані в кредит. У балансі підприємства записуються як активи.

**Тест 26.** Стандарт міжнародного бухгалтерського обліку, що визначає як вносити операції в іноземній валюті і закордонні господарські одиниці у фінансову звітність:

- а) МСБО 7;  
 б) МСБО 2;  
 в) МСБО 21;  
 г) МСБО 32;  
 д) МСФЗ 13.

### **Виробнича ситуація 5.1**

**Необхідно:** визначити середній відсоток валового прибутку, суму валового прибутку на реалізований товар і собівартість реалізованого товару.

Дані для виконання:

	Собівартість	Вартість за роздрібною ціною	Валовий прибуток
1	2	3	4
Запаси на початок періоду	130000	200000	70000
Закуплено за звітний період	390000	600000	210000
Разом запасів	520000	800000	280000
Запаси на кінець періоду		160000	

### **Виробнича ситуація 5.2**

**Необхідно:** розрахувати оцінку виробничих запасів за методом середньозваженої собівартості.

Дані для виконання: У поточному місяці в квітні було списано на виробництво 22 одиниці запасу А. Залишок на початок місяця =  $15 \times 10$  у. о. = 150 у. о. Усього за місяць придбано 32 одиниці запасу А. Вартість придбання дорівнює 401 у. о. Придбано за місяць:

1 придбання:  $15 \times 12$  у.о. = 180 у. о.;

2 придбання:  $17 \times 13$  у.о. = 221 у. о.

### **Виробнича ситуація 5.3**

**Необхідно:** здійснити оцінку виробничих запасів за методом ФІФО.

Дані для виконання: У квітні списано на виробництво 22 одиниці запасу А. Залишок на початок місяця =  $15 \times 10$  у. о. = 150 у. о. Усього за місяць придбано 32 одиниці запасу А. Вартість придбання склала 401 у. о. Придбано за місяць:

1 придбання:  $15 \times 12$  у. о. = 180 у. о.;

2 придбання:  $17 \times 13$  у. о. = 221 у. о.

### **Виробнича ситуація 5.4**

**Необхідно:** розрахувати оцінку виробничих запасів за методом середньозваженої собівартості та ФІФО.

Дані для виконання:

Дата	Показник	Кількість одиниць	Ціна за одиницю, дол.
1	2	3	4
01.01.02	Залишок	100	15,0
15.01.02	Придбано	120	16,0
02.02.02	Продано	80	30,0
17.02.02	Придбано	150	18,0
12.03.02	Продано	90	30,0

### **Виробнича ситуація 5.5**

**Необхідно:** обчислити собівартість придбаних запасів.

Дані для виконання: Компанія придбала 2000 одиниць запасів за ціною 50 у. о. За умовами контракту компанія отримує знижку у розмірі 3 %. Витрати на транспортування склали 250 у. о. Витрати на вантажно-розвантажувальні роботи 40 у. о.

## **Виробнича ситуація 5.6**

**Необхідно:** розподілити суму постійних накладних виробничих витрат на одиницю відповідної виробничої потужності та показника фактичної потужності.

Дані для виконання: Річна сума постійних накладних виробничих витрат 750000 у. о. Виробнича потужність (одиниць):

- нормативна 110000
- запланована 100000
- фактична 105000
- практична 120000

## **Глосарій**

**Грошові кошти** – складаються з готівки в касі і депозитів до запитання.

**Грошові потоки** – надходження та вибуття грошових коштів та їх еквівалентів.

**Дебіторська заборгованість** – зобов'язання покупців чи інших контрагентів бізнесу перед компанією наприклад за виплатою коштів за продані товари, продукцію, виконані роботи чи надані послуги.

**Еквіваленти грошових коштів** – короткострокові, високоліквідні інвестиції, які вільно конвертуються у відомі суми грошових коштів і яким притаманний незначний ризик зміни вартості.

**Запаси** – активи, які: а) утримуються для продажу у звичайному ході бізнесу; б) перебувають у процесі виробництва для такого продажу або в) існують у формі основних чи допоміжних матеріалів для споживання у виробничому процесі або при наданні послуг.

**Запаси** – товари, які придбані та утримуються для перепродажу, у тому числі, наприклад, товари, придбані підприємством роздрібною торгівлі та утримувані для перепродажу, або земля та інша нерухомість для перепродажу. Запаси охоплюють також готову вироблену продукцію або незавершене виробництво суб'єкта господарювання й основні та допоміжні матеріали, призначені для використання у процесі виробництва. Витрати, понесені для виконання договору з клієнтом, які не приводять до збільшення запасів.

**Інвестиційна діяльність** – придбання та продаж довгострокових активів, а також інших інвестицій, які не є еквівалентами грошових коштів.

**Операційна діяльність** – основна діяльність суб'єкта господарювання, яка приносить дохід, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.



**Справедлива вартість** – ціна, яка була б отримана від продажу активу або сплачена за передачу зобов'язання у звичайній операції між учасниками ринку на дату оцінки. (див. МСФЗ 13 «Оцінка справедливої вартості»).

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

**Чиста вартість реалізації** – чиста сума, яку суб'єкт господарювання очікує отримати від продажу запасів у звичайному ході бізнесу. Справедлива вартість відображає ціну, за якою відбувалася б звичайна операція продажу такого ж об'єкта запасів на основному (або найсприятливішому) ринку для такого об'єкта запасів між учасниками ринку на дату оцінки. Перша – це вартість, визначена суб'єктом господарювання, остання – ні. Чиста вартість реалізації для запасів може не дорівнювати справедливій вартості мінус витрати на продаж.

**Фінансова діяльність** – діяльність, що спричиняє зміни розміру, складу вкладеного капіталу та запозичень суб'єкта господарювання.

## МОДУЛЬ 2

### ПІДГОТОВКА ТА ВИЗНАЧЕННЯ ОСНОВНИХ ЕЛЕМЕНТІВ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ ЗГІДНО З МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

#### **Тема 6. Забезпечення, непередбачені зобов'язання й активи, виплати працівникам і програми пенсійного забезпечення**

*Після вивчення теми 6 студент повинен знати:*

- визначення та визнання забезпечень, умовних зобов'язань та умовних активів відповідно МСБО 37;
- класифікацію забезпечень та умовних активів;
- винятки щодо визнання забезпечень, умовних зобов'язань та умовних активів;
- алгоритм визначення забезпечень;
- економічний зміст юридичних та конструктивних зобов'язань;
- критерії ймовірності визнання умовних зобов'язань та умовних активів;
- розкриття інформації про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи у фінансових звітах підприємства;
- умови створення та використання забезпечень (резерву);
- суть та категорії виплат працівникам;
- визначення активів програм та їх види;
- види короткострокових виплат працівникам, їх оцінку та відображення у фінансових звітах;
- види довгострокових виплат працівникам, їх оцінку та відображення у фінансових звітах;
- класифікацію програм виплат після закінчення трудової діяльності;
- особливості обліку програм пенсійного забезпечення;
- облік програм з визначеним внеском та з визначеною виплатою;
- зміст і види актуарних припущень.

*Після вивчення теми 6 студент повинен уміти:*

- визначати забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи відповідно МСБО 37;
- визнавати умовні зобов'язання та умовні активи за критеріями ймовірності;
- розкривати інформацію про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи у фінансових звітах підприємства;
- створювати та використовувати забезпечення (резерв) в обліку;
- визнавати в обліку активи програм та їх види;
- здійснювати оцінку короткострокових виплат працівникам та відображати інформацію про них у фінансових звітах;

- здійснювати оцінку довгострокових виплат працівникам та відображати інформацію про них у фінансових звітах;
- класифікувати програми виплат після закінчення трудової діяльності;
- визначати особливості обліку програм пенсійного забезпечення;
- вести облік програм з визначеним внеском та з визначеною виплатою.

### Методичні матеріали

Згідно з МСБО 37 «Облік забезпечень, умовних зобов'язань та умовних активів», під *забезпеченнями* розуміють зобов'язання з невизначеною сумою або терміном погашення на дату балансу. Забезпечення створюють під час виникнення внаслідок *минулих подій зобов'язання, погашення якого, імовірно, призведе до зменшення ресурсів*, які втілюють у собі економічні вигоди, *а його оцінка може бути визначена розрахунково*.

Забезпечення потрібно визнавати, якщо: а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне або конструктивне) в результаті минулої події; б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібне для виконання зобов'язання; в) суму зобов'язання можна достовірно оцінити.

Зважаючи на такі правила, *забезпечення* відрізняється від *зобов'язання* ступенем визначеності щодо: *суми боргу* (звичайному зобов'язанню притаманна достовірна оцінка, а для забезпечення допускається розрахункова, тобто облікова оцінка ресурсів, які необхідно буде витратити для погашення заборгованості) або *терміну його погашення*.

Спільним є той факт, що підставою для виникнення зобов'язання та можливого формування забезпечення слугує минула подія (або події), яка спричинили виконання критеріїв визнання такої статті.

Залежно від очікуваного терміну погашення – в межах операційного циклу/12 місяців, починаючи з дати балансу, чи поза таким терміном — забезпечення класифікують як *поточні* та *довгострокові*. МСБО вимагає визнавати *забезпечення довгострокових зобов'язань* у сумі їхньої *теперішньої* вартості. Тобто враховувати вплив вартості грошей у часі.

МСБО 37 вказує, що інколи не зрозуміло, чи є існуюче зобов'язання. Як приклад, наводиться судовий розгляд, коли можна сперечатися, чи певні події відбулися або чи призвели вони до існуючого зобов'язання. У таких випадках зобов'язання вважають існуючим, якщо, беручи до уваги всі наявні свідчення, його існування найімовірніше можливе, ніж неможливе. Іншими словами, якщо ймовірність існування відповідного зобов'язання на дату балансу перевищує 50%, то суб'єкт господарювання визнає забезпечення (звісно, якщо задоволено інші критерії визнання). В іншому випадку – може йтися про умовне зобов'язання, яке не визнають

у фінансовій звітності, а лише розкривають інформацію про нього в примітках (§§ 15, 16 МСБО 37).

Суттєво, що визнання відповідного зобов'язання ґрунтується на події, яка зобов'язує. Це подія, яка створює юридичне чи конструктивне зобов'язання (тобто зобов'язання, зумовлене практикою), яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має жодної реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

Таке відбувається тільки, якщо: виконання зобов'язання може бути примусово забезпечене у судовому порядку або подія (яка може бути дією суб'єкта господарювання) створює обґрунтоване очікування в інших сторін, що суб'єкт господарювання виконає своє зобов'язання, — характерно для конструктивного зобов'язання (§§ 10, 17 МСБО 37).

Тому, для визнання забезпечення потрібне не тільки існуюче зобов'язання, а й висока (понад 50%) ймовірність вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, для виконання такого зобов'язання. В іншому випадку – знову-таки йтиметься про умовне зобов'язання, інформацію про яке розкривають у примітках (§§ 23, 86 МСБО 37). Алгоритм визнання забезпечень згідно з умовами МСБО 37 наведено на рис. 6.1.

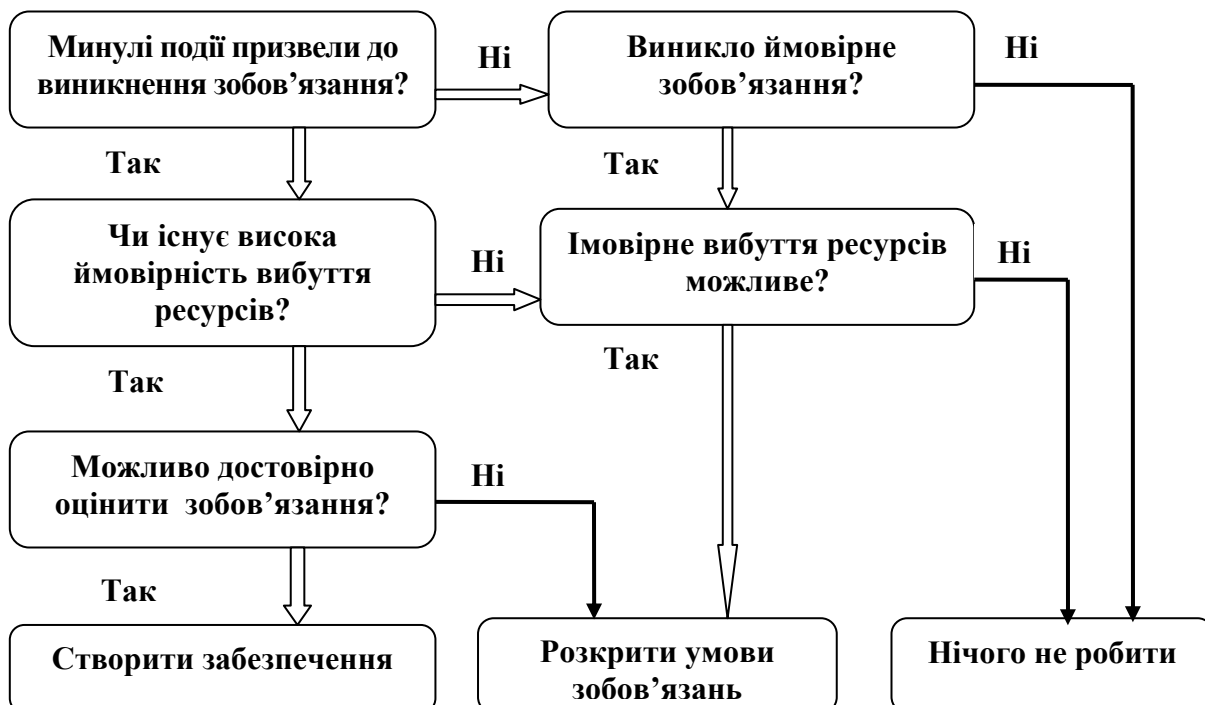


Рис. 6.1. Алгоритм визнання забезпечень

У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.

Оцінка резервів залежить від характеру події (подій), з якою пов'язаний резерв. Необхідно розглянути такі види забезпечень:

- забезпечення із судових справ;
- витрати на виведення з експлуатації (резерв на демонтаж);
- забезпечення з гарантійного обслуговування (ремонт і технічне обслуговування);
- забезпечення за збитковими замовленнями (обтяжливі контракти);
- забезпечення з пенсійних зобов'язань.

*Приклад.* Нафтодобувна компанія працює в країні, в якій законодавчо не передбачено вимог до відновлення навколишнього середовища. Незважаючи на це, компанія опублікувала екологічну політику про те, що вона буде очищати всі забруднені ділянки і в минулому здійснювала очищення таких ділянок незалежно від законодавчих вимог.

Отже, у компанії виникло конструктивне зобов'язання щодо відповідних витрат на очищення забруднених ділянок, оскільки її політика створює очікування відповідно її майбутніх дій щодо усунення забруднення. Отже, потрібно створити резерв. Також резерви варто створювати на гарантійний ремонт, виведення об'єкта з експлуатації при обтяжливих контрактах і реструктуризації.

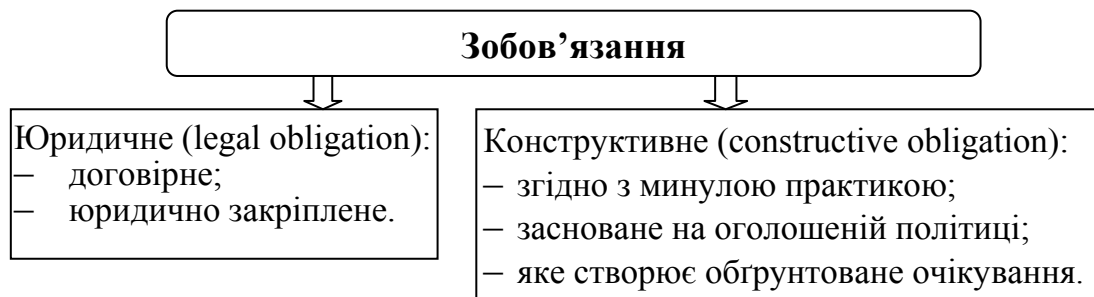


Рис. 6.2. Юридичні та конструктивні зобов'язання

Приклад. Існує 60%-на ймовірність, що компанія повинна буде виплатити 600 грн. у результаті негативного рішення суду, і 40%-на ймовірність, що рішення суду буде на користь компанії. У такому випадку компанія має створити резерв у сумі 6000 грн. (рис. 6.3).

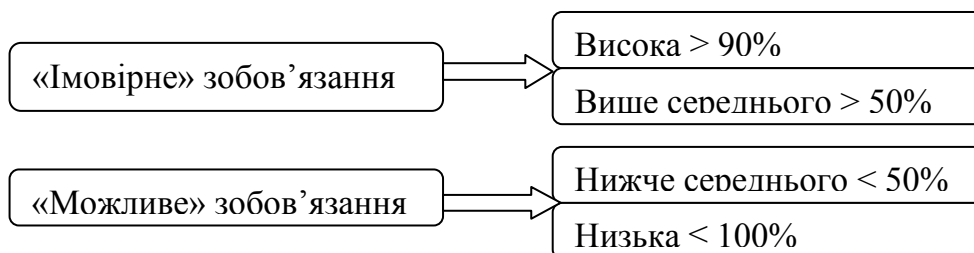


Рис. 6.3. Критерії ймовірності визнання умовних зобов'язань

*Умовні зобов'язання* – це: можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться тільки після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи декілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання; існуюче зобов'язання, яке виникає у результаті минулих подій, але не визнається, оскільки:

а) немає ймовірності того, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання;

б) суму зобов'язання не можна оцінити достовірно.

Далі доцільно розглянути критерії, які визначають умовні активи (рис. 6.4).

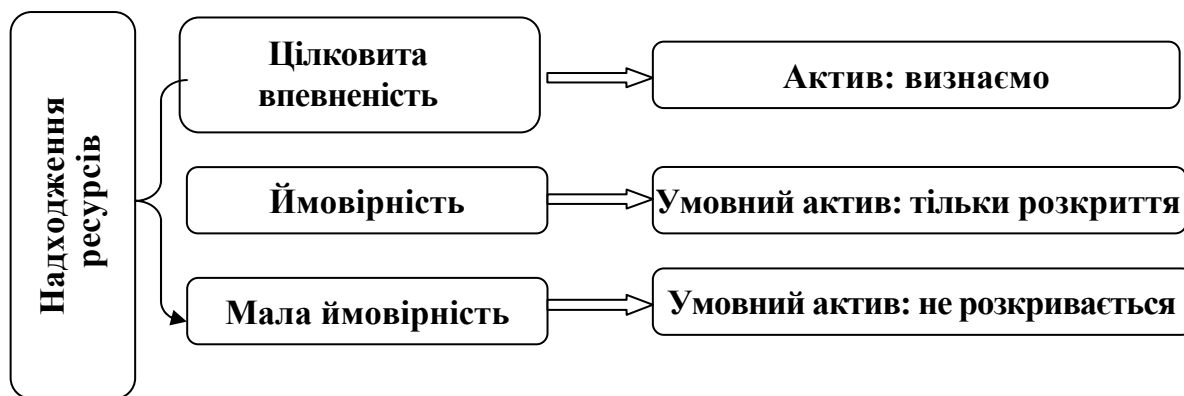


Рис. 6.4. Критерії визнання умовних активів

Тобто, умовний актив – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться тільки після того, як відбудеться чи не відбудеться одна або декілька невизначених майбутніх подій, які не повністю контрольовані суб'єктом господарювання.

Для кожного виду резервів підприємство розкриває у звітності таке:

- оцінка резерву за станом на початок і кінець звітного періоду;
- додаткове нарахування резервів за звітний період, враховуючи збільшення існуючих резервів;
- використання резервів упродовж періоду;
- відновлення невикористаних резервів упродовж періоду.

Оцінка резервів: має бути найліпшою з усіх можливих; можна використовувати минулий досвід; можна використовувати експертні оцінки; якщо довгостроковий резерв, то облік здійснювати за дисконтованою вартістю. При цьому резерв може бути використано тільки на покриття тих витрат, на які його було створено.

Відображення та розкриття інформації у звітності про забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи наведено в табл. 6.1.

Таблиця 6.1

Відображення та розкриття інформації у звітності про забезпечення,  
умовні зобов'язання та умовні активи

Категорія	Визначення	Критерії визнання	Відображення та розкриття
1	2	3	4
Резерв	Поточне зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення	– відповідно до визначення; – висока ймовірність відпливу економічних прибутків; – можна оцінити достатньо достовірно;	Відображається у звіті про фінансовий стан (короткострокові або довгострокові зобов'язання)
Умовне зобов'язання	Поточне зобов'язання, яке неможливо оцінити достовірно або немає достатньої ймовірності відпливу економічної вигоди, або майбутнє зобов'язання, виникнення якого залежить від майбутніх подій, які знаходяться поза зоною контролю суб'єкта господарювання	Не виконується	Не відображається у звіті про фінансовий стан; розкривається в примітках, якщо середня або висока ймовірність
Умовний актив	Майбутній актив, настання або ненастання якого залежить від майбутніх подій, які знаходяться поза зоною контролю суб'єкта господарювання	Не виконується	Не відображається у звіті про фінансовий стан; розкривається в примітках, якщо середня або висока ймовірність

Згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам», **виплати працівникам** – це усі можливі форми компенсації, які надають підприємством в обмін на послуги, що надаються працівниками. Виплати працівникам охоплюють (рис. 6.5).

Суб'єктові господарювання потрібно визнавати очікувані витрати, пов'язані з участю у прибутку та преміюванням, згідно з п. 11 МСБО 19, тоді і тільки тоді, коли: а) у суб'єкта господарювання наявне теперішнє юридичне або конструктивне зобов'язання здійснити такі виплати у результаті минулих подій; б) це зобов'язання можна достовірно оцінити. Теперішнє зобов'язання існує тоді і тільки тоді, коли у суб'єкта господарювання реальної альтернативи, окрім здійснення платежів, немає.

Відповідно до деяких програм участі у прибутку, працівники одержують частку прибутку тільки в тому разі, якщо вони залишаються працювати у суб'єкта господарювання протягом визначеного періоду часу. За такою програмою, утворюється конструктивне зобов'язання, оскільки працівники надають послуги, що збільшують суму, яка підлягає

сплаті, якщо вони залишаються працювати до закінчення визначеного періоду часу. Оцінка таких конструктивних зобов'язань свідчить про те, що деякі працівники можуть звільнитися, при цьому не отримавши частки розподіленого прибутку.



Рис. 6.5. Категорії виплат працівникам згідно з МСБО 19 «Виплати працівникам»

Приклад 6.1. Програма участі у прибутку передбачає сплату суб'єктом господарювання визначеної пропорційної частки свого чистого річного прибутку працівникам, які надають йому послуги протягом року. Якщо жоден із працівників протягом року не звільняється, тоді загальна сума виплат розподіленого річного прибутку становитиме 3% прибутку. Суб'єкт господарювання попередньо оцінює, що завдяки плинності кадрів виплати зменшаться до 2,5 % прибутку. Суб'єкт господарювання визнає зобов'язання і витрати розміром 2,5 % прибутку. Якщо працівник надав послуги підприємству протягом облікового періоду, підприємству необхідно визнавати короткострокові виплати працівникам, очікуваних до сплати в обмін на такі послуги.



Крім того, суб'єкту господарювання потрібно визнавати очікувану вартість короткострокових виплат працівникам у формі компенсацій за відсутність:

а) у випадку накопичення компенсацій за відсутність – під час надання працівниками послуг, що збільшують їхні права на майбутні компенсації за відсутність;

б) у випадку не накопичення компенсацій за відсутність – під час відсутності.

Оцінка короткострокових виплат працівникам як основних елементів фінансових звітів наведена в табл. 6.2.

Таблиця 6.2

Короткострокові виплати працівникам	
Елемент фінансового звіту	Оцінка
1	2
Актив (сплачені авансом витрати).	Перевищення уже сплаченої суми над недисконтованою сумою виплат.
Зобов'язання (нараховані витрати).	Недисконтована сума після вирахування, будь-якої, уже сплаченої суми.
Витрати, якщо інший Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку не вимагає чи не дозволяє включення виплат у собівартість активу (див., наприклад, МСБО 2 «Запаси», МСБО 16 «Основні засоби»).	Недисконтована сума

Програми виплат після закінчення трудової діяльності класифікуються як програми із визначеним внеском або програми із визначеною виплатою залежно від економічної суті програми, що впливає з таких умов (рис. 6.6).

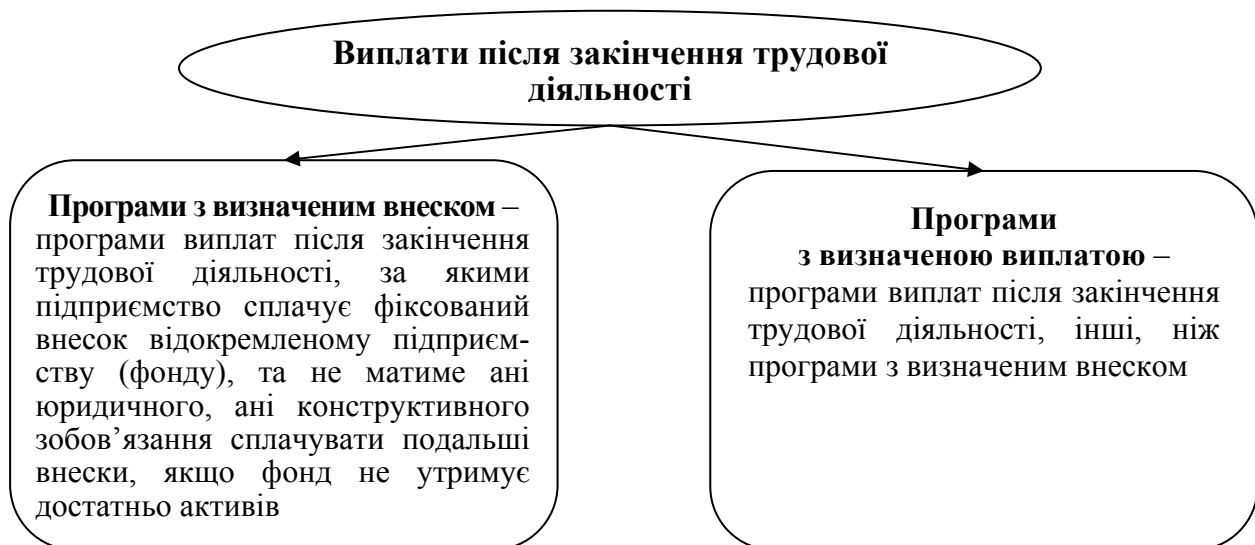


Рис. 6.6. Класифікація програм виплат після закінчення трудової діяльності

Облік за програмами із визначеною виплатою є складним. Складність обліку за програмами із визначеною виплатою зумовлена такими чинниками:

- для оцінки цих майбутніх зобов'язань необхідно застосовувати актуарні припущення (рис. 6.7);
- майбутні виплати (виникають з послуг працівника в поточному або попередніх роках) не можна точно оцінити, якими б вони не були, працедавець повинен сплатити їх, і тому зобов'язання необхідно визнавати вже;
- зобов'язання до сплати у майбутні роки потрібно оцінювати шляхом дисконтування на основі теперішньої вартості. Це необхідно, тому що зобов'язання можуть погашатися протягом років;
- якщо актуарні припущення змінюються, то сума необхідних внесків до фонду також змінюватиметься і можуть виникати актуарні прибутки або збитки. Внесок до фонду в будь-якому періоді не обов'язково є загальною сумою за цей період у результаті актуарних прибутків чи збитків.

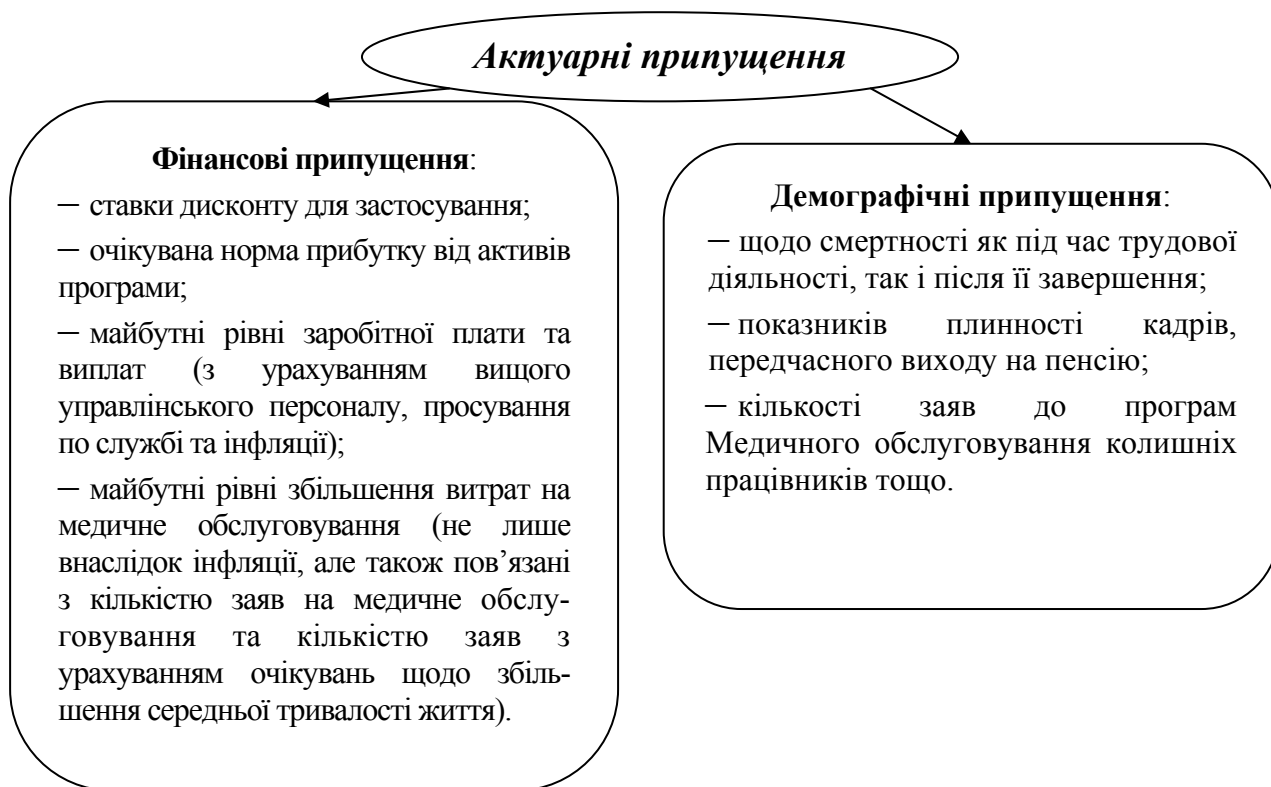


Рис. 6.7. Види актуарних припущень

Більшість визначень, наведених у стандартах, належать до програм з визначеною виплатою.

Етапи обліку підприємством програм із визначеною виплатою наведений на рис. 6.8:

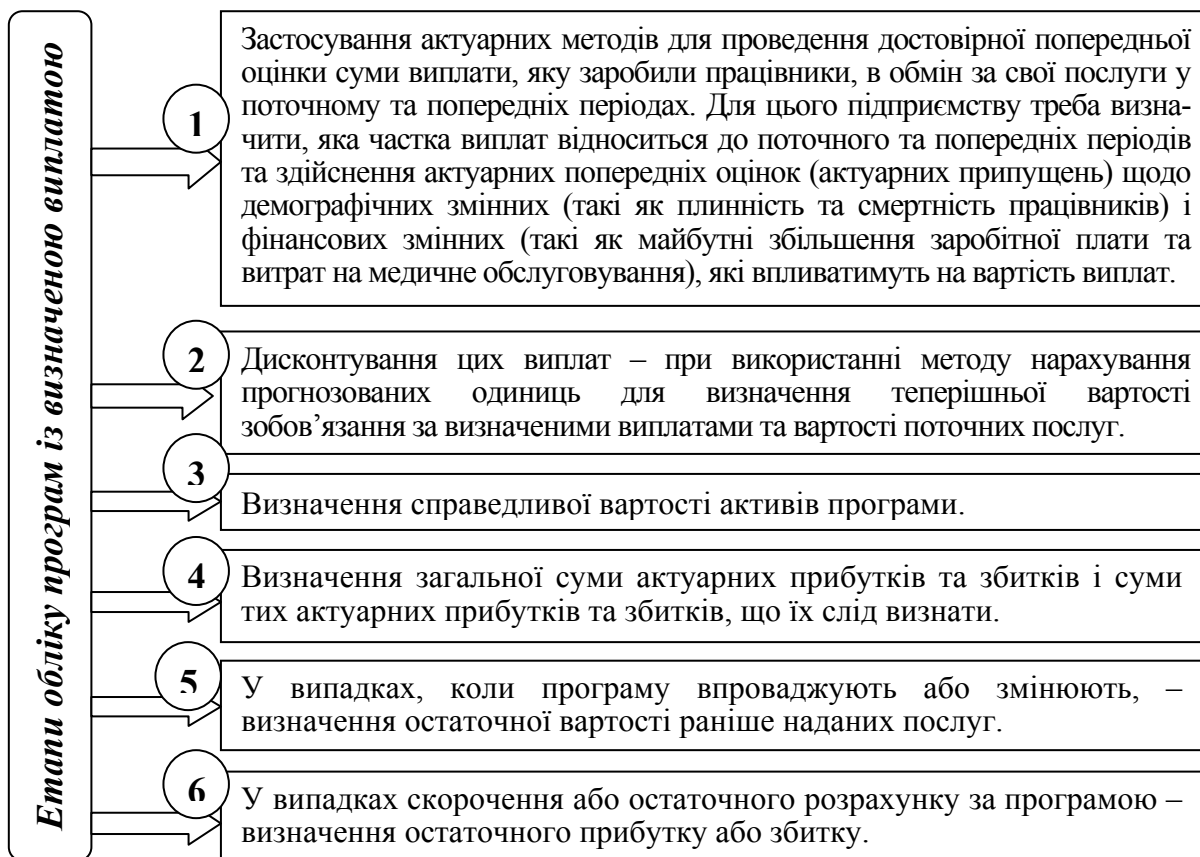


Рис. 6.8. Етапи обліку підприємством програм із визначеною виплатою

МСБО 19 чітко вказує, що підприємству потрібно обліковувати не тільки свої юридичні зобов'язання згідно з офіційними умовами програми із визначеною виплатою, а також будь-які конструктивні зобов'язання, які виникають, коли немає жодної реальної альтернативи, окрім здійснення виплат працівникам.

**Конструктивне зобов'язання** – це зобов'язання, яке виникає в результаті дій підприємства, якщо:

а) внаслідок цього, підприємство створює обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання;

б) установлена модель або минула практика, опублікована політика чи достатньо конкретні вислови керівництва чітко зазначають, що воно бере на себе визначені зобов'язання перед сторонами.

**Практичне заняття: Облік забезпечень, непередбачених зобов'язань і активів, виплат працівникам і програм пенсійного забезпечення**

## **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

- 1. Облік забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів (МСБО 37).**
- 2. Розкриття інформації про резерви, умовні зобов'язання та умовні активи у фінансових звітах.**
- 3. Суть та порядок відображення у фінансовій звітності інформації про виплати працівникам.**
- 4. Короткострокові та довгострокові виплати працівникам.**
- 5. Облік і звітність програм пенсійного забезпечення.**

### *Доповнення*

#### *Реферативні виступи:*

1. Особливості обліку забезпечень, непередбачених зобов'язань та непередбачених активів згідно з МСБО 37.
2. Особливості обліку виплат працівникам згідно з МСБО 19.
3. Особливості обліку та звітності програм пенсійного забезпечення.
4. Облік короткострокових і довгострокових виплат працівникам.
5. Порядок відображення інформації про виплати працівникам у фінансових звітах.

#### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. Дайте визначення забезпечень, умовних зобов'язань і умовних активів.
2. Розкрийте алгоритм визначення забезпечень (резерву).
3. Наведіть приклади юридичних та конструктивних зобов'язань.
4. Опишіть критерії ймовірності визнання умовних зобов'язань та умовних активів.
5. Які умови створення та використання забезпечень (резерву)?
6. Охарактеризуйте порядок розкриття у звітності інформації про резерви, умовні зобов'язання та умовні активи.
7. Дайте визначення та назвіть категорії виплат працівникам.
8. Який МСБО визначає порядок обліку виплат працівникам?
9. Опишіть порядок обліку програм з визначеною виплатою.
10. Який порядок обліку програм з визначеним внеском?
11. Охарактеризуйте облік виплат при припиненні трудової діяльності.
12. Які особливості виплат при звільненні?
13. Охарактеризуйте актуарні припущення.
14. Який метод застосовується у МСБО 19 для розподілу витрат на забезпечення за пенсіями?
15. У чому полягають причини виникнення актуарних прибутків і збитків?
16. Що виступає прибутком від активів програм?
17. Розкрийте зміст вартості поточних послуг і вартості раніше наданих послуг.

## ТЕСТИ

**Тест 1.** Для обліку зобов'язань та умовних активів використовують:

- а) МСБО 37;
- б) МСБО 20;
- в) МСБО 10;
- г) МСБО 3;
- д) МСБО 18.

**Тест 2.** Забезпечення не потрібно визнавати, якщо:

- а) підприємство має існуюче зобов'язання внаслідок минулих подій;
- б) не можна достовірно визначити суму;
- в) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють в собі економічні вигоди буде необхідно для виконання зобов'язання;
- г) немає правильної відповіді;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 3.** Нарахування – це:

- а) теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка впливає внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому спричинить вибуття ресурсів;
- б) зобов'язання із невизначеним строком або сумою;
- в) договірне зобов'язання законодавчо закріплене;
- г) зобов'язання, яке виникає, за наслідками минулої практики відповідно до опублікованої політики підприємства;
- д) зобов'язання оплатити товари чи послуги, отримані або надані, але не сплачені.

**Тест 4.** МСБО 37 виділяє таку кількість видів зобов'язань:

- а) 3;
- б) 4;
- в) 2;
- г) 5;
- д) 6.

**Тест 5.** Підприємство для кожного виду резерву не розкриває у звітності:

- а) оцінку резерву за станом на початок і кінець звітного періоду;
- б) додатково нарахований резерв ресурсів за звітний період враховуючи збільшення існуючих доходів;
- в) використання резервів впродовж періоду;
- г) суми всіх амортизацій за звітний період;
- д) відновлення невикористаних ресурсів упродовж періоду.

**Тест 6.** Резерв – це:

- а) поточне зобов'язання з невизначеним строком або сумою погашення;
- б) поточне зобов'язання, яке неможливо оцінити достовірно;

- в) майбутній актив, настання чи ненастання якого залежить від майбутніх подій, які знаходяться поза зоною;
- г) зростання протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами, яке впливає тому, що зростання виплат наближається на один період до останнього розрахунку;
- д) всі компенсації фірми, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівником.

**Тест 7.** МСБО не визначає таку категорію виплат:

- а) заробітна плата працівникам і службовцям;
- б) внески на соціальне забезпечення;
- в) виплати на поховання колишніх працівників підприємства;
- г) виплати при звільненні;
- д) компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства.

**Тест 8.** Виплати працівникам згідно з МСБО 19 здійснюється в такій (их) оцінці (ках):

- а) вартість поточних та раніше наданих послуг;
- б) вартість поточних послуг та послуг, що будуть надані в найближчому майбутньому;
- в) вартість раніше наданих послуг та вартість послуг, що будуть надані в найближчому майбутньому;
- г) вартість поточних послуг;
- д) вартість раніше наданих послуг.

**Тест 9.** Інформацію про виплати основному управлінському персоналу вимагає:

- а) МСБО 19;
- б) МСБО 24;
- в) МСБО 1;
- г) МСФЗ 4;
- д) МСФЗ 3.

**Тест 10.** Оцінюючи забезпечення, прибутки від очікуваного вибуття активів:

- а) враховують за бажанням;
- б) обов'язково враховувати;
- в) не варто враховувати;
- г) враховують, якщо є наказ керівника;
- д) враховують, якщо є наказ головного бухгалтера.

**Тест 11.** Сума, визнана для компенсації,:

- а) не повинна перевищувати суму забезпечення.
- б) повинна перевищувати суму забезпечення;
- в) не повинна перевищувати суму забезпечення більше ніж у 4 рази;
- г) повинна перевищувати суму забезпечення не менше ніж у 4 рази
- д) не повинна перевищувати суму забезпечення більше ніж у 2 рази.

**Тест 12.** Активи, утримувані фондом для довгострокових виплат – це:

- а) актив, який утілює в собі майбутні економічні вигоди, які виникають від інших активів, придбаних у об'єднанні бізнесу, та які неможливо індивідуально ідентифікувати й окремо визнати;
- б) активи (окрім фінансових інструментів без права передачі, випущені суб'єктом господарювання, який звітує), які: утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, який звітує, та існують виключно для сплати чи фінансування виплат працівникам; доступні тільки для сплати чи фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, який звітує (навіть за банкрутства), та їх не можна повернути суб'єктові господарювання, який звітує;
- в) виплати працівникам, що не залежать від їхньої майбутньої трудової діяльності;
- г) дивіденди, відсотки та інший дохід, отриманий від активів програми, разом із реалізованими і нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус, будь-які, витрати на управління програмою (відмінні від тих, які включені до актуарних припущень, які застосовуються для визначення зобов'язань за програмою із визначеними виплатами) та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою;
- д) виплати працівникам (крім виплат після закінчення трудової діяльності і виплат при звільненні), що не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

**Тест 13.** Короткострокові виплати працівникам не охоплюють такі статті:

- а) зарплати робітникам і службовцям і внески на соціальне забезпечення;
- б) участь у прибутку та премії, які підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги;
- в) короткострокові компенсації за відсутність;
- г) негрошові пільги (медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовних або субсидованих товарів, послуг) для теперішніх працівників;
- д) немає правильної відповіді.

**Тест 14.** МСБО 19 характеризує виплати працівникам у \_\_ оцінках:

- а) п'ятьох;
- б) трьох;
- в) двох;
- г) чотирьох;
- д) шістьох.

**Тест 15.** МСБО 1 вимагає розкриття інформації про:

- а) виплати;
- б) зобов'язання;
- в) надходження на вибуття активів;
- г) оприбуткування готової продукції на склад;
- д) рух грошових коштів.

**Тест 16.** Програми з визначеною виплатою – це:

- а) програми виплат після закінчення трудової діяльності, окрім програм із визначеним внеском;
- б) програми із визначеним внеском (крім державних програм) чи програми із визначеним внеском;
- в) офіційні чи неофіційні угоди, відповідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному чи кільком працівникам;
- г) виплати працівникам (крім виплат після закінчення трудової діяльності і виплат при звільненні), що не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги;
- д) програми виплат після закінчення трудової діяльності, відповідно до яких суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) та не матиме юридичного або конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати усіх виплат працівникам, які пов'язані з їхніми послугами в поточному й попередніх періодах.

**Тест 17.** Програми з визначеним внеском – це:

- а) програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеною програмою;
- б) програми з визначеним внеском (крім державних програм) чи програми із визначеною програмою;
- в) офіційні чи неофіційні угоди, відповідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному чи кільком працівникам;
- г) виплати працівникам (крім виплат після закінчення трудової діяльності і виплат при звільненні), що не підлягають сплаті у повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги;
- д) програми виплат після закінчення трудової діяльності, відповідно до яких суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) та не матиме юридичного або конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати усіх виплат працівникам, які пов'язані з їхніми послугами в поточному й попередніх періодах.



**Тест 18.** МСБО 19 зазначає, що підприємству належить обліковувати:

- а) лише юридичні зобов'язання;
- б) лише конструктивні зобов'язання;
- в) і конструктивні, і юридичні зобов'язання;
- г) ні конструктивні, ні юридичні зобов'язання;
- д) довгострокові і короткострокові зобов'язання.

**Тест 19.** До виплат колишнім працівника не входять:

- а) пенсії;
- б) медичне страхування після закінчення трудової діяльності;
- в) інші виплати після закінчення трудової діяльності;
- г) виплати у вигляді матеріальної допомоги;
- д) відповіді а, б та в правильні.

**Тест 20.** Короткострокові виплати працівникам – виплати працівникам (крім виплат при звільненні працівників), що підлягають сплаті у повному обсязі протягом \_\_\_\_\_ після закінчення періоду, у якому працівники надають відповідні послуги.

- а) 12 місяців;
- б) 2 років;
- в) одного місяця;
- г) двох місяців;
- д) квартала.

**Тест 21.** Забезпечення – це:

- а) зобов'язання з невизначеним строком і сумою;
- б) можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій;
- в) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання;
- г) зобов'язання з визначеним строком і сумою;
- д) майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення.

**Тест 22.** Зобов'язання – це:

- а) вибуття ресурсів, які утілюють в собі економічні вигоди;
- б) майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення;
- в) забезпечення, з невизначеним строком і сумою;
- г) існуюче зобов'язання, яке виникає у результаті минулих подій та погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, що втілюють в собі економічні вигоди;
- д) зобов'язання з невизначеним строком і сумою.

**Тест 23.** Вибрати неправильне твердження: Юридичне зобов'язання – це зобов'язання, яке виникає в результаті:

- а) контракту (внаслідок його явних умов);
- б) законодавства;
- в) іншої дії закону;
- г) забезпечення;
- д) контракту (внаслідок його неявних умов).

**Тест 24.** Вибрати неправильне твердження: Конструктивне зобов'язання:

- а) є наслідком дій суб'єкта господарювання;
- б) коли суб'єкт господарювання указав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність відповідно до порядку, встановленому його минулою практикою та опублікованими політиками;
- в) коли суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання;
- г) це зобов'язання юридичної особи;
- д) коли суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з достатньо конкретною поточною заявою;

**Тест 25.** Вибрати неправильне твердження: Умовне зобов'язання – це:

- а) можливе зобов'язання, виникає в результаті минулих подій й існування якого підтвердиться тільки після того, як відбудеться чи не відбудеться одна або кілька невизначених майбутніх подій, які не повністю контрольовані суб'єктом господарювання;
- б) існуюче зобов'язання, виникає в результаті минулих подій, але не визнається;
- в) зобов'язання яке визнається на даний момент, але виникло внаслідок минулих подій;
- г) коли суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 26.** Умовний актив:

- а) можливий актив, виникає внаслідок минулих подій й існування якого не підтвердилось;
- б) активи неконтрольовані суб'єктом господарювання;
- в) виникає в результаті минулих подій й існування якого підтвердиться тільки після того, як відбудеться чи не відбудеться одна або кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання;
- г) виникає в результаті минулих подій й існування якого підтвердиться тільки після того, як відбудеться чи не відбудеться одна або кілька невизначених майбутніх подій, які повністю контрольовані суб'єктом господарювання;
- д) існуюче зобов'язання, виникає в результаті минулих подій, але не визнається.

**Тест 27.** Обтяжливий контракт – це:

- а) контракт, згідно якого неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту;
- б) контракт, згідно якого неминучі витрати на погашення зобов'язання не перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту;
- в) програма, яку планує та контролює управлінський персонал;
- г) це страхові контракти;
- д) трудовий договір з працівниками.

**Тест 28.** Вибрати неправильне твердження: Реструктуризація – це:

- а) програма, яку планує управлінський персонал;
- б) програма, яку контролює управлінський персонал;
- в) суттєво змінює обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання;
- г) не змінює спосіб здійснення цієї діяльності;
- д) змінює спосіб здійснення цієї діяльності.

**Тест 29.** Вибрати неправильне твердження: Забезпечення потрібно визнавати, якщо:

- а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне або конструктивне) в результаті минулої події;
- б) можна достовірно оцінити суму зобов'язання;
- в) імовірно, що вибуття ресурсів, які утілюють в собі економічні вигоди, буде потрібним для виконання зобов'язання;
- г) виконання зобов'язання може бути примусово забезпечене у судовому порядку;
- д) існує висока ймовірність вибуття ресурсів.

**Тест 30.** Вибрати неправильне твердження: Конструктивна заборгованість щодо реструктуризації виникає тоді, коли суб'єкт господарювання:

- а) має затверджений докладний план реструктуризації;
- б) викликав обґрунтоване очікування в тих, на кого вона впливає, що він здійснить реструктуризацію, розпочавши впровадження цього плану тим, на кого він вплине;
- в) має докладний затверджений план реструктуризації, в якому визначено основні місця здійснення діяльності, які він зачіпає;
- г) не впроваджує план;
- д) викликав обґрунтоване очікування в тих, на кого вона впливає, що він здійснить реструктуризацію, оголосивши головні особливості цього плану тим, на кого він вплине;

**Тест 31.** Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи визначається:

- а) МСБО 37;
- б) МСБО 38;
- в) МСБО 39;
- г) МСБО 36;
- д) МСБО 40.

**Тест 32.** Деякі типи забезпечень розглядаються також у стандартах про:

- а) МСБО 11, 12, 17;
- б) МСБО 1, 2, 3;
- в) МСБО 33, 28, 44;
- г) МСБО 13,14,15;
- д) ) МСБО 11, 28, 15.

**Тест 33.** Виплати працівникам визначаються:

- а) МСБО11;
- б) МСБО19;
- в) МСФЗ 3;
- г) МСФЗ 6;
- д) МСБО 26.

**Тест 34.** Виплати працівникам – це:

- а) виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників);
- б) усі форми компенсації, що надає суб'єкт господарювання в обмін на послуги, які надані працівниками;
- в) програми виплат по закінченні трудової діяльності;
- г) внесені різними суб'єктами господарювання активи, що не перебувають під спільним контролем;
- д) виплати, право на отримання яких, відповідно до умов програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

**Тест 35.** Виплати при звільненні – це:

- а) пенсійні виплати;
- б) страхові виплати;
- в) виплати працівникам у результаті рішення звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію;
- г) виплати працівникам, які не залежать від їхньої майбутньої трудової діяльності;
- д) виплати, право на отримання яких, відповідно до умов програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

**Тест 36.** Вартість поточних послуг – це:

- а) збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яка виникає внаслідок надання послуг працівником в поточному періоді;
- б) збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку;
- в) зменшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає внаслідок надання послуг працівником в поточному періоді;
- г) зменшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку;
- д) зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників в попередніх періодах, яке виникає в поточному періоді внаслідок впровадження виплат по закінченні трудової діяльності.

**Тест 37.** Згідно з яким МСБО, суб'єкт господарювання має розкривати інформацію про деякі умовні зобов'язання?

- а) МСБО 37;
- б) МСБО 19;

- в) МСБО 17;
- г) МСБО 39;
- д) МСБО 26.

**Тест 38.** Суб'єкт господарювання розкриває інформацію про внески до програм із визначеним внеском для управлінського персоналу, якщо цього вимагає:

- а) МСФЗ 14;
- б) МСБО 24;
- в) МСБО 28;
- г) МСФЗ 24;
- д) МСБО 26.

**Тест 39.** Для оцінки теперішньої вартості зобов'язань відповідно до програми виплат після закінчення трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг, **НЕ** треба:

- а) застосовувати метод актуарної оцінки;
- б) віднести виплати до періодів надання послуг;
- в) зменшити протягом періоду теперішню вартість;
- г) зробити актуарні припущення;
- д) зробити актуарні фінансові припущення.

**Тест 40.** Актуарні припущення **НЕ** охоплюють:

- а) демографічні припущення відносно майбутніх характеристик теперішніх і колишніх працівників;
- б) фінансові припущення;
- в) ставка дисконту;
- г) рівні заробітної плати минулих періодів;
- д) майбутні рівні збільшення витрат на медичне обслуговування.

**Тест 41.** Міжнародний стандарт «Виплати працівникам» розкриває інформацію про:

- а) зобов'язання перед працівником та витрати, які несе суб'єкт господарювання для виплати виконаної роботи працівником;
- б) звітність за програмами виплат працівникам, пенсійним забезпеченням;
- в) програми пенсійного забезпечення, визначення внеску та визначенні виплати;
- г) угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання надає виплати працівникам при звільненні з роботи чи після звільнення у випадку, коли такі виплати чи внески працедавців на них;
- д) суму, яка визнана як витрати для програм із визначеним внеском.

**Тест 42.** Неофіційна практика виплат працівникам означає (згідно з МСБО 19):

- а) «формальну» зайнятість, за якою суб'єкт господарювання укладає угоду з працівником, але офіційно не затверджує її, проте проводить виплати заробітної плати за цим документа;

- б) таку, що призводить до виникнення конструктивного зобов'язання, коли суб'єкт господарювання не має жодної реальної альтернативи, окрім здійснення виплат працівникам;
- в) таку, що не веде до виникнення конструктивного зобов'язання, при цьому суб'єкт господарювання має декілька реальних альтернатив до здійснення виплат;
- г) інноваційну практику, що апробується суб'єктом господарювання при виплатах заробітної плати, яка не несе за собою укладання угод, інших необхідних документів;
- д) програми пенсійного забезпечення, визначення внеску та визначені виплати.

**Тест 43.** Як можуть проводитися виплати працівникам та на яких дозволених умовах?

- а) виплати проводяться винятково у грошовій формі «на руки» працівнику або на його рахунок у банку;
- б) виплати працівникам проводяться у товарній формі або грошовими виплатами, може видаватися лише працівнику, якому ця виплата призначена;
- в) виплати працівникам проводяться в товарній, грошовій формі, можуть видаватися працівнику, його дружині/чоловіку, дітям, страховим компаніям;
- г) порядок, форми й умови виплати заробітної плати визначаються кожним підприємством в індивідуальному порядку;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 44.** До виплат працівникам, згідно з МСБО 19, належать:

- а) короткострокові виплати, середньої строкowości виплати, довгострокові виплати;
- б) поточні виплати, короткострокові виплати, довгострокові виплати, індивідуальні виплати;
- в) виплати при звільненні з роботи, виплати при прийманні на роботу, короткострокові, довгострокові, індивідуальні;
- г) короткострокові виплати, довгострокові виплати, виплати при звільненні;
- д) поточні виплати та індивідуальні виплати.

**Тест 45.** Ненакопичена компенсація за відсутність, згідно з МСБО 19, означає:

- а) така, що переноситься на майбутні періоди та може використовуватися у майбутніх періодах, якщо права поточного періоду не використані повністю;
- б) може бути або гарантована (працівникам надається право одержати грошові виплати за невикористане право при звільненні), чи негарантованими (не надається право на одержання грошових виплат за невикористане право при звільненні);

в) може бути гарантована (працівникам надається право одержати грошові виплати за невикористане право при звільненні), однак не буває негарантованими;

г) не переноситься на майбутні періоди: закінчується, якщо право на відсутність поточного періоду не використано цілком, і не надає права працівникам на одержання грошових коштів за невикористані дні із правом на відсутність при звільненні;

д) працівникам надається право одержати грошові виплати за невикористане право при звільненні.

**Тест 46.** Які положення про програми участі у прибутку НЕ відповідають зазначеним у МСБО 19?

а) працівники обов'язково отримують виплату за відпрацьований час, підприємство не може встановлювати фіксованих періодів, після настання яких працівник може отримати частку прибутку;

б) працівники отримують частку прибутку тільки у тому разі, якщо вони залишаються працювати протягом визначеного періоду у суб'єкта господарювання (згідно з деякими програмами);

в) деякі програми передбачають створення конструктивного зобов'язання, тому що працівники надають послуги, які збільшують суму, яка підлягає сплаті, якщо вони залишаються працювати до закінчення визначеного періоду;

г) деякі працівники мають можливість звільнитися у суб'єкта господарювання, не одержавши частки розподіленого прибутку;

д) правильної відповіді немає.

**Тест 47.** Програми за участю кількох працедавців (згідно з МСБО 19) – це:

а) сукупність програм одного працедавця, які об'єднані для того, щоб дати змогу працедавцям-учасникам злити свої активи з метою інвестицій та зменшення адміністративних витрат;

б) програми із визначеною виплатою, згідно яких ризики розподіляються між різними суб'єктами господарювання під спільним контролем;

в) визначено законодавством та стосується усіх суб'єктів господарювання, управління якими здійснюють національні чи місцеві державні органи або інші органи, які не підлягають контролю чи впливу з боку суб'єкта господарювання, що звітує;

г) програма фінансується на основі сплати з поточних надходжень, тобто: внески встановлюються на рівні, який, як очікується, буде достатнім для здійснення виплат, термін яких настає у тому самому періоді;

д) програми згідно з якими працівники одержують частку прибутку тільки у тому разі, якщо вони залишаються працювати протягом визначеного періоду у суб'єкта господарювання.

**Тест 48.** Як суб'єктові господарювання належить обліковувати державну програму?

- а) як програми групового управління;
- б) як програму за участю кількох працедавців;
- в) як програми індивідуального управління;
- г) як програми за участю одного працедавця;
- д) як програми колективного управління.

**Тест 49.** Облік суб'єктом господарювання програми з визначеною виплатою НЕ передбачає такі кроки:

- а) визначення справедливої вартості будь-яких активів програми;
- б) використання актуарних методів, дають змогу точно оцінити суми виплати, які заробили працівники в обмін на свої послуги у поточному та попередніх періодах;
- в) визначення первісної та чистої реалізаційної вартості активів та зобов'язань програми;
- г) визначення загальної суми актуарних прибутків і збитків;
- д) визначення остаточної вартості раніше наданих послуг.

**Тест 50.** Сума, визнана як зобов'язання за визначеними виплатами, розраховується чистим підсумком таких сум:

- а) ТВЗ + АП – П – СВА;
- б) АП + ТВЗ – П – СВА;
- в) СВА + ТВЗ – П – АП;
- г) П + СВА + ТВЗ + АП;
- д) П + СВА – ТВЗ – АП,

де ТВЗ – теперішня вартості зобов'язання за визначеними виплатами на кінець звітного періоду;

АП – актуарні прибутки;

СВА – справедлива вартість на кінець звітного періоду активів програми;

П – вартість раніше наданих послуг, яку ще не визнано.

**Тест 51.** Суб'єкт господарювання визнає актив, коли (відповідно до МСБО 19):

- а) актуарні прибутки визнаються;
- б) актуарні прибутки не визнаються;
- в) програма з визначеною виплатою не фінансована достатньо;
- г) актуарні прибутки зменшують кумулятивні невизнані актуарні збитки;
- д) актуарні прибутки збільшують кумулятивні невизнані актуарні збитки;

**Тест 52.** Що необхідно, щоб оцінити теперішню вартість зобов'язань відповідно до програми виплат після закінчення трудової діяльності та пов'язану з ними вартість поточних послуг?



- а) застосовувати метод актуарної оцінки;
- б) віднести виплати до періодів надання послуг;
- в) зробити актуарні припущення;
- г) дисконтувати ці виплати;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 53.** Згідно з методом нарахування прогнозованих одиниць, до яких періодів має відносити виплати суб'єкт господарювання?

- а) до наступного і поточного;
- б) до поточного і попереднього;
- в) лише до попереднього;
- г) лише до наступного;
- д) списувати за рахунок резерву.

**Тест 54.** Актуарні припущення охоплюють (згідно з МСБО 19):

- а) фінансові припущення;
- б) геологічні припущення;
- в) політичні припущення;
- г) економічні припущення;
- д) екологічні припущення.

**Тест 55.** Актуарні демографічні припущення НЕ розглядають:

- а) смертність – під час трудової діяльності, і після її завершення;
- б) показники плинності кадрів;
- в) народжуваність – під час трудової діяльності, і після її завершення;
- г) кількість заявок на медичні послуги за програмами медичного обслуговування;
- д) показники непрацездатності та передчасного виходу на пенсію;

**Тест 56.** За яких умов актуарні припущення є неупередженими?

- а) якщо вони не є ні необачними, ні надмірно консервативними;
- б) якщо вони є необачними, недостатньо консервативними;
- в) якщо вони є попереджувальним, консервативними;
- г) якщо вони є ні попереджувальними, ні надмірно консервативними;
- д) такого поняття не існує.

**Тест 57.** Фінансові припущення базуються на (згідно з МСБО 19):

- а) фінансових звітах минулих періодів;
- б) ринкових прогнозах на кінець звітної періоду;
- в) стані прибутковості підприємства суб'єкта господарювання;
- г) взаємовідносинах суб'єкта господарювання з контрагентами;
- д) стані збитковості підприємства суб'єкта господарювання;

**Тест 58.** Яке актуарне припущення має суттєве значення?

- а) заробітна плата;
- б) витрати на медичне обслуговування;
- в) витрати на страхування;
- г) ставка дисконту;
- д) норма прибутку від активів програми.

### ***Виробнича ситуація 6.1***

**Необхідно:** визначити тип зобов'язання.

Дані для виконання:

Нафтодобувна компанія працює в країні, в якій законодавчо не передбачено вимог до відновлення навколишнього середовища. Незважаючи на це, компанія опублікувала екологічну політику про те, що вона буде очищати всі забруднені ділянки і в минулому здійснювала очищення таких ділянок незалежно від законодавчих вимог.

### ***Виробнича ситуація 6.2***

**Необхідно:** Чи має компанія визнавати актив у розмірі штрафу, який має бути отриманий нею у своїх звітностях на 31.12.20X4 р. та на 31.03.20X5 р.

Дані для виконання:

У 20X1 р. телекомунікаційна компанія уклала невідмовну угоду на операційну оренду будівель з компанією «Київстар» на 5 років. Строк оренди має закінчитися у грудні 20X5 р. Компанія «Київстар» повідомила про свій намір розірвати договір у січні 20X5 р. у зв'язку зі зниженням попиту на продукцію компанії і хоче погодити це з орендодавцем, щоб отримати його дозвіл. Орендодавець, зважаючи на ситуацію орендаря та високий попит на ринку оренди приміщення, погоджується, але за умови, що орендар сплатить штраф у розмірі 3-місячної орендної плати. Орендар погодився з умовами орендодавця та навіть сплатив 50% від вартості штрафу (50 тис. грн.) у березні 20X5 р. Компанія не має сумнівів щодо сплати орендарем іншої частини штрафу.

### ***Виробнича ситуація 6.3***

**Необхідно:** встановити чи потрібно компанії створювати резерв щодо зниження доходів на 31.12.20X4 р.?

Дані для виконання:

Телекомунікаційна компанія надає послуги абонентам за тарифами, встановленими НКРЗ. У найближчому часі тарифи мають бути переглянуті, і за попереднім рішенням НКРЗ тарифи будуть знижені від існуючих на 10 % починаючи із січня 20X5 р.

### ***Виробнича ситуація 6.4***

**Необхідно:** визначити залишок зобов'язання за забезпеченням на пенсії на кінець 20X2 р. відповідно до МСБО 19.

Дані для виконання:

Згідно з програмою пенсійного забезпечення, 10% витрат на заробітну плату потрібно нараховувати на пенсійне забезпечення наявного управлінського персоналу. У 20X2 р. витрати на зарплату становили 5 млн. грн. На кінець 20X2 р. сплачено 0,4 млн. грн. Решту суми буде сплачено у березні 20X3 р.

### ***Виробнича ситуація 6.5***

**Необхідно:** обчислити суму, що нараховується на кожний рік з 20X0 р. до 20X4 р. та зобов'язання на кінець періоду за кожен рік, виходячи із припущення, що змін актуарних припущень не буде.

Дані для виконання:

Працедавець сплачує одноразові суми працівникам під час виходу на пенсію. Ця сума складає 1% від їхньої заробітної плати останнього року роботи за кожен рік надання ними послуг. Припускається:

- передбачення, що працівник працюватиме 5 років (актуарне припущення);
- передбачення, що заробітна плата зростатиме на 8 % щороку (актуарне припущення);
- у 20X0 р. заробітна плата дорівнює 20 000 €;
- що застосовується ставка дисконту 10% на рік.

### ***Глосарій***

***Активи програми*** – складаються з: а) активів, утримуваних фондом довгострокових виплат працівникам; б) кваліфікованих страхових полісів.

***Активи, утримувані фондом довгострокових виплат працівникам*** – активи (крім фінансових інструментів без права передачі, випущених суб'єктом господарювання, що звітує), які:

а) утримуються суб'єктом господарювання (фондом), юридично відокремленим від суб'єкта господарювання, який звітує, та існують виключно для сплати або фінансування виплат працівникам;

б) доступні лише для сплати або фінансування виплат працівникам, недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть за банкрутства), і їх не можна повернути суб'єктові господарювання, який звітує, якщо:

в) активів фонду, що залишилися, недостатньо для виконання всіх відповідних зобов'язань програми або суб'єкта господарювання, який звітує, з виплат працівникам, або

г) активи не повертаються суб'єктові господарювання, який звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

***Актуарні прибутки та збитки*** – складаються з таких елементів: а) коригування на основі набутого досвіду (вплив різниць між попередніми актуарними припущеннями і тим, що фактично відбулося); б) вплив змін актуарних припущень.

**АктUARна теперішня вартість обіцяних пенсій** – теперішня вартість очікуваних виплат згідно з програмою пенсійного забезпечення існуючим та колишнім працівникам, пов'язаних з послугами, які вже були надані.

**Вартість поточних послуг** – збільшення теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному періоді.

**Вартість раніше наданих послуг** – зміна теперішньої вартості зобов'язання за визначеними виплатами щодо послуг працівників у попередніх періодах, яке виникає у поточному періоді в результаті впровадження виплат по закінченні трудової діяльності чи інших довгострокових виплат працівникам або в результаті їхніх змін. Вартість раніше наданих послуг може бути або додатною (якщо виплати впроваджуються чи змінюються так, що теперішня вартість зобов'язань за програмою з встановленими виплатами збільшується), або від'ємною (якщо виплати існуючі зобов'язання змінюються таким чином, що вартість зобов'язання за програмою з визначеною виплатою зменшується).

**Витрати на відсотки** – збільшення протягом періоду теперішньої вартості зобов'язання за визначеною виплатою, яке виникає тому, що здійснення виплат наближається на один період до остаточного розрахунку).

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

**Виплати по закінченні трудової діяльності** – виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті після закінчення трудової діяльності.

**Виплати при звільненні** – виплати працівникам, які підлягають сплаті в результаті: а) рішення суб'єкта господарювання звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію, або б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

**Гарантовані виплати працівникам** – виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшої роботи.

**Забезпечення** – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.

**Зобов'язання** – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.

**Інші довгострокові виплати працівникам** – це виплати працівникам (окрім виплат по закінченні трудової діяльності та виплат при звільненні), які не підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

**Кваліфікований страховий поліс** – страховий поліс, наданий страховиком, який не є зв'язаною стороною (як визначено в МСБО 24 «Розкриття інформації щодо зв'язаних сторін» суб'єкта господарювання, що звітує, якщо надходження за полісом:

а) можуть використовуватися лише для сплати чи фінансування виплат працівникам за програмою з визначеними виплатами;

б) недоступні власним кредиторам суб'єкта господарювання, що звітує (навіть у випадку банкрутства), і їх не можна виплатити суб'єктові господарювання, що звітує, якщо:

в) надходження не являють собою надлишкові активи, які непотрібні для поліса, щоб виконати всі відповідні зобов'язання за виплатами працівникам, або

г) надходження не повертаються суб'єктові господарювання, що звітує, для відшкодування йому вже сплачених виплат працівникам.

**Конструктивне зобов'язання** – зобов'язання, яке є наслідком дій суб'єкта господарювання, коли: а) суб'єкт господарювання вказав іншим сторонам, що він візьме на себе певну відповідальність згідно з порядком, установленим його минулою практикою, опублікованими політиками чи достатньо конкретно поточною заявою; б) як наслідок, суб'єкт господарювання створив обґрунтоване очікування у інших сторін, що він виконає ці зобов'язання.

**Короткострокові виплати працівникам** – виплати працівникам (окрім виплат при звільненні працівників), які підлягають сплаті в повному обсязі протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, в якому працівники надають відповідні послуги.

**Обтяжливий контракт** – контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

**Прибуток від активів програми** – відсотки, дивіденди та інший дохід, отриманий від активів програми, разом з реалізованими та нереалізованими прибутками та збитками від активів програми мінус будь-які витрати на управління програмою (відмінні від тих, що включені до актуарних припущень, що застосовуються для визначення зобов'язань за програмою з визначеними виплатами) та мінус будь-який податок, сплачуваний безпосередньо програмою.

**Подія, що обов'язує** – подія, що створює юридичне чи конструктивне зобов'язання, яке призводить до того, що суб'єкт господарювання не має реальної альтернативи виконанню зобов'язання.

**Програми виплат по закінченні трудової діяльності** – офіційні або неофіційні угоди, згідно з якими суб'єкт господарювання здійснює виплати по закінченні трудової діяльності одному або кільком працівникам.

**Програми з визначеним внеском** – програми виплат по закінченні трудової діяльності, згідно з якими суб'єкт господарювання сплачує фіксовані внески окремому суб'єктові господарювання (фонду) і не матиме юридичного чи конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не матиме достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам, пов'язаних з їхніми послугами у поточному та попередніх періодах.

**Програми з визначеною виплатою** – програми виплат по закінченні трудової діяльності, крім програм з визначеним внеском.

**Програми за участю кількох працедавців** – це програми з визначеним внеском (окрім державних програм) або програми з визначеною виплатою (окрім державних програм), які: а) об'єднують внесені різними суб'єктами господарювання активи, які не перебувають під спільним контролем; б) використовують ці активи для здійснення виплат працівникам більше ніж одного суб'єкта господарювання на підставі того, що рівні внесків та виплат визначаються незалежно від типу суб'єкта господарювання, на якому працюють ці працівники.

**Реструктуризація** – програма, яку планує та контролює управлінський персонал і яка суттєво змінює: а) обсяг діяльності, здійснюваної суб'єктом господарювання, або б) спосіб здійснення цієї діяльності.

**Справедлива вартість** – сума, за яку можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

**Теперішня вартість зобов'язання за визначеною виплатою** – це теперішня вартість (без вирахування будь-яких активів програми) очікуваних майбутніх платежів, необхідних для погашення заборгованості, що виникає в результаті надання послуг працівником у поточному та попередніх періодах.

**Умовне зобов'язання** – це: а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій та існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки: немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

**Умовний актив** – можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання.

**Учасники** – учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати згідно з цією програмою.

**Юридичне зобов'язання** – зобов'язання, яке виникає внаслідок: а) контракту (внаслідок його явних чи неявних умов); б) законодавства, або в) іншої дії закону.

**Чисті активи, наявні для виплат** – активи програми пенсійного забезпечення за вирахуванням зобов'язань, окрім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

## **Тема 7. Фінансові інструменти та платіж на основі акцій**

*Після вивчення теми 7 студент повинен знати:*

- визначення та класифікацію фінансових інструментів;
- визначення та класифікацію фінансових активів та фінансових зобов'язань;
- категорії фінансових активів;
- види оцінок фінансових інструментів за МСБО;
- умови знецінення фінансових активів (індивідуальна та колективна оцінка);
- індивідуальну та колективну оцінку зменшення корисності фінансових активів за МСБО 39;
- особливості розкриття інформації щодо фінансових інструментів згідно з МСФЗ 7;
- ризики, пов'язані з фінансовими інструментами, і заходи, які використовуються керівництвом для управління цими ризиками;
- визначення та визнання платежу на основі акції згідно з МСФЗ 2;
- особливості обліку платежу на основі акцій;
- умови набуття права за угодою про платіж на основі акції;
- способи розрахунку платежу на основі акції;
- порядок розкриття інформації про платіж на основі акції у фінансових звітах.

*Після вивчення теми 7 студент повинен уміти:*

- визначати та класифікувати фінансові інструменти (фінансові активи та фінансові зобов'язання);
- здійснювати оцінку фінансових інструментів за МСБО;
- розкривати інформацію про фінансові інструменти згідно МСФЗ 7;
- визначати та визнавати платіж на основі акцій згідно з МСФЗ 2;
- здійснювати оцінку платежу на основі акції за справедливою вартістю;
- розраховувати платіж на основі акції;
- визначати ринкові та неринкові умови набуття права за угодою про платіж на основі акцій;
- розкривати інформацію про платіж на основі акції у фінансових звітах.

## Методичні матеріали

Методологічна основа фінансових інструментів регулюється такими стандартами:

МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання». Визначає класифікацію випущених фінансових інструментів як зобов'язання чи капітал;

МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Установлює порядок визнання, припинення визнання і оцінки фінансових активів, фінансових зобов'язань, а також ведення обліку хеджування;

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації». Визначає вимоги щодо розкриття інформації про фінансові інструменти;

МСФЗ 9 «Фінансові інструменти». Установлює порядок визнання і оцінки фінансових інструментів.

*Згідно з МСБО 32, «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» [11].*

З точки зору міжнародних стандартів (п.11 МСБО 32), «Фінансовий актив – це будь-який актив, який є: грошовими коштами; контрактном, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними акціями (частками); контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за вигідними умовами; інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання» [11]. «Фінансове зобов'язання – це: контрактне зобов'язання оплатити грошові кошти або передати фінансовий актив; контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за не вигідними умовами» [11]. Під інструментом капіталу визначається «будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування усіх його зобов'язань».

Класифікація фінансових інструментів наведена на рис. 7.1.



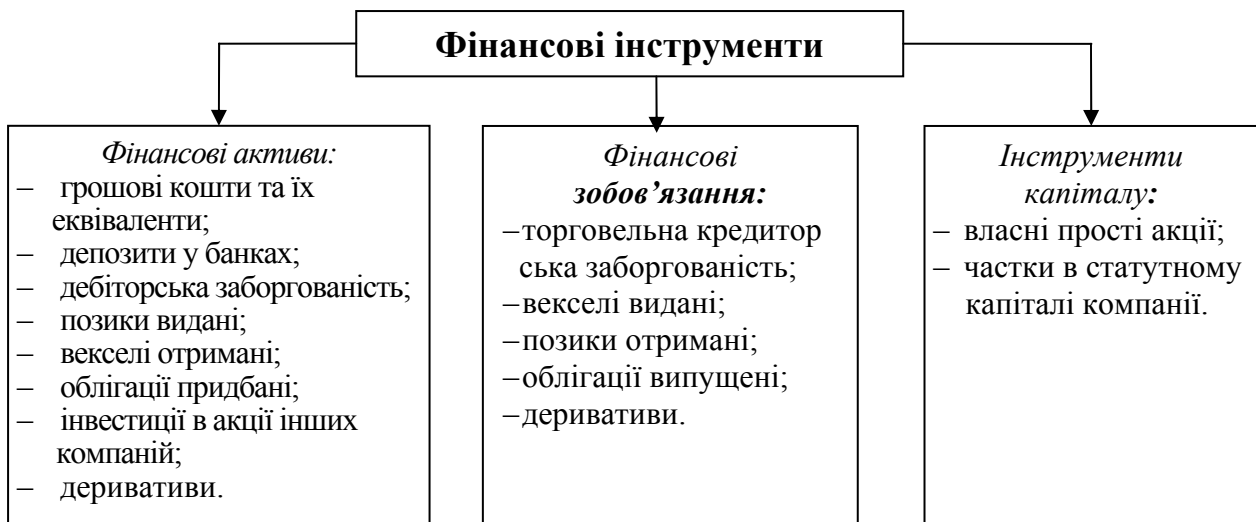


Рис. 7.1. Класифікація фінансових інструментів згідно з МСБО

### *Первісне визнання фінансових інструментів*

Відповідно до п. 5.1 МСФЗ 9 фінансові активи і фінансові зобов'язання первісно визнаються за їхньою справедливою вартістю (плюс для фінансових активів), мінус (для фінансових зобов'язань) витрати на операції, які безпосередньо відносяться фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

Для фінансових інструментів, які оцінюються за справедливою вартістю із відображенням переоцінки у прибутку чи збитку, витрати на операцію не включаються до первісної вартості.

МСФЗ 7, виходячи з методу подальшого обліку, розділяє фінансові активи на три групи (рис. 7.2).

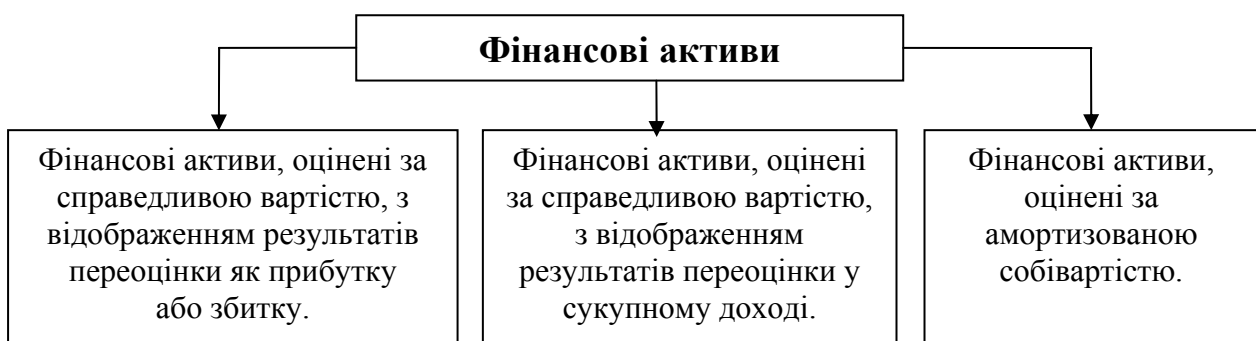


Рис. 7.2. Класифікація фінансових активів згідно з методом подальшого обліку

Приклад 7.1. Суб'єкт господарювання продав у банку з метою перепродажу зливок банківського золота вагою 1000 г первісною вартістю 900 000 грн. (дата придбання січень 2021 року). У червні 2021 року дане банківське золото було реалізовано банку за 995 000 грн.

Відображення господарських операцій в обліку подано в табл. 7.1.

Таблиця 7.1

Відображення господарських операцій на рахунках обліку

п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	2	3	4	5
1	Відображено придбання зливка (визначено собівартість фінансової інвестиції)	352	311	900000
2	Відображено реалізацію зливка	377	741	995000
3	Списано собівартість фінансової інвестиції	971	352	900000
4	Відображено отримання грошових коштів	311	377	995000

У фінансовій звітності за МСФЗ станом на 30.06.2021 приріст справедливої вартості фінансового активу в розмірі 95000 грн відобразатиметься у Звіті про прибутки і збитки у рядку «інвестиційний дохід».

Приклад 7.22. Суб'єкт господарювання продав у банку з метою перепродажу злинок банківського золота вагою 1000 г первісною вартістю 800 000 грн. (дата придбання січень 2021 року). Станом на 31.12. 2021 р. справедлива вартість зливка становила 900 000 грн. У червні 2022 року, дане банківське золото було реалізовано банку за 995 000 грн.

Відображення зазначених операцій в обліку подано в табл. 7.2

Таблиця 7.2

Відображення господарських операцій на рахунках обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	Відображено придбання зливка (визначено собівартість фінансової інвестиції)	142, 143	311	800000
2	Відображено реалізацію зливка в червні 2020	377	741	995000
3	Відображено дооцінку зливка в червні 2020 (станом 31.12.19). Результат дооцінки відображено в капіталі	142, 143	413	100000
4	Списано собівартість фінансової інвестиції у червні 2020 р.	971	142, 143	900000
5	Відображено отримання грошових коштів у червні	311	377	995000

У фінансовій звітності за МСФЗ станом на 30.06.2021 р.

У Звіті про фінансовий стан: капітал (капітал у дооцінках – 100 000 грн);

У Звіті про прибутки і збитки: інвестиційний дохід – 95000 грн.

У Звіті про сукупний дохід: дооцінка довгострокових фінансових інвестицій – 100 000 грн.

До фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю, відносять фінансові активи, які утримуються до погашення, тобто мають граничний термін погашення (депозити у банках, векселі отримані, облігації придбані, позики видані, торговельна дебіторська заборгованість) (рис. 7.3).

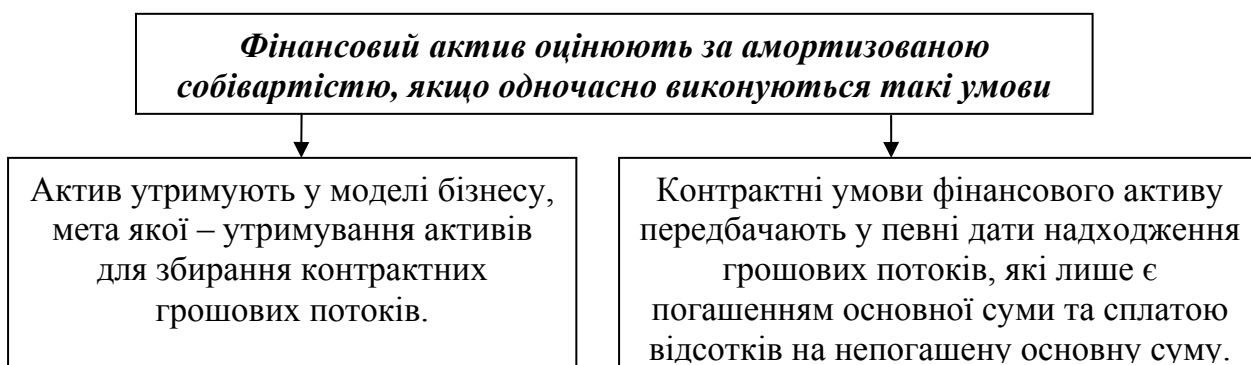


Рис. 7.2. Фінансові активи, оцінені за амортизованою собівартістю

Приклад 7.3. Суб'єкт господарювання 01.02.2020 р. придбав з дисконтом трирічні облігації номінальною вартістю 3 000 000 грн. Процентний дохід за наведеними облігаціями становить 20 % річних. Сума дисконту при придбанні становила 90000 грн. Потрібно з'ясувати як зазначені облігації відобразатимуться у фінансовій звітності підприємства, складеній за стандартами МСФЗ станом на 31.12.2021.

Ефективна ставка відсотка =  $((90000/3) + (3000000 \times 20\%)) / 3000000 = 21\%$ .  
Амортизована собівартість фінансового активу, за якою актив оцінюється при первісному придбанні визначається:

Спочатку розраховується дисконтована вартість грошових потоків від облігацій із застосуванням методу ефективного відсотка:

$$(3000000 \times 1) / (1 + 0,21)^3 = 1\,693\,422 \text{ грн.}$$

Далі розраховується дисконтована вартість грошових потоків від процентів за облігаціями за перший, другий, третій рік (із застосуванням методу ефективного відсотка).  $1244\,360 (3000000 \times 20\% \times (1/1,21 + 1/(1,21)^2 + 1/(1,21)^3))$

Амортизована собівартість облігацій при їх первісному визнанні:

$$2\,937\,782 (1693422 + 1244360)$$

Відображення зазначених операцій в обліку подано в табл. 7.3

Таблиця 7.3

Відображення господарських операцій на рахунках обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
1	Відображено придбання облігацій	143	685	2910000
2	Відображено оплату облігацій	685	311	2910000
3	Проведено дооцінку вартості облігацій на дату первісного визнання з урахуванням амортизації дисконту 2 937 782 – 2910000	143	733	27782

Отже, облігації зараховуватимуться на баланс за первісною вартістю у вигляді 2937782 грн.

Розрахунок подальшої оцінки облігацій на звітні дати подано в табл. 7.4.

Таблиця 7.4

Розрахунок подальшої оцінки облігацій на звітні дати

Дата	Доходи від процентів за ЕФСВ (21%) (гр.5×21%)	Доходи від процентів за номінальною ставкою % (20%) (3000000×20%)	Сума амортизації дисконту, грн. (гр.3–гр.2)	Амортизована собівартість облігацій, грн.
1	2	3	4	5
01.02.2020	–	–	–	2937782
31.12.2020	565523*	550000*	15523	2953305
31.12.2021	620194	600000	20194	2973499
31.12.2022	624435	600000	24435	2997934
31.01.2023	52066**	50000**	2066***	30000000

\*розрахунок суми доходів від процентів наведено за 11 місяців 2020 року

\*\* розрахунок суми доходів наведено за один місяць 2020 р.

\*\*\*Залишкова сума амортизації дисконту відображається у фактичній сумі на дату погашення.

В обліку операції відобразатимуться так. (табл. 7.5).

Таблиця 7.5

Відображення господарських операцій на рахунках обліку

№ п/п	Зміст господарської операції	Дт	Кт	Сума
Станом на 31.12. 2020				
1	Відображено нарахування процентів за облігаціями до отримання (20%)	373	732	550000
2	Відображено амортизацію дисконту за 2020 р.	143	733	15523
Станом на 31.12.2021				
3	Відображено нарахування процентів за облігаціями до отримання (20%)	373	732	600000
4	Відображено амортизацію дисконту за 2021 р.	143	733	20194

У фінансовій звітності за МСФЗ відобразити станом на 31.12.2021

У Звіті про фінансовий стан: необоротні активи (довгострокові фінансові інвестиції в облігації 2973499 грн.; оборотні активи (ДЗ за нарахованими % – 1150000 (550000+600000) грн.

У Звіті про прибутки та збитки: фінансові доходи – 620194 грн (600000+20194).

При первісному визнанні суб'єкт господарювання може зробити вибір щодо подання змін справедливої вартості інвестиції в інструмент капіталу (який не утримується для торгівлі) в іншому сукупному доході.

Якщо підприємство приймає рішення про облік зміни справедливої вартості інвестиції в іншому сукупному доході, то воно визнає у прибутку або збитку дивіденди від такої інвестиції.

У подальшому зміни вартості інвестицій в акції (частки), що були відображені в іншому сукупному доході, у Звіт про прибутки і збитки не переносяться.

МСБО 9 дозволяє інвестиції в акції, що не котируються на ринку, обліковувати за собівартістю.

Відповідно до п.4.2 МСФЗ 9, фінансові зобов'язання поділяються на:

1. Фінансові зобов'язання оцінені за амортизованою собівартістю;
2. Фінансові зобов'язання оцінені за справедливою собівартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку чи збитку;
3. Інші.

Облік фінансових зобов'язань, оцінених за амортизованою собівартістю, аналогічний обліку фінансових активів, оцінених за амортизованою собівартістю. Як і для фінансових активів, до фінансових зобов'язань, оцінених за амортизованою собівартістю, відносяться ФЗ, що утримуються до погашення. Різниця полягає лише в тому, що при первісному визнанні ФЗ, оцінених за амортизованою собівартістю, із суми їх справедливої вартості вираховуються прямі витрати, пов'язані з виникненням таких ФЗ.

*Облік фінансових зобов'язань оцінених за справедливою собівартістю з відображенням результату переоцінки як прибутку або збитку* – це фінансове зобов'язання, яке задовольняє одну з таких умов:

- 1) воно відповідає визначенню «утримуване для торгівлі»;
- 2) після первісного визнання призначається суб'єктом господарювання, як таке що оцінюється за справедливою вартістю із відображенням результату переоцінки прибутку чи збитку відповідно до п.4.2.2 або 4.3.5 МСФЗ 9;
- 3) воно призначене або після первісного визнання або у подальшому як таке, що оцінюється за справедливою вартістю з відображенням результату переоцінки прибутку або збитку відповідно до п.6.2 МСФЗ 9.

Тобто зміна справедливої вартості ФЗ, що здійснюється внаслідок зміни базової ставки відсотка, товарної ціни, валютного курсу чи індексу або цін ставок, які спостерігаються на ринку, визнаються відповідними доходами чи витратами і відображаються у Звіті про прибутки чи збитки за звітний рік.

МСФЗ 7 вимагає розкривати: облікову політику, яка використовується щодо фінансових інструментів; ризики, пов'язані з фінансовими інструментами, і заходи, які використовуються керівництвом для управління цими ризиками; суттєвість впливу фінансових інструментів на фінансовий стан компанії.

У процесі здійснення діяльності виникають *кредитний, відсотковий і валютний ризики*. У зв'язку з використанням фінансових інструментів виникають такі ризики: *кредитний ризик; ризик ліквідності; ринковий ризик*.

МСФЗ 7 указує, що «*кредитний ризик* – ризик фінансового збитку для компанії в результаті невиконання контрагентом за фінансовим інструментом своїх зобов'язань за договором». Максимальний рівень кредитного ризику представлений балансовою вартістю фінансових активів.

Кредитний ризик виникає переважно у зв'язку з дебіторською заборгованістю. З метою моніторингу рівня кредитного ризику виділяють такі облікові політики щодо:

- управління кредитним ризиком;
- оцінки кредитного ризику;
- всіх наданих фінансових гарантій.

Методи управління кредитними ризиками:

1) ліміти щодо боргових зобов'язань за класами фінансових інструментів;

2) ліміти щодо боргових зобов'язань перед одним контрагентом (або асоційованою групою);

3) ліміти щодо вкладень у фінансові інструменти в розрізі кредитних рейтингів за Національною рейтинговою шкалою;

4) ліміти щодо розміщення депозитів у банках з різними рейтингами та випадки дефолту та неповернення депозитів протягом останніх п'яти років.

*Ризик ліквідності* полягає у тому, що суб'єкт господарювання не матиме можливості виконати свої фінансові зобов'язання у належні строки.

Ризик ліквідності виникає в результаті нездатності управляти незапланованими витратами, змінами у джерелах фінансування.

З метою *управління ризиком ліквідності* встановлюється механізм обмеження ризику невиконання підприємством власних зобов'язань у існуючі строки, а також обмеження розміру можливих втрат, пов'язаних з необхідністю термінової реалізації активів у зв'язку з порушенням узгодженості строків погашення активів та пасивів.

Суб'єкт господарювання здійснює контроль ліквідності шляхом планування поточної ліквідності. Товариство аналізує терміни платежів, пов'язаних з дебіторською заборгованістю та іншими фінансовими

активами, зобов'язаннями, а також прогнознi потоки грошових коштів від операційної діяльності.

*Ринковий ризик* полягає в тому, що зміни ринкових цін, таких як валютні курси, процентні ставки та курси цінних паперів, будуть впливати на доходи або на вартість фінансових інструментів.

При виявленні *управління ринковим ризиком* здійснюється підготовка достовірних даних і ефективних методик, таких, як *розрахунок ризикової вартості (VaR)*, *стрес-тестування* для оцінки характеру та вартості ринкових позицій і для оцінки рівня ринкового ризику.

*Ринковий ризик* охоплює три типи ризику: *інший ціновий ризик*, *валютний ризик* і *відсотковий ризик*. Ринковий ризик виникає у зв'язку з ризиками збитків, зумовлених коливаннями цін на акції, відсоткових ставок та валютних курсів. Підприємства наражатимуться на ринкові ризики у зв'язку з інвестиціями в акції, облігації та інші фінансові інструменти.

Згідно з МСФЗ 2 «Платіж на основі акції», «*операція, платіж за якою здійснюється на основі акції*, — це операція, в якій підприємство отримує товари або послуги як компенсацію за інструменти капіталу підприємства (акції та опціони на акції), або купує товари чи послуги шляхом прийняття зобов'язання перед постачальником, сума якого базується на ціні акцій або інших інструментів капіталу» [11].

Суб'єкт господарювання визнає продукцію, товари, роботит, послуги, отримані чи придбані в результаті господарських операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій, у момент одержання вказаних товарів, робіт, послуг.

У випадку отримання продукції, товарів, робіт або послуг у результаті господарських операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій із використанням інструменту власного капіталу, суб'єкту господарювання необхідно визнавати таке збільшення власного капіталу і, навпаки, – визнавати зобов'язання у випадку придбання товарів, робіт, послуг унаслідок операцій, платіж за якими здійснюються на основі акцій із використанням грошових коштів.

Умови набуття права платежу на основі акції наведено на рис. 7.4.

*Особливості обліку платежу на основі акції залежить від способу розрахунку:*

- а) з використанням коштів;
- б) з використанням інструменту капіталу;
- в) за наявності альтернативи розрахунку коштами.

Господарська операція, платіж за якою здійснюється на основі акції із використанням інструменту капіталу, – це така операція, у якій підприємство отримує продукцію, товари, роботи, послуги як компенсацію за інструменти капіталу (чи права на інструменти капіталу) цього підприємства.

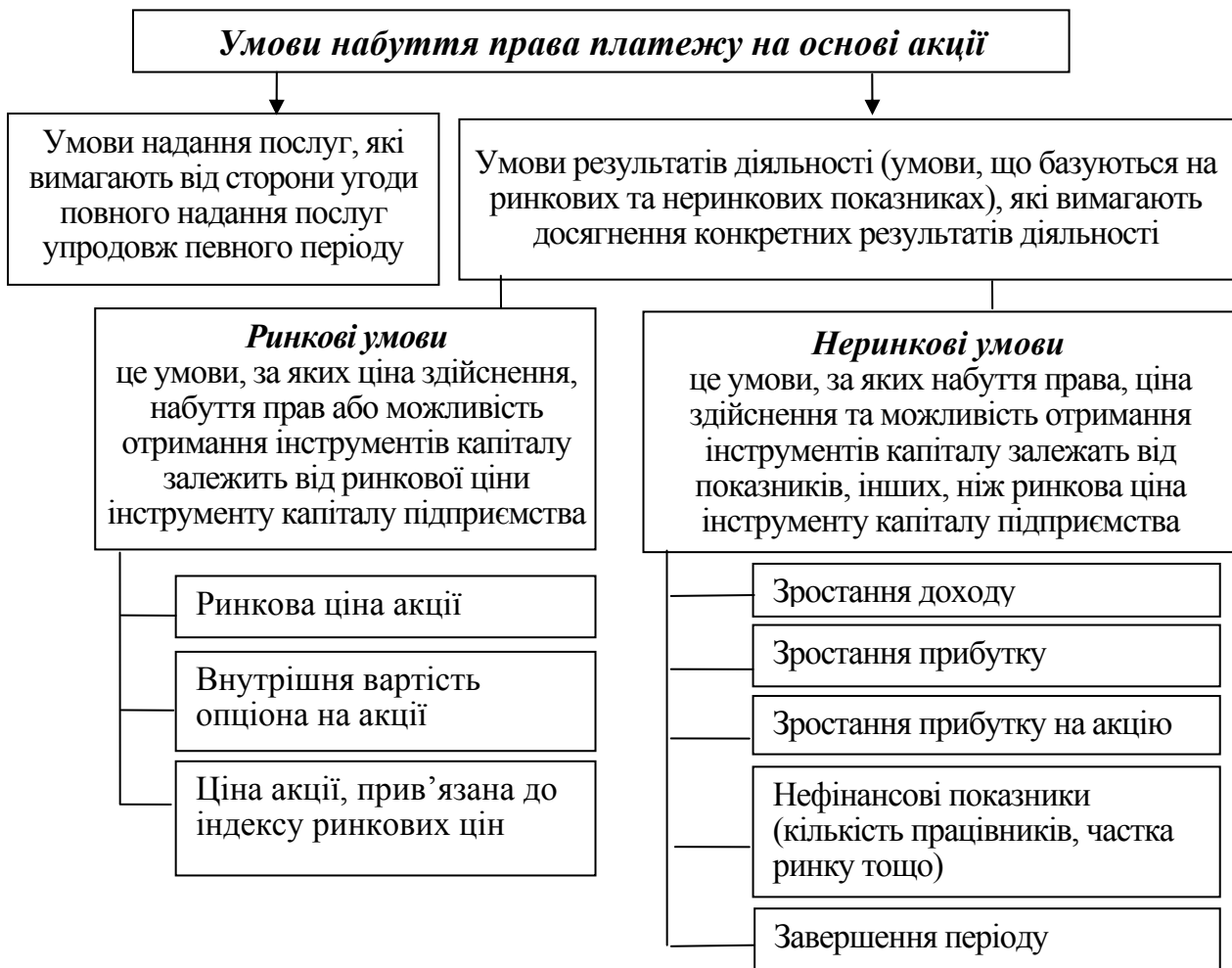


Рис. 7.4. Умови набуття права платежу на основі акції

Для обліку господарських операцій, платіж за якими здійснюється на основі акцій із використанням інструментів власного капіталу, суб'єкт господарювання повинен здійснювати безпосередню оцінку одержаних продукції, товарів, робіт чи послуг, а також відповідного зростання власного капіталу за справедливою вартістю отриманих таких товарів, робіт, послуг, за винятком випадків, коли цю справедливу вартість неможливо достовірно оцінити.

У випадку, якщо суб'єкт господарювання не може достовірно оцінити справедливу вартість одержаної продукції, товарів, робіт чи послуг, варто здійснити непряму оцінку їхньої вартості і відповідного зростання власного капіталу шляхом посилання на справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу. Під час визначення *справедливої вартості наданих інструментів власного капіталу* підприємству потрібно враховувати: всі умови, які не дають права; умови надання права, які є ринковими умовами.

Методи обліку платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу наведено на рис. 7.5.



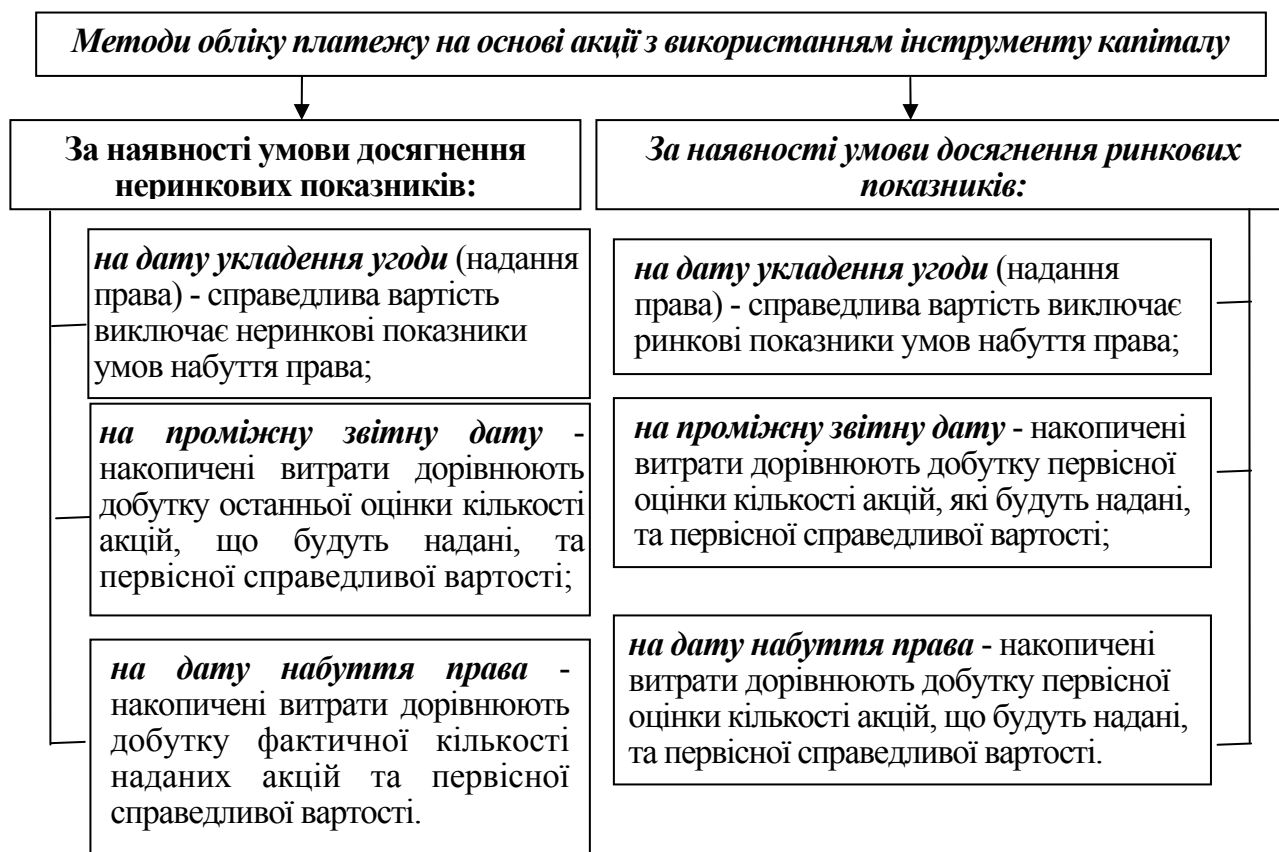


Рис. 7.5. Методи обліку платежу на основі акції з використанням інструменту капіталу

До будь-яких *анулювань угоди* незалежно від того, хто був їхнім ініціатором (підприємство чи інша сторона), необхідно застосовувати однаковий обліковий підхід. Відповідно до МСФЗ 2 «Платіж на основі акції», «анулювання інструмента власного капіталу обліковують як *прискорення періоду набуття права*» [11]. Тому невизнана сума, яка інакше була б визнана упродовж залишкового періоду набуття права, повинна бути визнана негайно.

Будь-які платежі, які здійснені у зв'язку з анулюванням, обліковують як *викуп частки капіталу*. Водночас, платежі, які перевищують справедливу вартість наданих інструментів власного капіталу, повинні визнаватися витратами.

Господарська операція, платіж за якою здійснюється на *основі акції з використанням коштів*, – операція, в якій суб'єкт господарювання купує товари, роботи, послуги шляхом прийняття зобов'язання передати кошти чи інші активи постачальнику цих товарів, робіт, послуг, сума якого основана на ціні (вартості) акцій чи інших інструментів власного капіталу підприємства.

Такі господарські операції оцінюють за *справедливою вартістю зобов'язання на кожну звітну дату*. Також платежі за такими господарськими операціями визнаються тільки настільки, наскільки пов'язані з ними товари, роботи, послуги, які було придбано або отримано. Однак, на відміну від господарських операцій, розрахунки, які здійснюються інструментами капіталу, зобов'язання за такими операціями на основі акції із використанням коштів продовжують переоцінювати аж до моменту його погашення.

МСФЗ 2 «Платіж на основі акції» вказує на відображення *переоцінки* такого зобов'язання у складі прибутків чи збитків доти, доки придбані товари, роботи, послуги не визнано як активи.

МСФЗ 2 «Платіж на основі акції» вимагає оцінювати платіж на основі акції за справедливою вартістю на такі дати:

платіж на основі акції із використанням інструментів капіталу – тільки на дату угоди (надання права);

платіж на основі акції із використанням коштів – на кожну звітну дату;

платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку коштами – тільки на дату угоди (для компонента капіталу) та на кожну звітну дату (для компонента зобов'язання).

*Залежно від виду платежу на основі акції справедлива вартість може визначатися, виходячи з:*

справедливої вартості одержаних товарів, робіт, послуг (відноситься тих операцій, коли стороною контракту не є працівники чи особи, які надають подібні послуги);

справедливої вартості наданих акцій чи прав на акції (використовується для оцінки господарських операцій з працівниками та особами, які надають подібні послуги);

внутрішньої вартості (застосовується у випадках, коли справедливу вартість наданих інструментів капіталу неможливо достовірно визначити.

Суб'єкту господарювання потрібно розкривати інформацію, яка дасть можливість користувачам фінансової звітності зрозуміти характер та обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, та які були протягом відповідного періоду:

1) характеристика кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, який існував в будь-який момент протягом відповідного періоду, разом із загальними умовами кожної з угод, зокрема вимоги для набуття права, максимальний термін наданих опціонів та метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами чи інструментами власного капіталу);

2) середньозважені ціни виконання опціонів на акції, та їхня кількість за кожною із наведених далі групою опціонів: непогашені на

початок періоду; втрачені протягом періоду; надані протягом періоду; здійснені протягом періоду; термін яких закінчився протягом періоду; непогашені на кінець періоду; такі, які підлягають здійсненню у кінці періоду;

3) для опціонів на акції, що були здійснені протягом періоду, – середньозважену ціну акції на дату здійснення. Якщо протягом періоду опціони здійснюються регулярно, то суб'єкт господарювання може натомість розкривати середньозважену ціну акції протягом вказаного періоду;

4) для опціонів на акції, що були непогашені на кінець періоду, – діапазон цін виконання та середньозважену вартість, яка залишилася згідно з контрактом.

## Практичне заняття: Облік фінансових інструментів і платежу на основі акцій

### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

*1. Методологічні основи фінансових інструментів. Класифікація фінансових інструментів.*

*2. Розкриття інформації щодо фінансових інструментів (кредитний ризик, ринковий ризик, ризик ліквідності, справедлива вартість).*

*3. Облік платежу на основі акцій.*

*4. Розкриття інформації про платіж на основі акцій у фінансових звітах.*

### *Доповнення*

#### *Реферативні виступи:*

1. Особливості обліку фінансових інструментів за МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

2. Особливості обліку фінансових інструментів за МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

3. Особливості обліку фінансових інструментів за МСФЗ 9 «Фінансові інструменти».

4. Особливості обліку фінансових інструментів за МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації».

5. Особливості обліку платежу на основі акцій за МСФЗ 2.

### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. Наведіть основні методологічні основи фінансових інструментів.

2. Розкрийте порядок оцінки фінансових інструментів.

3. Охарактеризуйте порядок знецінення фінансових активів (індивідуальна та колективна оцінка).

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

5. Дайте визначення та класифікацію фінансових активів та фінансових зобов'язань.
6. Які є категорії фінансових активів?
7. Назвіть види оцінок фінансових інструментів за МСБО.
8. У чому полягають умови знецінення фінансових активів (індивідуальна та колективна оцінка)?
9. Охарактеризуйте індивідуальну та колективну оцінку зменшення корисності фінансових активів за МСБО 39.
10. Які особливості розкриття інформації щодо фінансових інструментів згідно з МСФЗ 7?
11. Опишіть ризики, пов'язані з фінансовими інструментами, і заходи, які використовуються керівництвом для управління цими ризиками.
12. Наведіть визначення та визнання платежу на основі акції згідно з МСФЗ 2.
13. Які особливості обліку платежу на основі акцій?
14. Які умови набуття права за угодою про платіж на основі акції?
15. Опишіть способи розрахунку платежу на основі акції.

### **ТЕСТИ**

**Тест 1.** Яким стандартом не регулюється методологічна основа фінансових інструментів?

- а) МСФЗ 9;
- б) МСБО 22;
- в) МСФЗ 7;
- г) МСБО 32;
- д) МСБО 39.

**Тест 2.** Фінансовий інструмент – це:

- а) контактна угода, внаслідок якої виникає фінансовий актив в однієї сторони та фінансове зобов'язання чи інструмент власного капіталу – в іншій;
- б) грошові кошти;
- в) інструмент власного капіталу іншого суб'єкта;
- г) контрактне зобов'язання оплатити грошові кошти або передати фінансовий актив;
- д) вкладення коштів чи інших активів у цінні папери суб'єктів господарської діяльності.

**Тест 3.** За МСБО 32 є такі категорії фінансових активів:

- а) фінансові активи за справедливою вартістю із відображенням переоцінки як прибутку чи збитку;
- б) кредити та дебіторська заборгованість;
- в) інвестиції, утримувані до погашення;
- г) фінансові активи, наявні для продажу;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 4.** Кредитний ризик – це:

- а) можливість втрати чи недоотримання прибутків;
- б) наявний або потенційний ризик для надходжень та капіталу, який виникає через несприятливе сприйняття іміджу фінансової установи клієнтами, контрагентами, акціонерами (учасниками) або органами нагляду;
- в) ризик фінансового збитку для компанії в результаті невиконання контрагентом за фінансовим інструментом своїх зобов'язань за договором;
- г) специфічна форма ризику, пов'язаного (зумовленого) з низькою ліквідністю об'єктів інвестування (посідання майна, активів) чи з великим періодом інвестиційного процесу;
- д) наявний або потенційний ризик для надходжень і капіталу, який виникає через несприятливі коливання вартості цінних паперів, товарів і курсів іноземних валют за тими інструментами, які є в торговельному портфелі.

**Тест 5.** Розкриття справедливої вартості, згідно з МСФЗ 7, здійснюється у таких напрямках:

- а) для фінансових інструментів, оцінених за справедливою вартістю, балансова вартість дорівнює справедливій;
- б) для фінансових інструментів, оцінених за амортизованою вартістю, у разі зміни ринкових ставок;
- в) дисконтування на ринкову ставку на звітну дату;
- г) припускається, що справедлива вартість всіх короткотермінових активів та зобов'язань дорівнює їх балансовій вартості;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 6.** Платіж на основі акцій – це:

- а) господарська операція, у якій підприємство отримує товари, роботи, послуги як компенсацію за інструменти капіталу підприємства;
- б) фінансово-грошові операції, пов'язані з оплатою фінансово-господарських операцій з розрахунками за договірними зобов'язаннями, покриттям витрат, відшкодуванням збитків, виконанням зобов'язань перед державою, органами місцевого самоврядування тощо;
- в) певна грошова сума, яка стягується поштовим сервісом з адресата при врученні йому того, що прийшло йому поштою;
- г) плата за страхування, яку страхувальник зобов'язаний внести страховику згідно з договором страхування;
- д) правильні відповіді а і б.

**Тест 7.** Яким стандартом регламентується платіж на основі акцій?

- а) МСФЗ 15;
- б) МСБО 13;
- в) МСБО 8;
- г) МСФЗ 2;
- д) МСФЗ 7.

**Тест 8.** Ринкові умови – це:

- а) умови результатів діяльності, які вимагають досягнення конкретних результатів діяльності;
- б) умови, при яких набуття права, ціна здійснення та здатність одержання інструментів капіталу залежить від показників відмінних, ніж ринкова ціна інструменту капіталу підприємства;
- в) умови, при яких ціна здійснення, набуття прав чи здатність одержання інструментів капіталу залежить від ринкової ціни інструменту капіталу підприємства;
- г) умови надання послуг, які вимагають від сторони угоди повного надання послуг впродовж певного періоду;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 9.** Неринкові умови – це:

- а) умови, що встановлюють внутрішні технічні вимоги, яким повинна відповідати продукція, процес або послуга, та визначає процедури, за допомогою яких може бути встановлено, чи дотримані такі вимоги;
- б) умови, при яких набуття права, ціна здійснення та здатність одержання інструментів капіталу залежить від показників відмінних, ніж ринкова ціна інструменту капіталу підприємства;
- в) умови результатів діяльності, які вимагають досягнення конкретних результатів діяльності;
- г) умови, при яких ціна здійснення, набуття прав чи здатність одержання інструментів капіталу залежить від ринкової ціни інструменту капіталу підприємства;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 10.** Інформація, яку повинен розкривати суб'єкт господарювання про платіж на основі акцій, – це:

- а) характеристика кожного виду угоди, платіж за яким здійснюється на основі акцій;
- б) середньозважені ціни виконання опціонів на акції, кількість і за кожною із груп;
- в) середньозважена ціна акцій на дату здійснення;
- г) діапазон цін виконання та середньозважена чинність, що залишається згідно з контрактом;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 11.** МСБО 32 визначає:

- а) вимоги до розкриття інформації стосовно фінансових інструментів;
- б) класифікацію випущених фінансових інструментів;
- в) основи подання фінансової звітності;
- г) порядок визнання, припинення визнання і оцінки фінансових активів;
- д) кредитний ризик, ринковий ризик, ризик ліквідності, справедливую вартість фінансових інструментів.

**Тест 12.** За якими факторами ринок визнається активним?

- а) обсягами торгівлі й обмеженням торгівлі;
- б) поточні ціни не доступні;
- в) трансакції не відбуваються між пов'язаними сторонами;
- г) правильні відповіді а і б.
- д) поточні ціни доступні.

**Тест 13.** Які ризики виникають у процесі здійснення діяльності?

- а) кредитний ризик;
- б) ринковий ризик;
- в) ризик ліквідності;
- г) процентний ризик;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 14.** Який міжнародний стандарт описує облік платежу на основі акцій?

- а) МСБО 32;
- б) МСФЗ 16;
- в) МСФЗ 2;
- г) МСФЗ 7;
- д) МСБО 39.

**Тест 15.** МСФЗ 7 не вимагає розкрити:

- а) облікову політику, яка використовується щодо фінансових інструментів;
- б) суттєвість впливу фінансових інструментів на фінансовий стан компанії;
- в) порядок визнання й оцінки фінансових інструментів;
- г) правильні відповіді а і б;
- д) ризики, пов'язані з фінансовими інструментами, і заходи, які використовуються керівництвом для управління цими ризиками.

**Тест 16.** Фінансове зобов'язання – це:

- а) контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за вигідними умовами;
- б) контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за не вигідними умовами;
- в) контрактне зобов'язання оплатити грошові кошти або передати фінансовий актив;
- г) строкові депозити з початковим строком погашення, що перевищує три місяці;
- д) контрактним зобов'язанням отримати грошові кошти або інший фінансовий актив.

**Тест 17.** Фінансовий актив – це:

- а) інструмент власного капіталу іншого суб'єкта;
- б) ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигод у майбутньому;
- в) контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за не вигідними умовами;
- г) контрактне зобов'язання оплатити грошові кошти або передати фінансовий актив;
- д) контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за не вигідними умовами.

**Тест 18.** До ринкових показників відносять:

- а) зростання доходу;
- б) зростання прибутку на акцію;
- в) кількість працівників;
- г) валютні курси, процентні ставки, курси цінних паперів;
- д) кількість створених робочих місць.

**Тест 19.** До похідних фінансових інструментів відносять:

- а) готівку і кредити;
- б) цінні папери і валютні свопи;
- в) дебіторську заборгованість і опціони;
- г) ф'ючерси і форварди;
- д) процентні ставки та курси цінних паперів.

**Тест 20.** До непохідних фінансових інструментів відносять:

- а) ф'ючерси і форварди;
- б) цінні папери і валютні свопи;
- в) дебіторську заборгованість і опціони;
- г) готівку та кредити;
- д) акції й облігації.

**Тест 21.** Фінансовий актив – це будь-який актив, який?

- а) грошовими коштами;
- б) контрактним зобов'язанням отримати грошові кошти або інший фінансовий актив;
- в) контрактне зобов'язання, яке дає можливість обміняти фінансовий актив чи фінансове зобов'язання за вигідними умовами;
- г) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта;
- д) усі відповіді правильні.



### ***Виробнича ситуація 7.1***

**Необхідно:** визначити, яка сума грошових коштів та їх еквівалентів має бути відображена у фінансовій звітності компанії «Айвенго» за станом на 31.12.20X2 р.?

Дані для виконання:

Компанія «Айвенго» за станом на звітну дату 31 грудня 20X2 р. мала два депозити: депозит на вимогу на суму 35 000 тис. грн.; довгостроковий депозит на суму 50 000 тис. грн., поточна частина якого становить 20 000 тис. грн., довгострокова – 30 000 тис. грн. За станом на 31.12.20X2 р. грошові кошти та їх еквіваленти компанії без урахування депозитів становили 155 000 тис. грн.

### ***Виробнича ситуація 7.2***

**Необхідно:** детально провести класифікацію (довгострокова заборгованість, короткострокова заборгованість, поточна частина по довгостроковій заборгованості) та здійснити аналіз фінансового стану інвесторами на основі принципу – більше / менше одного року до погашення, відраховуючи зі звітної дати.

Дані для виконання:

За станом на 31 грудня 20X2 р. компанія мала заборгованість за довгостроковим кредитом на суму 100 млн. грн. Заборгованість за довгостроковим кредитом охоплює: нараховані відсотки – 5 млн. грн.; заборгованість, що має бути погашена до 31 грудня 20X3 р. – 36 млн. грн.; заборгованість, що має бути погашена після 31 грудня 20X3 р. – 59 млн. грн.

### ***Виробнича ситуація 7.3***

**Необхідно:** відобразити господарські операції в обліку.

Дані для виконання:

Компанія отримала на початку року безпроцентний кредит від материнської компанії у розмірі 120 тис. дол. на три роки. Уся сума кредиту повинна бути виплачена в кінці 3-річного терміну. Ринкова ставка на подібні кредити на дату видачі кредиту становить 10 %.

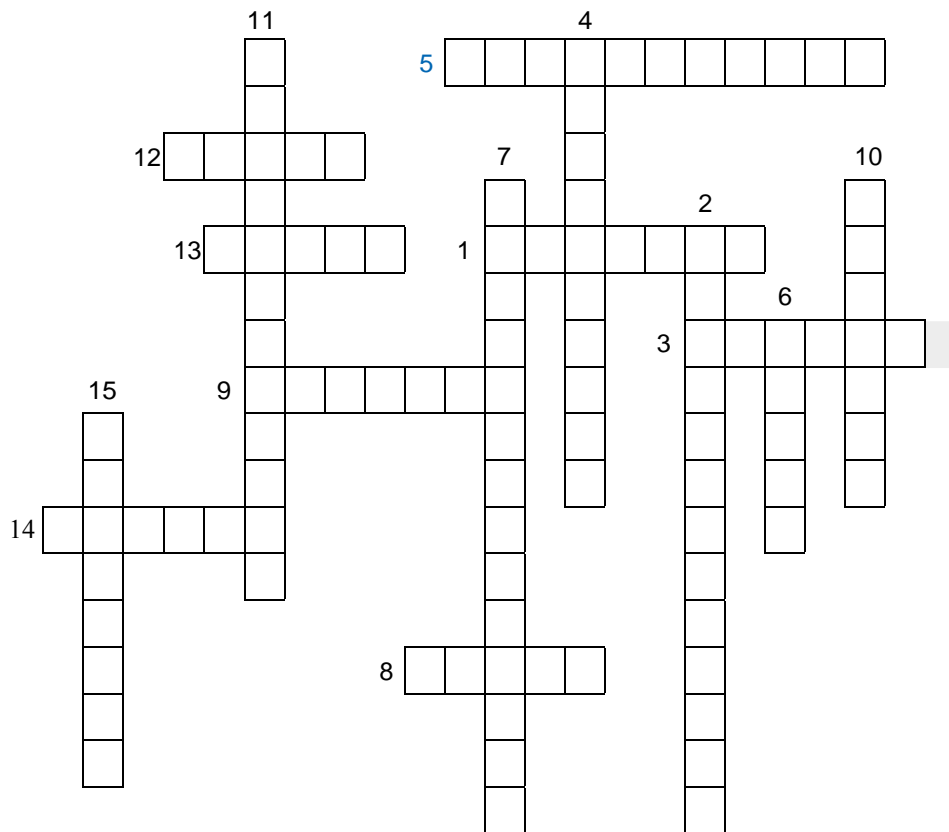
### ***Виробнича ситуація 7.4***

**Необхідно:** розглянути зміни оцінок, пов'язаних зі вступом прав у силу протягом трьох років.

Дані для виконання:

Компанія надала опціони своїм працівникам за справедливою вартістю € 300 000. Оцінка (на дату надання прав) частки працівників, які звільняться з компанії до закінчення трирічного періоду вступу прав у силу – 10 %. Переглянута оцінка (за другий рік) частка працівників, які звільняться з компанії до закінчення трирічного періоду, – 5 %. Фактична частка звільнених – 6 %.

## Кросворд



### По горизонталі:

1. Надходження економічних вигод за період, які виникають під час звичайної діяльності суб'єкта господарювання.
3. Операції, пов'язані з оплатою фінансово-господарських операцій з розрахунками за договірними зобов'язаннями, покриттям витрат, відшкодуванням збитків тощо.
5. Контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу, або комплексу активів, які тісно взаємопов'язані.
8. Допомога держави у вигляді передачі ресурсів суб'єктові господарювання в обмін на минуле чи майбутнє дотримання певних умов, що пов'язані з операційною діяльністю.
9. Умови, при яких ціна здійснення, набуття прав або здатність одержання інструментів капіталу залежить від ринкової ціни інструменту капіталу підприємства.
12. У процесі здійснення діяльності виникають кредитний, відсотковий і валютний \_\_\_\_\_.
13. Валове надходження економічних вигод, які збільшують власний капітал (окрім вкладів акціонерів, учасників), у ході звичайної діяльності, та інші надходження.

### ***По вертикалі:***

2. Визначення вартості об'єкта оцінки на підставі очікуваного доходу від його використання.
4. Контрактна угода, внаслідок якої виникає фінансовий актив в однієї сторони та фінансове зобов'язання – в іншій.
6. Може бути грошовими коштами, контрактним зобов'язанням, або інструментом власного капіталу іншого суб'єкта.
7. Актив, який потребує більше 6-ти для підготовки до використання за призначенням, або продажу.
10. Фінансові інструменти, до яких належать опціони, ф'ючерси, форварди.
11. Позики, які не підлягають погашенню за певних умов.
14. Контракт, який засвідчує право придбати або продати у майбутньому базовий актив.
15. Кошти, які банк прийняв від вкладника на договірних засадах на визначений термін або без зазначення терміну.

### ***Глосарій***

***Амортизована собівартість фінансового активу або фінансового зобов'язання*** – сума, за якою фінансовий актив чи зобов'язання оцінюється при первісному визнанні, мінус виплати основної суми, плюс (або мінус) накопичена амортизація будь-якої різниці між цією первісною сумою та сумою погашення із застосуванням методу ефективного відсотка та мінус будь-яке зменшення (прямо чи через застосування рахунку резервів) унаслідок зменшення корисності або неможливості отримання.

***Валютний ризик*** – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін валютних курсів.

***Витрати на операцію*** – додаткові витрати, які прямо відносяться до придбання, випуску або вибуття фінансового активу чи фінансового зобов'язання. Додаткові витрати – це витрати, які не відбулися б, якщо суб'єкт господарювання не придбав, не випустив або не реалізував фінансовий інструмент.

***Відсотковий ризик*** – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових відсоткових ставок.

***Ефективна ставка відсотка*** – ставка, яка точно дисконтує попередньо оцінені майбутні платежі або надходження грошових коштів протягом очікуваного строку дії фінансового інструмента та, якщо доцільно, протягом коротшого періоду до чистої балансової вартості фінансового активу чи фінансового зобов'язання.

**Ефективність хеджування** – ступінь, до якого зміни справедливої вартості або грошових коштів від об'єкта хеджування, що їх можна віднести до хеджування ризику, згортаються внаслідок змін справедливої вартості або грошових потоків інструмента хеджування.

**Інструмент капіталу** – будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань.

**Інструмент, з правом дострокового погашення** – фінансовий інструмент, який надає його утримувачеві право повернути цей інструмент емітентові за грошові кошти або інший фінансовий актив, або який автоматично повертається емітентові в разі виникнення невизначеної майбутньої події або у випадку смерті утримувача інструмента або його виходу на пенсію.

**Інструмент хеджування** – призначений похідний або (лише для хеджування ризику змін курсів обміну іноземних валют) призначений непохідний фінансовий актив або непохідне фінансове зобов'язання, справедлива вартість якого (або грошові потоки від якого), за очікуванням, згортатимуться зі змінами справедливої вартості призначеного об'єкта хеджування або грошових потоків від нього.

**Інший ціновий ризик** – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін (окрім тих, що виникають унаслідок відсоткового ризику чи валютного ризику), незалежно від того, чи спричинені вони чинниками, характерними для окремого фінансового інструмента або його емітента, чи чинниками, що впливають на всі подібні фінансові інструменти, з якими здійснюються операції на ринку.

**Кредитний ризик** – ризик того, що одна сторона контракту про фінансовий інструмент не зможе виконати зобов'язання і це буде причиною виникнення фінансового збитку іншої сторони.

**Метод ефективного відсотка** – метод обчислення амортизованої собівартості фінансового активу або фінансового зобов'язання (або групи фінансових активів чи фінансових зобов'язань) та розподілу доходу чи витрат від відсотків на відповідний період.

**Об'єкт хеджування** – актив, зобов'язання, тверда угода, високо ймовірна прогнозована операція або чиста інвестиція в закордонну господарську одиницю, що а) піддає суб'єкт господарювання ризикові змін справедливої вартості або майбутніх грошових потоків; б) визначається як хеджування.

**Прогнозована операція** – неоформлена угодою, але передбачувана майбутня операція.

**Позики до сплати** – фінансові зобов'язання, інші ніж короткострокова торговельна кредиторська заборгованість на стандартних кредитних умовах.

**Прострочений фінансовий актив** – фінансовий актив є простроченим, якщо контрагент не здійснив платежу, коли настав його строк за контрактом.

**Ризик ліквідності** – ризик того, що суб'єкт господарювання матиме труднощі при виконанні зобов'язань, пов'язаних із фінансовими зобов'язаннями, що погашаються шляхом поставки грошових коштів або іншого фінансового активу.

**Ринковий ризик** – ризик того, що справедлива вартість або майбутні грошові потоки від фінансового інструмента коливатимуться внаслідок змін ринкових цін. Ринковий ризик охоплює три типи ризику: валютний ризик, відсотковий ризик та інший ціновий ризик.

**Справедлива вартість** – сума, за якою можна обміняти актив або погасити зобов'язання в операції між обізнаними, зацікавленими сторонами на звичайних умовах.

**Тверда угода** – це угода, яка має обов'язкову силу, про обмін визначеної кількості ресурсів за встановленою ціною на конкретну майбутню дату (чи дати).

**Фінансовий інструмент** – 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.

**Фінансовий актив** – будь-який актив, що є: а) грошовими коштами; б) інструментом власного капіталу іншого суб'єкта господарювання; в) контрактним правом: отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого суб'єкта господарювання, або обмінювати фінансові інструменти з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно сприятливими, або г) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є: і) непохідним інструментом, за який суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний отримати змінну кількість власних інструментів капіталу, або ii) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватись в інший спосіб, ніж обміном фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу.

**Фінансове зобов'язання** – будь-яке зобов'язання, що є:

а) контрактним зобов'язанням: і) надавати грошові кошти або інший фінансовий актив іншому суб'єктові господарювання, або ii) обмінюватися фінансовими активами або фінансовими зобов'язаннями з іншим суб'єктом господарювання за умов, які є потенційно несприятливими для суб'єкта господарювання, або

б) контрактом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватися власними інструментами капіталу суб'єкта господарювання та який є і) непохідним інструментом, за яким суб'єкт господарювання зобов'язаний або може бути зобов'язаний надавати змінну кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання, або і) похідним інструментом, розрахунки за яким здійснюватимуться або можуть здійснюватись в інший спосіб, ніж обмін фіксованої суми грошових коштів чи іншого фінансового активу на фіксовану кількість власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання.

## **Тема 8. Облік доходів, витрат і податку на прибуток**

*Після вивчення теми 8 студент повинен знати:*

- визначення та умови визнання доходу згідно МСБО 18;
- порядок розподілу доходу та витрат між окремими компонентами;
- основні критерії визнання доходу;
- суть програми лояльності клієнтів;
- порядок розкриття інформації у фінансовій звітності про доходи;
- типи грантів (гранти, пов'язані з активами, гранти пов'язані з доходом);
- порядок обліку грантів, наданих для придбання активів;
- порядок обліку грантів, пов'язаних з доходом;
- послідовність визначення витрат на позики згідно з МСФЗ;
- порядок визначення кваліфікованого активу згідно з МСФЗ;
- суть методів обліку витрат на позики;
- порядок розкриття інформації у фінансовій звітності про позики;
- порядок виникнення відстрочених податкових зобов'язань;
- порядок виникнення відстрочених податкових активів;
- розрахунок відстрочених податків за балансовим методом.

*Після вивчення теми 8 студент повинен уміти:*

- визначати та визнавати доходи підприємства згідно МСБО 18;
- розподіляти доходи та витрат між окремими компонентами;
- розкривати інформацію про доходи у фінансовій звітності;
- вести облік грантів, наданих для придбання активів;
- вести облік грантів, пов'язаних з доходом;
- визначати витрати на позики згідно з МСФЗ;
- використовувати методи обліку витрат на позики;
- розкривати інформацію у фінансовій звітності про позики;
- вести облік відстрочених податкових зобов'язань;
- здійснювати розрахунок відстрочених податків за балансовим методом.

## Методичні матеріали

Міжнародний стандарт МСФЗ 18 «Дохід» установлює умови визнання виручки, а саме надходження економічних вигод від основної діяльності суб'єкта господарювання, яке призводить до збільшення власного капіталу (окрім вкладів акціонерів, учасників). МСФЗ 18 поділяє поняття «дохід» і «виручка». «Виручка – це надходження економічних вигод за період, що виникають у ході звичайної діяльності компанії, результатом яких є збільшення власного капіталу, крім приросту капіталу за рахунок внесків акціонерів», а «дохід – це будь-які надходження, які збільшують власний капітал (крім вкладів акціонерів), як у ході звичайної діяльності (виручка), так і інші надходження» [11].

*МСБО 18 «Дохід» стосується доходів, що виникли в результаті: продажу товарів; надання послуг; використання активів підприємства іншими сторонами.*

*МСБО 18 «Дохід» не поширюється на дохід, що виник від: угод про оренду (МСБО 17 «Оренда»); дивідендів, пов'язаних з інвестиціями, що обліковуються відповідно методу участі у капіталі (МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані і спільні підприємства»); страхових договорів в межах сфери застосування МСФЗ 4 «Страхові контракти»; змін у справедливій вартості фінансових активів і фінансових зобов'язань чи їх вибуття (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»); змін вартості інших поточних активів; первісного визнання та змін справедливої вартості біологічних активів, які пов'язані із сільськогосподарською діяльністю (МСБО 41 «Сільське господарство»); первісного визнання сільськогосподарської продукції (МСБО 41); видобування корисних копалин.*

*Дохід визнається, коли: можливі майбутні економічні вигоди; дохід може бути визнаний достовірно; існують певні витрати, пов'язані з цим доходом, і вони можуть бути визнані достовірно.*

Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСБО 18 відносно умов визнання доходу наведена в додатку Е.

Згідно з МСФЗ 18, виручка від продажу продукції, товарів, робіт, послуг визнається, якщо виконуються усі перераховані умови:

- продавець більше не бере участь в управлінні продукцією (не контролює її) на правах володіння;
- продавець переклав на покупця ризики і винагороди, що пов'язані із володінням товаром. У більшості договорів переклад ризиків співпадає з передачею права власності та володіння;
- сума виручки може бути достовірно оцінена;
- витрати по угоді можуть бути надійно обмірювані;
- існує ймовірність надходження економічних вигод (платежу).

До принципів обліку доходів належать правила надання інформації про доходи підприємства у фінансовій звітності.

*Під час подання фінансової звітності підприємство у пояснювальній записці розкриває:* облікову політику, яка прийнята для визнання доходу, та способи визначення стадії завершення господарської операції з надання послуг; суму кожного вагомого виду доходів, визнаних у звітному періоді.

*В обліковій політиці, розділі «Визнання доходу»* підприємство має визначити принцип визнання доходів. Відповідно до МСФЗ 18, таким принципом є визнання доходу тоді, коли продукція, товари відвантажено і водночас право власності перейшло до покупця. Визнання виручки по стадії завершеності називається методом «по мірі готовності».

Другий принцип – поділ сум кожного із вагомих видів доходу. Водночас в обліковій політиці визначаються основні види доходів підприємства, до яких належать:

- дохід за відсотками, роялті;
- дохід від реалізації товарів, надання послуг;
- прибуток за дивідендами.

Дохід за відсотками нараховується тимчасово, із посиланням на основну суму заборгованості і застосовують відсоткову ставку. Дохід за дивідендами визнається тоді, коли виникає право акціонерів на їхнє одержання.

Отже, до принципів обліку належать: принципи відображення доходів у фінансовій звітності підприємства; порядок визнання доходів у бухгалтерському обліку.

Облік державних грантів регулюється МСБО 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу», відповідно до його положень «*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 охоплюють 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» [11].

Класифікація державних грантів наведена на рис. 8.1.

Принцип обачності не дозволяє визнавати грант, доки не буде обґрунтованої впевненості в тому, що: умови, визначені для отримання гранта, будуть виконані підприємством; грант дійсно буде отримано.

При обліку грантів, наданих для придбання активів застосовують два варіанти обліку грантів, наданих для придбання активів:

1. Грант належить обліковувати як відстрочений дохід і визнавати дохід від гранта у звіті про всеохоплюючий прибуток протягом строку корисності активу. Відстрочений дохід визнається як зобов'язання, і його належить розподіляти на поточний та непоточний.



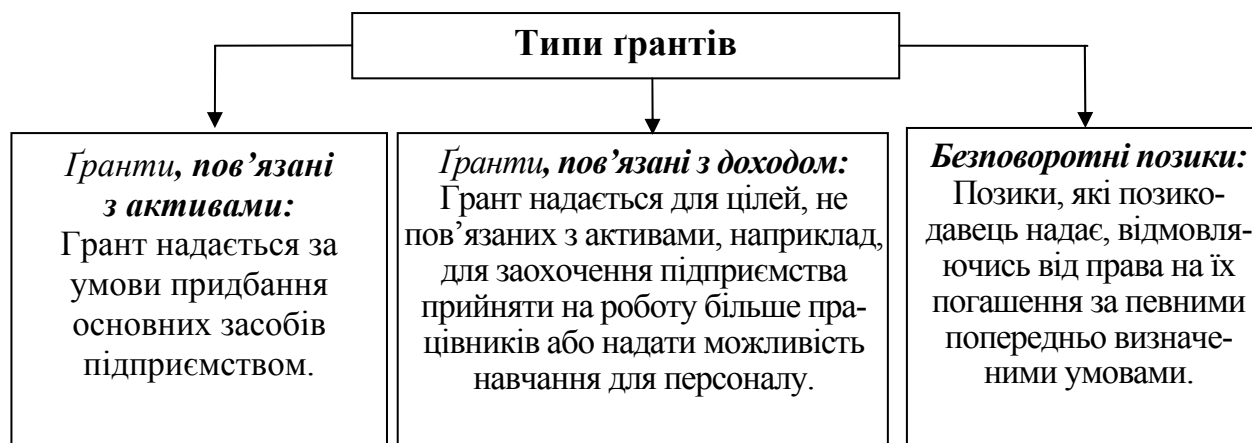


Рис. 8.1. Типи грантів згідно з МСБО

2. Грант належить обліковувати як зменшення вартості активу і визнавати менші амортизаційні відрахування протягом строку корисної експлуатації активу.

*Приклад 8.1.* Підприємство «Марс» отримує державний грант у розмірі 60000 євро 11 листопада 2021 р., за умови, що придбає конкретне обладнання. Підприємство «Форсаж» купує обладнання в січні 2022 р. за 200000 євро. Очікуваний строк корисної експлуатації верстата становить 10 років і не має ліквідаційної вартості.

Варто зазначити відповідний обліковий підхід у 2021 та 2022 рр., застосовуючи один з методів.

2021 р.

Д-т «Грошові кошти» 60000 К-т «Відстрочений прибуток» 60000

2022 р.

Д-т «Актив» 200000 К-т «Грошові кошти» 200000

Д-т «Відстрочений прибуток» 60000 К-т «Дохід від гранта» 60000

Д-т «Амортизація» 200000 К-т «Накопичена амортизація» 200000

Або:

Д-т рахунка «Актив» 140000

Д-т рахунка «Відстрочений прибуток» 60000

К-т рахунку «Грошові кошти» 200000

Д-т рахунка «Амортизація» 140000 К-т рахунка «Накопичена амортизація» 140000

При обліку грантів, пов'язаних з доходом, застосовують два варіанти обліку грантів, пов'язаних з доходом:

1. Дохід від гранта обліковується як дохід у звіті про всеохоплюючий прибуток, вказуючи його як «Інший дохід».

2. Дохід від гранта обліковується як витрати зі знаком мінус, зменшуючи відповідні витрати, яким за припущенням мав допомогти грант.

*Приклад 8.2.* Урядове дослідження припускає, що майже 80% всіх інженерів, яким надавалися спеціалізовані тренінги та працевлаштування протягом одного року після закінчення навчального закладу, продовжуватиме працювати повний робочий день наступні 30 років протягом їх трудової діяльності. Для заохочення довгострокової роботи уряд вирішує надавати гранти підприємствам, які приймають на роботу випускників вищих навчальних закладів і зобов'язуються навчати їх протягом перших шести місяців їх роботи.

Грант наявний з 2021 р. у сумі 10000 євро на одного нового працівника, який проходить офіційне навчання в перші шість місяців роботи. Підприємство «Віра» сплачує заробітну плату в сумі 18000 євро на рік кожному новому працівникові. Підприємство «Віра» прийняло на роботу п'ять нових випускників 1 травня 2021 р. і отримало грант у сумі 50000 євро 30 червня 2021 р.

Коли отримано грант, складають таке проведення:

Д-т «Грошові кошти» 50000

К-т «Відстрочений прибуток» 50000

Коли випускник прийнятий на роботу, це не впливає на проведення. Однак якщо він прийнятий на роботу за контрактом з навчальним закладом, то визначається дохід. Коли навчання завершено, складають проведення:

Д-т «Грошові кошти» 50000

К-т «Дохід від гранта» 50000

Або:

Д-т «Відстрочений прибуток» 50000

К-т «Витрати на навчання» 50000

Якщо умови надання гранта не виконано, то уряд може наполягати на поверненні гранта.

У фінансових звітах необхідно розкривати інформацію з таких питань:

– облікова політика прийнята для державних грантів, включаючи методи відображення для фінансових звітів;

– характер та обсяг державних грантів, визнаних у фінансових звітах, а також зазначення інших форм державної допомоги, від яких підприємство має пряму вигоду;

– невиконані умови та інші непередбачені події, які супроводжують надання державної допомоги, що була визнана.

Характер діяльності підрядних організацій, яка проводиться в рамках будівельних контрактів, має певні особливості, а саме: дата початку діяльності, передбачена контрактом, та дата завершення діяльності, як правило, припадають на різні звітні періоди. У зв'язку із цим в обліку будівельних контрактів виникають проблеми: дата визнання

доходу від контракту; правильне визначення доходу; правильний розподіл доходів і витрат за контрактом на звітні періоди, протягом яких виконувалися будівельні роботи.

МСБО 11 «Будівельні контракти» застосовується для відображення всіх будівельних контрактів у фінансовому обліку підрядної організації без обліку характеру і термінів контракту. Тому цей стандарт застосовується як до короткострокових, так і до довгострокових контрактів.

Підрядні організації здійснюють діяльність у рамках будівельних контрактів. Будівельний контракт (Construction Contract) – контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу чи комплексу активів, які тісно взаємопов'язані та взаємозалежні за умовами їхнього проектування, технології та функціонування або за їх кінцевим призначенням й використанням.

Важливо, що положення стандарту обмежують типову будівельну діяльність і не розглядають дослідження й виготовлення деяких активів (рис. 8.2).

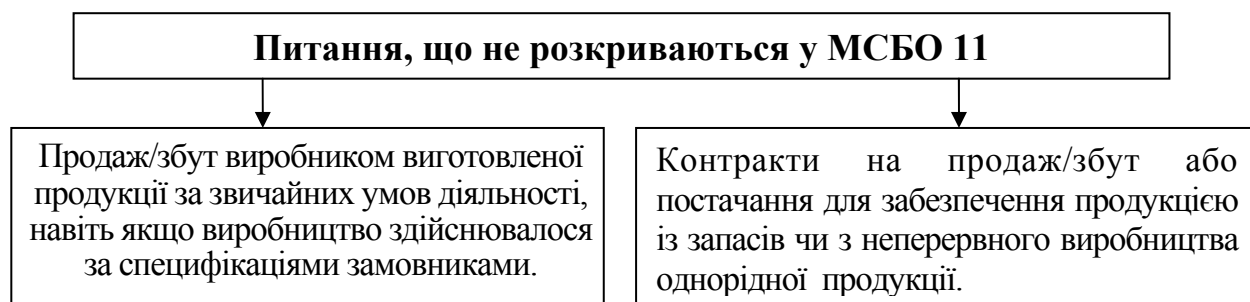


Рис. 8.2. Питання, що не розкриваються у МСБО 11

Класифікаційні ознаки будівельних контрактів наведені на рис. 8.3.

Виходячи з того, що затрати за будівельним контрактом вимірюються на підставі виробничої собівартості, в МСБО 11 «Будівельні контракти» виділяють такі основні категорії витрат:

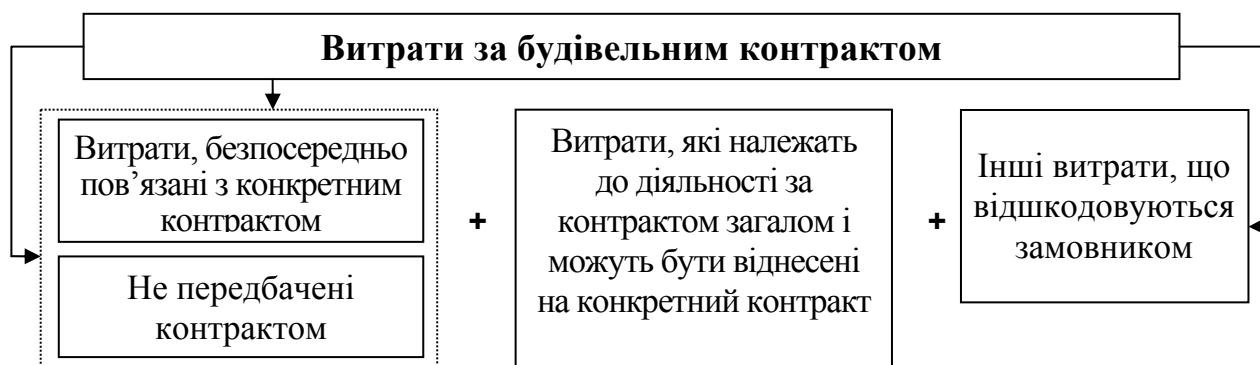


Рис. 8.4. Категорії витрат за будівельним контрактом

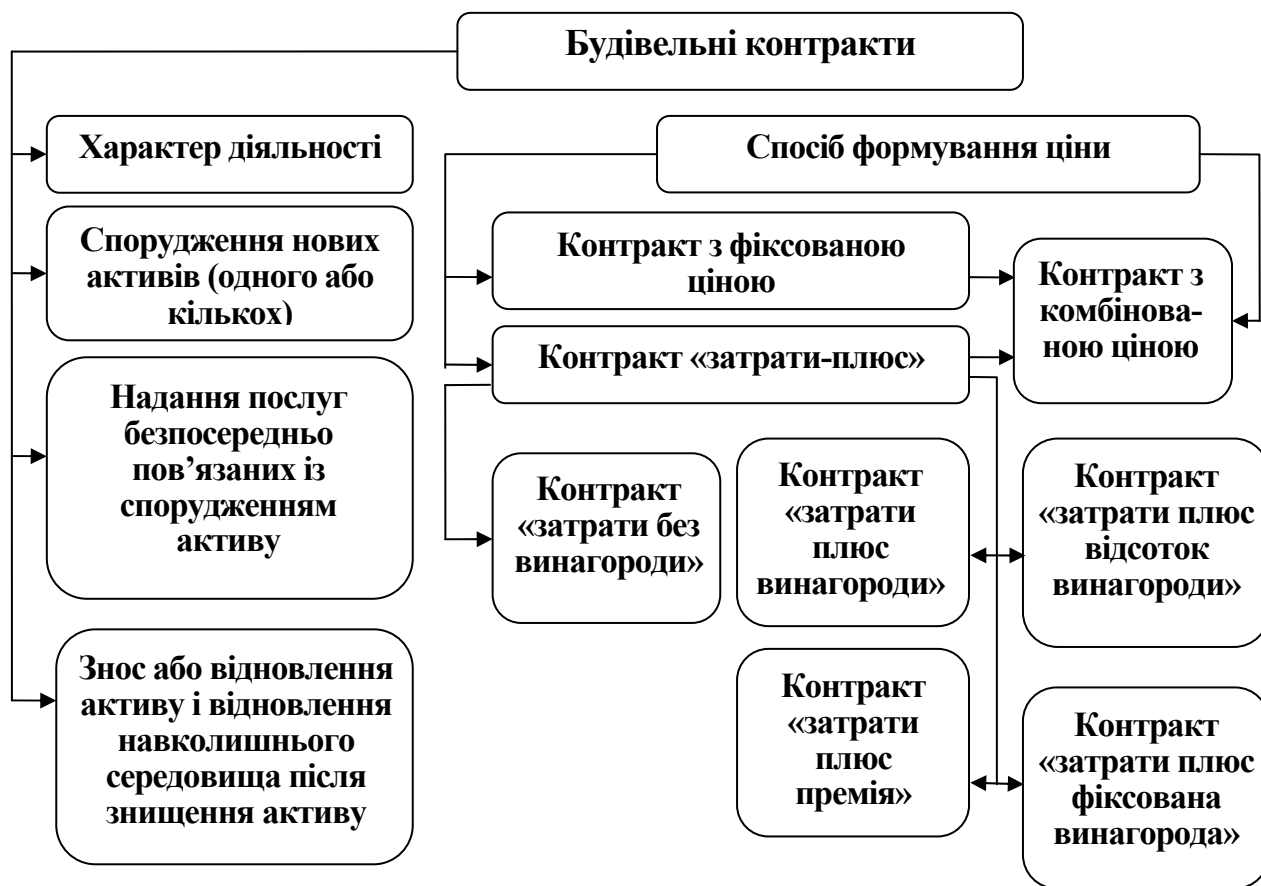


Рис. 8.3. Класифікаційні ознаки будівельних контрактів

Якщо підприємство визнає дохід, використовуючи метод відсотка завершення для контрактів, які відповідають усім критеріям, указаним у МСБО 18, на довготривалій основі як незавершене будівництво, то необхідне таке розкриття: як підприємство визначає, які контракти відповідають усім критеріям, указаним у МСБО 18, на довготривалій основі як незавершене будівництво; сума доходу, що виник від таких домовленостей за період; методи, що використовуються для визначення етапу завершення незакінченого контракту.

Для будь-яких контрактів, незавершених на звітну дату, вимагається також розкриття інформації про: сукупну суму здійснених витрат і визнаних прибутків (без визнаних збитків) до дати; суму отриманих авансів.

У системі МСФЗ немає жодного спеціального стандарту, який би врегулював облік і порядок відображення у звітності витрат. Але, все це прописано в окремих стандартах.

МСБО 2 «Запаси» (ISA 2 – Inventories) регулюють оцінку витрат за матеріалами,

МСБО 16 «Основні засоби» (IAS 16 – Property, Plant and Equipment) – витрати на амортизацію,

МСБО 19 «Виплати працівникам» (IAS 19 – Employee Benefits) – витрати на оплату праці.

Ці стандарти, регулюють порядок віднесення витрат до первісної вартості продукції, товарів, робіт, основних засобів і нематеріальних активів (їх капіталізацію), а також порядок їхнього списання у вигляді амортизації (декапіталізацію) чи вибуття.

Окрім того, МСБО 23 «Витрати на позики» (IAS 23 – Borrowing Costs) зазначає, як обліковувати витрати за позиками.

Порівняльна характеристика умов визнання витрат за МСФЗ та П(С)БО наведена в додатку Є.

Згідно з МСБО 23 «Витрати на позики», «витрати на позики – це витрати на сплату відсотків та інші витрати, здійснені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів» [11]. Витрати на позики, що безпосередньо стосуються придбання, будівництва чи виробництва кваліфікованого активу, формують частину собівартості такого активу. Інші витрати на позики мають визнаватися витратами.

Витратами на позики є проценти та інші витрати, які підприємство бере на себе у зв'язку з позичанням коштів.

Кваліфікований актив – це актив, який обов'язково потребує значного періоду часу (звичайно більше, ніж шість місяців) для підготовки його до використання за призначенням або продажу.

Залежно від обставин, будь-що з поданого нижче може бути кваліфікованими активами: матеріальні запаси (товари); виробничі насадження; основні засоби (наприклад, телекомунікаційні мережі); нематеріальні активи; інвестиційна нерухомість.

Витрати на позики можуть охоплювати: проценти за банківським овердрафтом і короткостроковими та довгостроковими позиками; амортизацію знижок або премій, пов'язаних з позиками; амортизацію другорядних витрат, узятих на себе у зв'язку з отриманням позик; фінансові витрати, пов'язані з фінансовою орендою, визнані відповідно до МСБО 17 «Оренда»; курсові різниці, що виникають за отриманням позик в іноземній валюті, якщо вони розглядаються як корегування витрат на відсотки.

Згідно з МСБО 23 «Витрати на позики», підприємство повинно капіталізувати витрати за позиками, які безпосередньо відносяться до кваліфікованого активу, шляхом урахування в собівартість цього активу. Інші витрати за позиками треба визнавати як витрати у тому періоді, в якому вони здійснені.

При цьому МСБО 23 «Витрати на позики» не вимагає і не забороняє капіталізації витрат на позики, які належать до активів, що оцінені за справедливою вартістю (наприклад, біологічні активи) і запасів, які виробляються (виготовляються) у великих кількостях на циклічній основі,

навіть якщо для їх підготовки до використання чи продажу необхідно значний період часу.

МСБО 23 «Витрати на позики» не стосується вартості власного капіталу, включаючи привілейовані акції, що не класифікуються як зобов'язання.

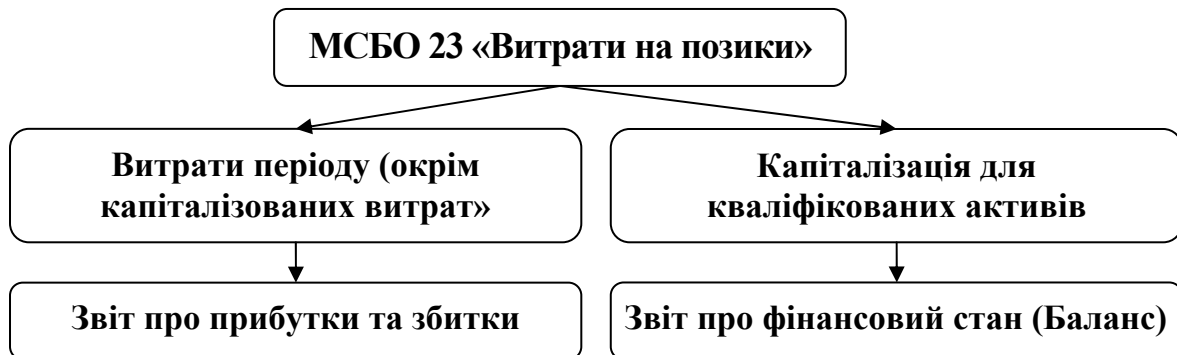


Рис. 8.5. Підхід до обліку витрат на позики згідно з МСБО 23

Капіталізація витрат на позики означає їхнє зарахування до балансової вартості кваліфікованого активу.

Проте вирішальним критерієм у кожному конкретному випадку є тривалість часу, потрібна для підготовки активу до використання або реалізації. МСБО 23 не дає чіткого пояснення, який період часу слід вважати значним. На практиці часто значним вважають період, який перевищує 12 місяців. До складу кваліфікованого активу може бути зарахована інвестиційна нерухомість, *але не фінансові інвестиції*. Не є кваліфікованими активи, які: виготовляються постійно чи серійно у великій кількості протягом короткого проміжку часу та готові до використання за призначенням чи реалізації.

**Практичне заняття:** Облік доходів, витрат і податку на прибуток за МСБО

#### **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

- 1. Порядок визнання доходів підприємства згідно з МСФЗ.*
- 2. Облік державних грантів. Розкриття інформації у фінансових звітах.*
- 3. Облік доходів за будівельним контрактом.*
- 4. Облік витрат за будівельним контрактом. Розкриття інформації у фінансових звітах.*
- 5. Визнання, оцінка і відображення в обліку підприємств витрат діяльності за МСФЗ.*
- 6. Облік витрат на позики за МСБО 23. Розкриття інформації у фінансових звітах.*
- 7. Облік податку на прибуток. Відстрочені податкові зобов'язання та податкові активи. Розкриття інформації у фінансових звітах.*

## *Доповнення*

### *Реферативні виступи:*

1. Особливості обліку доходу за МСБО 18 «Дохід».
2. Методологічні основи визнання доходу.
3. Особливості обліку доходів за будівельним контрактом згідно з МСБО 11.
4. Визнання доходу за програмами лояльності клієнтів згідно КТМФЗ 13.
5. Особливості обліку державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу згідно з МСБО 20.
6. Особливості обліку витрат на позики згідно з МСБО 23.

### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та запитання для самоконтролю:*

1. поясніть розподіл доходу та витрат між окремими компонентами.
2. Назвіть основні критерії визнання доходу.
3. Розкрийте зміст програми лояльності клієнтів.
4. Як розкривається інформація у фінансовій звітності про доходи?
5. Охарактеризуйте типи грантів.
6. Розкрийте облік грантів, наданих для придбання активів.
7. Опишіть облік грантів, пов'язаних з доходом.
8. Яка послідовність визначення витрат на позики згідно з МСФЗ?
9. З'ясуйте порядок визначення кваліфікованого активу згідно з МСФЗ.
10. Охарактеризуйте методи обліку витрат на позики.
11. Назвіть період капіталізації відсотків за позиками.
12. Поясніть порядок розкриття інформації у фінансовій звітності про позики.
13. У чому суть порядку виникнення відстрочених податкових зобов'язань?
14. У чому суть порядку виникнення відстрочених податкових активів?
15. Як здійснюється розрахунок відстрочених податків за балансовим методом?

## **ТЕСТИ**

**Тест 1.** Дохід від звичайної діяльності регламентує міжнародний стандарт:

- а) МСФЗ 4;
- б) МСБО 11;
- в) МСФЗ 39 і МСБО 18;
- г) МСБО 18;
- д) МСБО 20.

**Тест 2.** МСБО 18 поширюється на дохід, що виник від:

- а) страхових контрактів;
- б) угод про оренду;
- в) видобування корисних копалин;
- г) продажу товарів, надання послуг, використання активів підприємства іншими сторонами;
- д) змін вартості інших поточних активів.

**Тест 3.** Скільки є варіантів обліку грантів?

- а) два;
- б) три;
- в) один;
- г) п'ять;
- д) шість.

**Тест 4.** До кваліфікованих активів може відноситись:

- а) матеріальні запаси (товари);
- б) нематеріальні активи;
- в) основні засоби;
- г) малоцінні швидкозношувані предмети;
- д) інші необоротні матеріальні активи.

**Тест 5.** Згідно з яким стандартом підприємство повинно капіталізувати витрати за позиками?

- а) МСБО 32;
- б) МСФЗ 16;
- в) МСБО 23;
- г) МСФЗ 7;
- д) МСБО 39.

**Тест 6.** Капіталізація припиняється, якщо:

- а) роботи незакінчені;
- б) роботи над активом не призупиняють;
- в) діяльність є;
- г) закінчено майже всі (або всі значні) роботи;
- д) підприємство стало банкрутом.

**Тест 7.** Який міжнародний стандарт регламентує будівельні контракти?

- а) МСФЗ 16;
- б) МСБО 32;
- в) МСБО 11;
- г) МСФЗ 18;
- д) МСФЗ 7.

**Тест 8.** У якому МСБО здійснюється відображення всіх будівельних контрактів у фінансовому обліку підрядної організації без обліку характеру і термінів контракту?

- а) МСБО 18;



- б) МСБО 32;
- в) МСБО 2;
- г) МСБО 11;
- д) МСБО 17.

**Тест 9.** Будівельний контракт може укладатися за характером діяльності:

- а) спорудження нових активів – одного або кількох активів;
- б) надання послуг, безпосередньо пов'язаних зі спорудженням активу;
- в) знесення активів навколишнього середовища після знищення активів;
- г) відновлення активів;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 10.** За МСБО 11 виділяють основні категорії витрат, пов'язані з контрактом:

- а) витрати на реалізацію;
- б) витрати на дослідження і розробки, відшкодування;
- в) загальні адміністративні витрати;
- г) витрати, пов'язані з конкретним контрактом, витрати, які відносяться до діяльності за контрактом;
- д) амортизацію незадіяних пристроїв і обладнання.

**Тест 11.** У МСБО 23 описується:

- а) запаси;
- б) витрати на позики;
- в) будівельний контракт;
- г) оренда;
- д) податки на прибуток.

**Тест 12.** Відстрочені податкові активи – це:

- а) актив, який обов'язково потребує значного періоду часу для підготовки його до використання за призначенням або продажу;
- б) сукупна сума понесених витрат і визнаних прибутків;
- в) сума доходу, що виник від таких домовленостей за період;
- г) суми податків на прибуток, які підлягають відшкодуванню у майбутніх періодах;
- д) сума перевищення доходу від контракту над затратами від контракту.

**Тест 13.** МСБО 18 «Дохід» стосується доходів, що виникли в результаті:

- а) використання активів підприємства іншими сторонами, продажу товарів, надання послуги;
- б) угод про оренду;
- в) страхових контрактів;
- г) дивідендів, які пов'язані з інвестиціями, що обліковуються відповідно методу участі в капіталі;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 14.** Виручка – це:

- а) основне джерело інформації щодо обліку доходів підприємства;

- б) надходження економічних вигод за період, які виникають у ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання;
- в) рознесення доходів, пов'язаних з бонусами, у відповідних періодах споживання бонусів;
- г) сума кожного значимого виду доходів, визнаних за звітний період;
- д) правильні відповіді б та в.

**Тест 15.** Які є типи грантів?

- а) гранти, пов'язані з зобов'язаннями та витратами;
- б) гранти, пов'язані з активами, доходами та безповоротні позики;
- в) інвестиційні, додаткові та гранти пов'язані з активами;
- г) гранти, пов'язані з доходами та витратами;
- д) цільові та допоміжні.

**Тест 16.** Який метод забезпечує інформацію про ступінь виконання будівельного контракту і про результати робіт за визначений період:

- а) метод розрахунку доходів за певний період від контракту;
- б) метод оцінки результат контракту;
- в) метод відсотка завершених робіт;
- г) економічні переваги перед укладенням контракту;
- д) кожен з методів вносить інформацію про результати робіт за визначений період.

**Тест 17.** У скільки етапів здійснюється розрахунок відстрочених податків?

- а) чотири;
- б) вісім;
- в) три;
- г) шість;
- д) п'ять.

**Тест 18.** Процедура визнання доходу:

- а) визначення суті контракту – застосування критеріїв визнання – визначення транс-акцій, компонентів контракту – розподіл доходу і витрат з операцій у відповідному періоді – розкриття у звітності;
- б) визначення суті контракту – застосування критеріїв визнання – розподіл доходу і витрат з операцій у відповідному періоді – визначення транс-акцій, компонентів контракту – розкриття у звітності;
- в) застосування критеріїв визнання – визначення сутності контракту – визначення транс-акцій, компонентів контракту – розподіл доходу і витрат з операцій у відповідному періоді – розкриття у звітності;
- г) визначення суті контракту – застосування критеріїв визнання – визначення транс-акцій, компонентів контракту – розподіл доходу і витрат;
- д) правильної відповіді немає.

**Тест 19.** При здійсненні оцінки доходів П(С)БО та МСФЗ посилаються на:

- а) справедливу вартість;
- б) вартість реалізації;
- в) теперішню вартість;
- г) ринкову вартість.
- д) переоцінену вартість;

**Тест 20.** Скільки груп доходів виділяється у МСФЗ?

- а) п'ять;
- б) чотири;
- в) три;
- г) дві;
- д) таких груп немає.

**Тест 21.** Який дохід формується, виходячи з облікової політики, що прийнята підприємством, на основі принципів, стандартів обліку, що передбачають різні альтернативні методи обліку й оцінки?

- а) оподатковуваний дохід;
- б) фінансовий дохід;
- в) бухгалтерський дохід;
- г) операційний дохід.
- д) статистичний дохід;

**Тест 22.** У якій формі звітності відображаються витрати?

- а) звіт про фінансовий стан;
- б) звіт про сукупні прибутки та збитки;
- в) звіт про рух грошових коштів;
- г) звіт про зміни у власному капіталі;
- д) примітки до фінансової звітності.

**Тест 23.** Варіанти складання звіту про сукупні прибутки та збитки бувають:

- а) за операційними витратами, фінансовими витратами інвестиційними витратами;
- б) за методом характеру витрат і за методом функцій витрат;
- в) за звичайними і надзвичайними витратами;
- г) за прямим і непрямим методом;
- д) за елементами операційних витрат.

**Тест 24.** Класифікація витрат за функціями охоплює:

- а) собівартість реалізації;
- б) адміністративні витрати;
- в) витрати на збут;
- г) інші операційні витрати;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 25.** Класифікація витрат за характером охоплює:

- а) амортизація;
- б) матеріальні витрати;
- в) виплати працівникам;
- г) витрати на соціальні заходи
- д) усі відповіді вірні.

**Тест 26.** ПСБО 16 наводить визначення терміна «витрати»:

- а) збільшення економічних вигод внаслідок надходження активів і (або) погашення зобов'язань, що приводить до збільшення капіталу цього підприємства, за винятком внесків учасників (власників майна);
- б) зменшення економічних вигод внаслідок вибуття активів і збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення капіталу цього підприємства, за винятком внесків учасників;
- в) сума будь-яких витрат платника податку у грошовій, матеріальній чи нематеріальній формах, здійснюваних для провадження господарської діяльності платника податку, внаслідок яких відбувається зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів чи збільшення зобов'язань, внаслідок чого відбувається зменшення власного капіталу (окрім змін капіталу за рахунок його вилучення);
- г) ПСБО не наводить визначення терміна «витрат»;
- д) комплексний показник, у якому при плануванні повинна бути відображена велика кількість факторів, що впливають на його рівень.

### **Виробнича ситуація 8.1**

**Необхідно:** визначити дохід від супутніх операцій.

Дані для виконання:

У 20X3 р. компанія отримала дохід від реалізації необоротних активів, утримуваних для продажу, в розмірі 600 грн., а собівартість таких активів становить 700 грн. Суб'єкт господарювання подає прибутки та збитки, які виникають при вибутті непоточних активів, шляхом вирахування балансової вартості активу та пов'язаних з ним витрат на продаж із надходжень від вибуття.

### **Виробнича ситуація 8.2**

**Необхідно:** зазначити відповідний обліковий підхід у 20X2 та 20X3 рр., застосовуючи один з методів обліку грантів, наданих для придбання активів.

Дані для виконання:

Підприємство «Юніт» отримує державний грант у розмірі 60000 євро 11 листопада 20X2 р., за умови, що придбає конкретне обладнання. Підприємство «Форсаж» купує обладнання в січні 20X3 р. за 200000 євро. Очікуваний строк корисної експлуатації верстата становить 10 років і не має ліквідаційної вартості.

### ***Виробнича ситуація 8.3***

**Необхідно:** відобразити в обліку господарські операції.

Дані для виконання:

Урядове дослідження припускає, що майже 80% всіх інженерів, яким надавалися спеціалізовані тренінги та працевлаштування протягом одного року після закінчення навчального закладу, продовжуватиме працювати повний робочий день наступні 30 років протягом їх трудової діяльності. Для заохочення довгострокової роботи уряд вирішує надавати гранти підприємствам, які приймають на роботу випускників вищих навчальних закладів і зобов'язуються навчити їх протягом перших шести місяців роботи.

Грант наявний з 20X2 р. у сумі 10000 євро на одного нового працівника, який проходить офіційне навчання в перші шість місяців роботи. Підприємство «Віра» сплачує заробітну плату в сумі 18000 євро на рік кожному новому працівникові.

Підприємство «Віра» прийняло на роботу п'ять нових випускників 1 травня 20X2 р. і отримало грант у сумі 50000 євро 30 червня 20X2 р.

### ***Виробнича ситуація 8.4***

**Необхідно:** визначити суму відсотків, яка підлягає капіталізації.

Дані для виконання:

Підприємство взяло позику 1000000 грн. для фінансування будівництва нового цеху. Частина цих коштів інвестована в ринкові цінні папери, що принесло підприємству дохід у сумі 100000 грн. Відсотки, сплачені за позику, становили 250000 грн.

### ***Виробнича ситуація 8.5***

**Необхідно:** визначити суму відсотків, яка підлягає капіталізації та відобразити операції в обліку.

Дані для виконання:

Протягом року підприємство здійснювало такі капітальні вкладення в будівництво системи очисних споруд та оплатило підряднику: 1 січня – 300000 грн.; 31 травня – 720000 грн.; 1 листопада – 2880000 грн.;

Підприємство не залучало позичкові кошти спеціально для фінансування будівництва. Залишок позичкового капіталу охоплює: поточне кредитування 300000 грн. (річна ставка 15%); довгостроковий кредит 500000 грн. (річна ставка 20%); випущені облігації 1000000 грн. (річна ставка 10%). Система очисних споруд є кваліфікованим активом.

### **Виробнича ситуація 8.6**

**Необхідно:** визначити суму витрат на позики та суму відсотків, яка підлягає капіталізації та відобразити операції в обліку.

Дані для виконання:

Компанія будує мережу вартістю 100 од. З них 60 од. отримано як довгостроковий кредит під 8 % річних. Решту 40 од. отримано із централізовано розподілених запозичень: 35 % з них надано під 10 % річних та 65% під 12% річних.

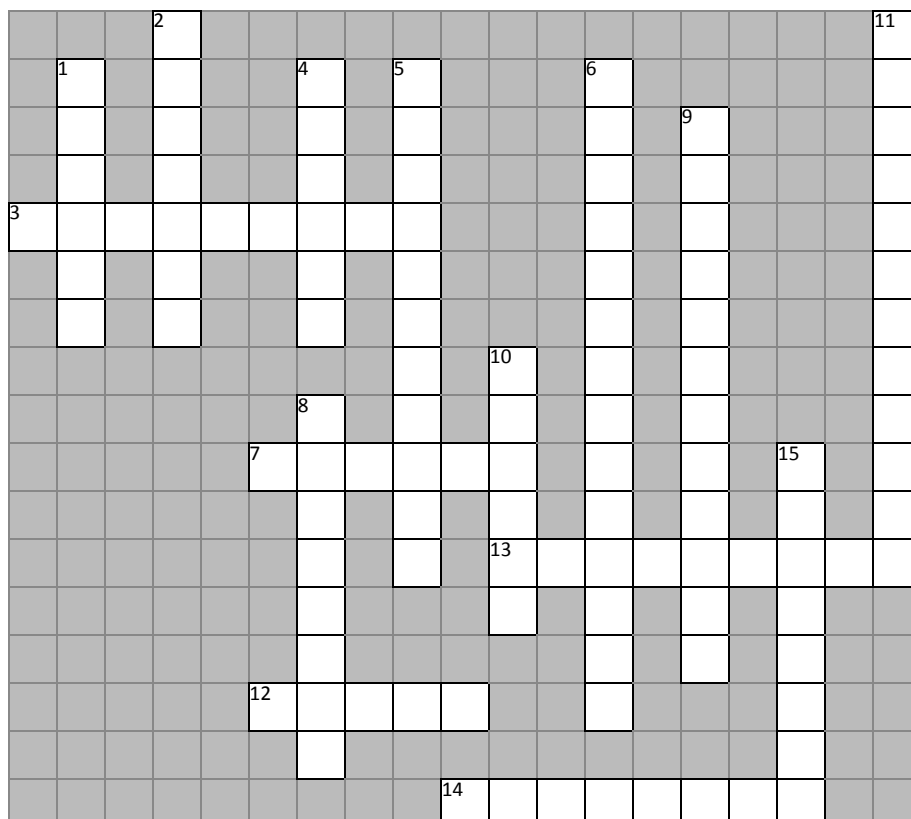
### **Виробнича ситуація 8.7**

**Необхідно:** визначити, скільки відсотків підлягає капіталізації компанією за станом на 31 грудня 20X3 р.

Дані для виконання:

Компанія будує мережу вартістю 700 од. з 1 липня 20X3 р. Будівництво фінансується із таких джерел: розміщені на початок року строком на 3 роки облігації номінальною вартістю 500 од. із річною відсотковою ставкою 15 %; отриманий на початок року строком на 5 років кредит для фінансування поточної діяльності компанії на суму 1000 од. із річною відсотковою ставкою 10 %.

### **Кросворд**



### ***По горизонталі:***

3.Різниці між бухгалтерським і податковим прибутком такі, що будуть визнані у податковому обліку або сторновані в бухгалтерському обліку.

4.Дохід визнається тоді, коли можливі майбутні економічні \_\_\_\_\_

7.Державна допомога у формі передачі ресурсів суб'єкту господарювання в обмін на дотримання у минулому або майбутньому певних умов, пов'язаних з операційною діяльністю підприємства.

12.Будь-які надходження, що збільшують власний капітал (окрім вкладів акціонерів), у ході звичайної діяльності (виручка), та інші надходження.

13.Принцип, який не дозволяє визнавати грант, доки не буде обґрунтованої впевненості в тому, що умови, визначені для отримання гранта, будуть виконані підприємством;

14.Рахунки, виставлені за виконані роботи за контрактом, незалежно від того, чи були вони оплачені замовником.

### ***По вертикалі:***

3.Суми податків на прибуток, які підлягають відшкодуванню у майбутніх періодах, згідно з тимчасовими різницями, які не підлягають оподаткуванню – це відстрочені податкові \_\_\_\_\_.

7.Надходження економічних вигод за період, які виникають у звичайній діяльності суб'єкта господарювання, результатом яких є зростання власного капіталу, окрім приросту капіталу за рахунок внесків акціонерів.

5. Контракт, який спеціально укладений на спорудження одного активу або комплексу активів, які тісно взаємопов'язані і взаємозалежні за умовами їхнього проектування, технології і функціонування або за їхнім кінцевим призначенням й використанням.

6. Актив, що обов'язково потребує значного періоду часу (звичайно більше, ніж шість місяців) для підготовки його до використання за призначенням або продажу.

8. Сума перевищення доходу від контракту над затратами від контракту.

9.Суми податків на прибуток, які підлягають сплаті у майбутніх періодах згідно з оподатковуваними тимчасовими різницями – це відстрочені податкові \_\_\_\_\_.

10. Сума перевищення затрат над доходами від контракту.

11. Позики, які не підлягають погашенню за певних умов.

15. Різниці між бухгалтерським і податковим прибутком такі, які не підлягають зарахуванню до податкового обліку за чинним законодавством.

## Глосарій

**Витрати на позики** – витрати на сплату відсотків та інші витрати, понесені суб'єктом господарювання у зв'язку із запозиченням коштів.

**Безповоротні позики** – позики, які позикодавець надає, відмовляючись від права на їх погашення за певними попередньо визначеними умовами.

**Будівельний контракт** – контракт, спеціально укладений на спорудження одного активу або комбінації активів, які тісно пов'язані між собою або взаємозалежні за умовами їх проектування, технології та функціонування чи за їх кінцевим призначенням та використанням.

**Гранти, пов'язані з активами** – державні гранти, основною умовою надання яких є те, що суб'єкт господарювання, який відповідає критеріям надання грантів, придбає, збудує або іншим чином набуде довгострокових активів. Можуть визначатися також додаткові умови, які обмежують тип чи місце розташування активів або періоди, протягом яких активи слід придбати чи утримувати.

**Гранти, пов'язані з доходом** – інші державні гранти, крім грантів, пов'язаних з активами.

**Державна допомога** – захід уряду, призначений для надання економічних пільг, визначених конкретно для одного суб'єкта господарювання або групи суб'єктів господарювання, які відповідають певним критеріям. Державна допомога в контексті цього Стандарту не враховує пільги, які надаються тільки непрямо через заходи, що впливають на загальні умови торгової діяльності (наприклад забезпечення інфраструктури в районах, яким потрібен економічний розвиток, або введення торгових обмежень для конкурентів).

**Державні гранти** – 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 враховують 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.

**Дохід** – валове надходження економічних вигід протягом періоду, що виникає в ході звичайної діяльності суб'єкта господарювання, коли власний капітал зростає в результаті цього надходження, а не в результаті внесків учасників власного капіталу.

**Кваліфікований актив** – актив, який обов'язково потребує суттєвого періоду для підготовки його до використання за призначенням чи для реалізації.



**Контракт із фіксованою ціною** – будівельний контракт, за яким підрядник погоджується з фіксованою ціною контракту або з фіксованою ставкою на одиницю кінцевої продукції і який у деяких випадках зазнає застереження про змінні ціни.

**Контракт із ціною «витрати плюс»** – будівельний контракт, за яким підряднику відшкодовуються допустимі або іншим чином визначені витрати плюс відсотки від суми цих витрат або фіксована винагорода.

**Орган державної влади означає уряд, урядові установи та подібні органи** – місцеві, загальнодержавні або міжнародні.

**Справедлива вартість** – сума, за якою можна обміняти актив або погасити заборгованість в операції між обізнаними, зацікавленими та незалежними сторонами.

## Тема 9. Зв'язані сторони і консолідована звітність

*Після вивчення теми 9 студент повинен знати:*

- визначення та основні типи об'єднання підприємств;
- сутність та основні типи консолідації;
- зміст і форми консолідованої фінансової звітності;
- інформацію, яка розкривається у консолідованій фінансовій звітності;
- контроль материнського підприємства;
- види суттєвого впливу в асоційованих підприємствах;
- суть і види спільної діяльності;
- типи угоди про спільну діяльність;
- послідовність розкриття інформації про зв'язані сторони;
- перелік операцій, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною.

*Після вивчення теми 9 студент повинен уміти:*

- визначати основні типи об'єднання підприємств;
- охарактеризувати основні типи консолідації;
- ідентифікувати інформацію, яка розкривається у консолідованій фінансовій звітності;
- визначати види контролю материнського підприємства;
- визначати види суттєвого впливу в асоційованих підприємствах;
- ідентифікувати види спільної діяльності;
- розкривати інформацію про зв'язані сторони у звітності підприємства;
- визначати операції, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною.

## Методичні матеріали

Фактично існують такі стандарти бухгалтерського обліку, які регулюють різні аспекти фінансової звітності:

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу»;

МСБО 24 «Розкриття інформації про зв'язані сторони»;

МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»;

МСБО 28 «Інвестицій в асоційовані підприємства»;

МСБО 31 «Частки у спільних підприємствах».

Виділяють два типи об'єднання підприємств, і на практиці застосовуються два різні методи обліку таких об'єднань (рис. 9.1).

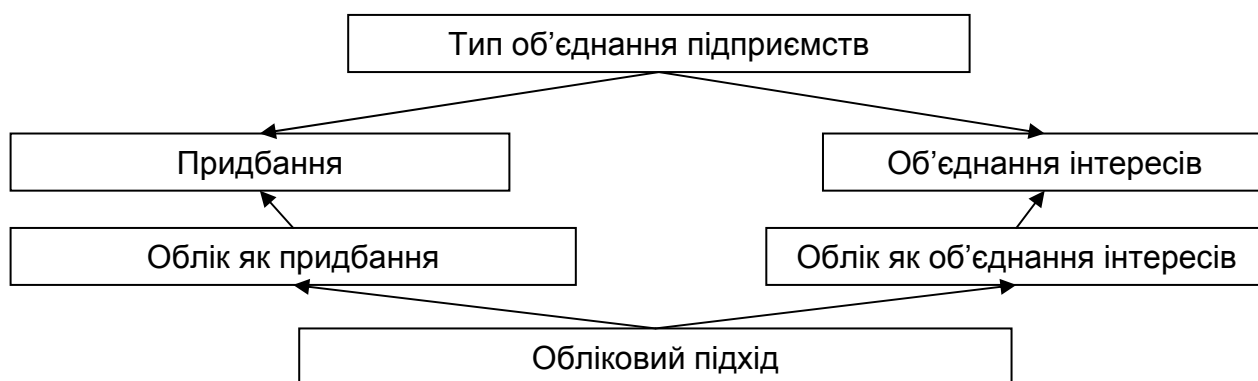


Рис. 9.1. Тип об'єднання підприємств

Облік як придбання – це традиційний метод обліку об'єднання підприємств; він визначається в МСФЗ 3 як «об'єднання підприємств, при якому одне з підприємств, покупець, отримує контроль над чистими активами та діяльністю іншого підприємства, що його купують, в обмін на передачу активів, прийняття зобов'язань чи випуск акцій» [11].

Згідно з цим методом суб'єкт господарювання купує акції в іншого суб'єкта та сплачує за них грошові кошти, чи випускає свої власні акції або довгострокові відсоткові цінні папери в обмін на них. Головна проблема використання методу придбання пов'язана із впливом на прибуток материнського підприємства, який підлягає розподілу.

Об'єднання підприємств обліковують як «об'єднання інтересів», якщо плата за придбані акції здійснюється шляхом обміну акціями; якщо плата здійснюється грошовими коштами, потрібно застосовувати звичайний облік як придбання.

Мета МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» – підвищити достовірність, доречність і зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про об'єднання бізнесу та його результати. Для досягнення цього МСФЗ 3 установлює принципи та вимоги щодо того, як покупець:

а) визнає й оцінює гудвіл, придбаний при об'єднанні бізнесу, чи прибуток від вигідної покупки;

б) визнає й оцінює у своїй фінансовій звітності ідентифіковані придбані активи, узяті зобов'язання, та будь-яку неконтрольовану частку у об'єкті придбання;

в) визначає, яку інформацію необхідно розкривати, щоб користувачі фінансової звітності могли оцінити характер й фінансовий результат об'єднання бізнесу.

МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» застосовується до господарської операції чи іншої події, яка відповідає визначенню об'єднання бізнесу. МСФЗ 3 не застосовується до:

а) створення спільного підприємства;

б) придбання активу або групи активів, які не утворюють бізнес. У таких випадках покупець ідентифікує і визнає придбані індивідуальні ідентифіковані активи (включаючи ті активи, які відповідають визначенню й критеріям визнання нематеріальних активів у МСБО 38 «Нематеріальні активи») та взяті зобов'язання. Собівартість групи потрібно розподіляти на індивідуальні ідентифіковані активи і зобов'язання на основі їхньої відносної справедливої вартості на дату придбання. Така господарська операція чи подія не приводить до створення гудвілу;

в) об'єднання суб'єктів господарювання або бізнесу під спільним контролем.

Усі об'єднання бізнесу необхідно обліковувати із застосуванням методу придбання. Метод придбання розглядає об'єднання бізнесу з точки зору об'єднуваного суб'єкта господарювання, визначеного як «покупець». Покупець придбає чисті активи та визнає придбані активи, взяті зобов'язання та непередбачені зобов'язання, в т.ч. і такі, що не були визнані суб'єктом придбання раніше.

Застосування методу придбання вимагає:

- визначення покупця;
- визначення дати придбання;
- визнання й оцінка ідентифікованих придбаних активів, взятих зобов'язань і будь-якої неконтрольованої частки в об'єкті придбання;
- визнання та оцінка гудвілу чи прибутку від вигідної покупки.

Покупцем є суб'єкт господарювання, який отримує контроль над іншими об'єднуваними суб'єктами господарювання чи бізнесами. Згідно з договором купівлі-продажу корпоративних прав приватного підприємства, право власності на відчужувані корпоративні права переходить від продавця до покупця в момент повної оплати покупцем ціни корпоративних прав продавцеві. За станом на дату купівлі покупець

визнає (окремо від гудвілу) ідентифіковані придбані активи, узяті зобов'язання і будь-яку неконтрольовану частку в об'єкті придбання.

Покупець оцінює ідентифіковані придбані активи та взяті зобов'язання за їхньою справедливою вартістю на дату придбання. Придбані непередбачені зобов'язання визнаються теперішніми зобов'язаннями об'єкта придбання. Звичайно, оцінка ідентифікованих придбаних активів і взятих зобов'язань здійснюється шляхом залучення незалежного зовнішнього оцінювача. Метою таких звітів про незалежну оцінку є розподіл вартості об'єднання бізнесу.

Формування консолідованої фінансової звітності групи базується на об'єднанні інформації, яка міститься у звітності материнської та дочірніх компаній. Проте консолідація не зводиться до додавання аналогічних статей активів, капіталу, зобов'язань, доходів і витрат. Процес консолідації – це цілий ряд спеціальних розрахунків, поданих у вигляді багатокрокової процедури, а саме графіка консолідації.

При цьому на кожному кроці передбачаються ті чи інші дії з перетворення фінансових звітів окремих компаній та деякої додаткової інформації у комплект консолідованої звітності, яка складена відповідно до тих чи інших стандартів.

**Узагальненими кроками формування консолідованої звітності є:** елімінування внутрішньогрупових операцій; розрахунок гудвілу; розрахунок накопиченого капіталу; розрахунок прав меншості; формування звітів.

У консолідовану звітність не потрібно вносити показники, які характеризують внутрішньогрупові господарські операції, тобто відносини елементів групи один з одним.

Мета МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»: «установити принципи подання та підготовки консолідованої фінансової звітності, коли суб'єкт господарювання контролює одного або кількох інших суб'єктів господарювання» [11].

*МСФЗ 10 «Консолідована фінансова звітність»:*

а) визначає принципи контролю, впроваджує контроль як основу для консолідації;

б) вимагає від суб'єкта господарювання (материнського підприємства), яке контролює одного чи декількох інших суб'єктів господарювання (дочірні підприємства), надавати консолідовану фінансову звітність;

в) визначає, як застосовувати принцип контролю, щоб виявити чи контролює інвестор об'єкт інвестування а, отже, чи має він консолідувати цей об'єкт інвестування;

г) встановлює облікові вимоги до складання консолідованої фінансової звітності.

Консолідовані фінансові звіти повинні включати усі дочірні підприємства цього материнського підприємства. Облік інвестицій у дочірні підприємства в окремій фінансовій звітності здійснюється так: суб'єкт господарювання складає окрему фінансову звітність, в якій обліковує інвестиції в дочірні, спільно контрольовані й у асоційовані підприємства за собівартістю як фінансові активи, відповідно до МСБО 39, окрім випадків віднесення інвестицій до групи активів, утримуваних для продажу.

При застосуванні обліку інвестицій за собівартістю інвестор застосовує вимоги МСБО 39, щоб визначити, чи потрібно визнавати будь-який додатковий збиток від зменшення корисності чистої інвестиції інвестора у дочірнє, спільно контрольоване та в асоційоване підприємство.

Консолідація починається з дати отримання інвестором контролю над об'єктом інвестиції. Вона припиняється з моменту, коли інвестор втрачає контроль над об'єктом інвестиції. При підготовці консолідованої фінансової звітності підприємство повинно використовувати єдину облікову політику для подібних операцій та інших подій за подібних обставин або зробити відповідні коригування для досягнення відповідності.

Інформація, яку потрібно розкривати у консолідованій фінансовій звітності, наведена на рис. 9.2.



Рис. 9.2. Інформація, яку потрібно розкривати у консолідованій фінансовій звітності

Фінансова звітність материнського підприємства, його дочірніх підприємств, яка використовується під час підготовки консолідованої фінансової звітності, має бути підготовлена на одну і ту ж звітну дату або ж дочірнє підприємство формує для цілей консолідації додаткову фінансову звітність на кінець звітного періоду материнського підприємства.

Материнському підприємству потрібно при консолідації використовувати останню фінансову звітність дочірнього підприємства, яка скоригована за необхідності для відображення впливу значних операцій або подій, які відбулися між зазначеною датою та датою фінансової звітності материнського підприємства.

При будь-яких обставинах розбіжність між датою закінчення звітного періоду дочірнього підприємства та датою закінчення звітного періоду материнського підприємства не має перевищувати трьох місяців. Тривалість звітних періодів і відмінність у датах закінчення звітного періоду повинні бути однаковими з періоду в період.

Згідно з МСБО 28 «Асоційоване підприємство – це суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ні дочірнім підприємством, ні часткою участі в спільному підприємстві» [11]. При цьому, під суттєвим впливом розуміється «повноваження брати участь у прийнятті рішень з фінансової та операційної політики об'єкта інвестування, але не контроль чи спільний контроль над такими політиками» [11].

Наявність суттєвого впливу визначається, якщо інвестор володіє прямо або опосередковано 20% або більше відсотками прав голосу в об'єкті інвестування, та припускається, що інвестор має суттєвий вплив, до того часу поки не буде чітко доведено протилежне. І навпаки, якщо інвестор володіє (прямо чи опосередковано через дочірні підприємства) менше, ніж 20% прав голосу у об'єкті інвестування, то припускається, що цей інвестор не має суттєвого впливу, поки наявність такого впливу не буде чітко визначена.

Згідно з МСБО 28, суттєвий вплив визначається наявністю факторів. Підтвердженням наявності суттєвого впливу інвестора може бути один або декілька таких фактів: представництво у раді директорів чи у аналогічному керівному органі об'єкта інвестування; участь у процесах розробки політики, у тому числі участь у прийнятті рішень щодо дивідендів чи інших виплат; суттєві операції між інвестором та об'єктом інвестування; взаємообмін управлінським персоналом; надання необхідної технічної інформації.

Інвестицію в асоційоване підприємство переважно потрібно обліковувати методом участі в капіталі. Згідно з цим методом, інвестиція у асоційоване підприємство первісно визнається за собівартістю, а згодом її балансова вартість збільшується чи зменшується для визнання частки інвестора у прибутку чи збитку об'єкта інвестування після дати придбання.

**Практичне заняття: Облік зв'язаних сторін і консолідована звітність**

## **ПИТАННЯ ДЛЯ ОБГОВОРЕННЯ:**

1. *Суть об'єднання бізнесу.*
2. *Основні принципи консолідації. Консолідована фінансова звітність.*
3. *Інвестиції в асоційовані підприємства згідно МСБО 28.*
4. *Суть і види спільної діяльності (МСБО 31).*
5. *Розкриття інформації про зв'язані сторони.*

### *Доповнення*

#### *Реферативні виступи:*

1. Особливості розкриття інформації про зв'язані сторони згідно з МСБО 24.
2. Особливості складання та подання консолідованої й окремої фінансової звітності згідно з МСБО 27.
3. Особливості розкриття інвестицій в асоційовані підприємства згідно МСБО 28.
4. Особливості розкриття частки у спільних підприємствах згідно з МСБО 31.
5. Особливості обліку спільної діяльності згідно з МСФЗ 11.
6. Особливості обліку об'єднання бізнесу згідно з МСФЗ 3.

### *Експрес-опитування*

#### *Завдання та питання для самоконтролю:*

1. Дайте визначення поняття «об'єднання бізнесу».
2. Яка звітність характеризується як консолідована фінансова звітність?
3. Як здійснюється розкриття необхідної інформації у консолідованій фінансовій звітності?
4. Дайте визначення та розкрийте основні типи об'єднання підприємств.
5. Розкрийте суть і основні типи консолідації.
6. Опишіть зміст і форми консолідованої фінансової звітності.
7. Яка інформація розкривається у консолідованій фінансовій звітності?
8. Опишіть поняття «контроль материнського підприємства».
9. Розкрийте види суттєвого впливу в асоційованих підприємствах.
10. Охарактеризуйте суть і види спільної діяльності.
11. Опишіть типи угоди про спільну діяльність.
12. Висвітліть послідовність розкриття інформації про зв'язані сторони.
13. Перелічіть операції, які підлягають розкриттю, якщо вони здійснюються зі зв'язаною стороною.
14. Назвіть інвестиції в асоційовані підприємства визначені в МСБО 28.
15. Розкрийте мету та сферу застосування МСФЗ 11.
16. Охарактеризуйте особливості розкриття інформації про спільну діяльність в фінансовій звітності.
17. Дайте визначення зв'язаних сторін згідно з МСБО 24.

## **ТЕСТИ**

**Тест 1.** Метою МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» є:

- а) визначити принципи складання та подання фінансової звітності суб'єктів господарювання, які мають частки участі в діяльності, що спільно контролюється (тобто, у спільній діяльності);
- б) визначення вимог до фінансової звітності суб'єкта господарювання, що виконує господарські операції, платіж за якими здійснюється на основі акцій;
- в) підвищити достовірність, доречність і зіставність інформації, яку суб'єкт господарювання подає у своєму фінансовому звіті про об'єднання бізнесу і його результати;
- г) встановити принципи фінансової звітності про фінансові активи, фінансові зобов'язання, які надаватимуть доречну, корисну інформацію користувачам фінансової звітності для їхньої оцінки обсягів, часу і невизначеності майбутніх грошових потоків суб'єкта господарювання;
- д) вимагати від суб'єкта господарювання розкривати інформацію, так щоб користувачі його фінансової звітності могли оцінити: а) характер його часток участі (пов'язані з ними ризики) у інших суб'єктах господарювання; **Тест 2.** Суб'єкт господарювання обліковує кожне об'єднання бізнесу із застосуванням методу:

- а) придбання;
- б) продажу;
- в) виробничого;
- г) первісної вартості;
- д) кумулятивного.

**Тест 3.** Під час кожного об'єднання бізнесу один із об'єднаних суб'єктів господарювання визначається:

- а) орендарем;
- б) векселедавцем;
- в) кредитором;
- г) покупцем;
- д) орендодавцем.

**Тест 4.** Керівництво в \_\_\_\_\_ використовується для визначення покупця – суб'єкта господарювання, який одержує контроль над об'єктом придбання:

- а) МСФЗ 11 «Спільна діяльність»;
- б) МСБО 27 «Консолідована та окрема фінансова звітність»;
- в) МСБО 28 «Інвестиції в асоційовані підприємства»;
- г) МСФЗ 8 «Операційні сегменти»;
- д) МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу».



**Тест 5.** За якою вартістю покупець оцінює ідентифіковані придбані активи і прийняті зобов'язання за:

- а) справедливою вартістю на дату придбання;
- б) первісною вартістю на дату придбання;
- в) ліквідаційною вартістю на дату придбання;
- г) залишковою вартістю на дату придбання;
- д) фактичною собівартістю на дату придбання.

**Тест 6.** Якщо первісний облік об'єднання бізнесу – не завершений на кінець звітного періоду, у якому відбувається об'єднання, тоді:

- а) покупець не відображає це у своїй фінансовій звітності;
- б) покупець відображає у своїй фінансовій звітності тимчасові суми щодо статей, облік яких є незавершеним;
- в) покупець відобразить у своїй фінансовій звітності тимчасові суми в наступному звітному періоді;
- г) покупець відображає це у своїй фінансовій звітності як звичайну операцію;
- д) немає правильної відповіді.

**Тест 7.** Покупець визнає збільшення або зменшення тимчасової суми, визнаної для ідентифікованого активу чи зобов'язання через зменшення (збільшення):

- а) гудвілу;
- б) справедливої вартості;
- в) капітальних інвестицій;
- г) фінансових інвестицій;
- д) залишкової вартості.

**Тест 8.** До витрат, пов'язаних з придбанням, не відносять:

- а) гонорари посередникові;
- б) гонорари радникам, юристам, бухгалтерам, оцінювачам, іншим фахівцям, консультантам;
- в) загальногосподарські адміністративні витрати;
- г) гонорари продавцю;
- д) немає правильної відповіді.

**Тест 9.** Викуплене право, що визнане як нематеріальний актив, амортизується протягом залишкового договірного періоду контракту, у якому надано право. Протягом якого періоду, викуплене право, визнане як нематеріальний актив, амортизується?

- а) немає часових обмежень;
- б) одного року;
- в) залишкового договірного періоду контракту, у якому надано право;
- г) двох і більше років;
- д) п'яти років.

**Тест 10.** Покупець розкриває інформацію, яка дає змогу користувачам фінансової звітності оцінити термін платежу та фінансовий вплив об'єднання бізнесу, що відбувається:

- а) тільки протягом поточного звітного періоду;
- б) тільки після кінця звітного періоду, проте до затвердження фінансової звітності до випуску;
- в) тільки після кінця звітного періоду, проте після затвердження фінансової звітності до випуску;
- г) протягом поточного звітного періоду або після кінця звітного періоду, але після затвердження фінансової звітності до випуску;
- д) протягом поточного звітного періоду або після кінця звітного періоду, але до затвердження фінансової звітності до випуску.

**Тест 11.** Гудвіл – це:

- а) актив, який втілює в собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних у об'єднанні бізнесу, та які неможливо індивідуально ідентифікувати і окремо визнати;
- б) повноваження управляти фінансовими і операційними політиками суб'єкта господарювання, з ціллю одержання вигід від його господарської діяльності;
- в) немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований;
- г) власний капітал у дочірньому підприємстві, який не належить, прямо або опосередковано, материнському підприємству;
- д) суб'єкт господарювання, крім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати або інші економічні вигоди безпосередньо своїм власникам, членам або учасникам.

**Тест 12.** Нематеріальний актив – це:

- а) актив, який втілює в собі майбутні економічні вигоди, які виникають від інших активів, придбаних у об'єднанні бізнесу, та які неможливо індивідуально ідентифікувати й окремо визнати;
- б) повноваження управляти фінансовими, операційними політиками суб'єкта господарювання з ціллю одержання вигід від його господарської діяльності;
- в) немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований;
- г) власний капітал у дочірньому підприємстві, який не належить прямо або опосередковано материнському підприємству;
- д) суб'єкт господарювання, окрім суб'єкта господарювання, що належить інвесторові, який забезпечує дивіденди, нижчі витрати чи інші економічні вигоди безпосередньо своїм власникам, членам, учасникам.

**Тест 13.** МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» не застосовується до:

- а) об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання або бізнесів під спільним контролем;
- б) об'єднання бізнесу як операції або іншої події, в якій покупець одержує контроль за одним чи кількома бізнесами;
- в) застосовується до будь-якого виду об'єднання бізнесу;
- г) об'єднання бізнесу суб'єктів господарювання;
- д) об'єднання бізнесів під спільним контролем.

**Тест 14.** Покупець не може отримати контроль за об'єктом придбання в такий спосіб:

- а) узяття на себе зобов'язань;
- б) передача грошових коштів, еквівалентів грошових коштів або інших активів;
- в) випуск часток участі в капіталі;
- г) надання кількох типів компенсації;
- д) передача роялті.

**Тест 15.** За МСФЗ 3 «Об'єднання бізнесу» існує така кількість елементів бізнесу:

- а) п'ять;
- б) два;
- в) три;
- г) сім;
- д) шість.

**Тест 16.** Прикладом залучених ресурсів є:

- а) технологічні процеси стратегічного управління;
- б) операційні технологічні процеси;
- в) інтелектуальну власність;
- г) технологічні процеси управління ресурсами;
- д) усі відповіді правильні.

**Тест 17.** Новий суб'єкт господарювання, створений для здійснення об'єднання бізнесу:

- а) не обов'язково є покупцем;
- б) обов'язково є покупцем;
- в) обов'язково є орендарем;
- г) не обов'язково є орендарем;
- д) обов'язково є емітентом.

**Тест 18.** Консолідована фінансова звітність, згідно зі стандартом, не відображає:

- а) активи та зобов'язання юридичного дочірнього підприємства;
- б) активи та зобов'язання юридичного материнського підприємства;
- в) нерозподілений прибуток, інші залишки власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік) перед об'єднанням бізнесу;

г) розподілений прибуток, інші залишки власного капіталу юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює обліковує) перед об'єднанням бізнесу;

д) пропорційну частину неконтрольованих часток у балансовій вартості нерозподіленого прибутку, інших часток участі в капіталі перед об'єднанням юридичного дочірнього підприємства (покупця, що здійснює облік).

**Тест 19.** Щоб визначити, чи є господарська операція частиною обміну на об'єкт придбання або чи є операція відокремленою від об'єднання бізнесу, покупцеві потрібно розглянути наведені такий (і) чинник (и):

а) підстави для операції;

б) хто ініціював операцію;

в) визначення часу операції;

г) відповіді а і в правильні;

д) відповіді а, б і в правильні.

**Тест 20.** Якщо не зрозуміло, чи є угода про виплати працівникам, акціонерам, які здійснюють продаж, частиною обміну на об'єкт придбання або господарською операцією, окремою від об'єднання бізнесу, покупцеві не потрібно брати до уваги:

а) продовження трудової діяльності;

б) тривалість продовження трудової діяльності;

в) рівень заробітної плати;

г) додаткові виплати працівникам;

д) рівень доходів підприємства за останній звітний період.

**Тест 21.** Фізична особа або близький родич такої особи є зв'язаною стороною із суб'єктом господарювання, який звітує, якщо така особа:

а) контролює суб'єкт господарювання, який звітує, або здійснює спільний контроль над ним;

б) має суттєвий вплив на суб'єкт господарювання, який звітує;

в) є членом провідного управлінського персоналу суб'єкта господарювання, що звітує, або материнського підприємства суб'єкта господарювання, що звітує;

г) суб'єкт господарювання та суб'єкт господарювання, що звітує, є членами однієї групи (а це означає, що кожне материнське підприємство, дочірнє підприємство або дочірнє підприємство під спільним контролем зв'язані одне з одним);

д) усі відповіді правильні.

**Тест 22.** Формування консолідованої фінансової звітності групи ґрунтується на:

а) об'єднанні інформації, яка міститься у звітності материнської й дочірніх компаній;

б) додаванні аналогічних статей активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат;

в) інформації, яка міститься у звітності дочірніх компаній;

- г) інформації, яка міститься у звітності материнської компанії;
- д) інформації, яка міститься у звітності спільних підприємств.

**Тест 23.** До найбільш загальних кроків формування консолідованої звітності не належить:

- а) елімінування внутрішньогрупових господарських операцій;
- б) розрахунок амортизації;
- в) розрахунок прав меншості;
- г) розрахунок накопиченого капіталу;
- д) безпосереднє формування звітів.

**Тест 24.** До форм консолідованої фінансової звітності не належить:

- а) консолідований баланс (Звіт про фінансовий стан);
- б) консолідований звіт про рух грошових коштів (за прямим методом);
- в) консолідований звіт про власний капітал;
- г) консолідовані примітки до форм консолідованої фінансової звітності;
- д) консолідований звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід).

**Тест 25.** Консолідована фінансова звітність – це:

- а) фінансова звітність, яка складається на основі показників внутрішньогрупових господарських операцій;
- б) фінансова звітність, яка відображає фінансовий стан, результати господарської діяльності та рух грошових коштів юридичної особи та її дочірніх підприємств, як єдиної економічної одиниці;
- в) фінансова звітність товариства з обмеженою відповідальністю;
- г) фінансова звітність, яка складається тільки бюджетними організаціями;
- д) проміжна фінансова звітність.

**Тест 26.** На етапі формування консолідованої фінансової звітності сама звітність виконує функцію:

- а) інформаційну;
- б) планування;
- в) контролюючу;
- г) мотивуючу;
- д) управління.

**Тест 27.** Процедура консолідації фінансової звітності проходить за принципом:

- а) упорядковане додавання показників фінансової звітності дочірніх підприємств до аналогічних показників фінансової звітності материнського підприємства;
- б) під час складання консолідованої фінансової звітності застосовують єдину облікову політику для подібних операцій;
- в) додавання аналогічних статей активів, зобов'язань, капіталу, доходів, витрат;
- г) принципом подвійного відображення активів і пасивів підприємства.
- д) усі відповіді правильні.

### **Виробнича ситуація 9.1**

**Необхідно:** скласти консолідований баланс групи ПАТ «Сандора» станом на 01.01.20X0 р. Виключити інвестиції в ПАТ «Садочок» в обліку підприємства ПАТ «Наш сік» і акції підприємства ПАТ «Садочок», що є інвестиціями на дату придбання. Об'єднати обидва Баланси.

Дані для виконання:

ПАТ «Наш сік» придбала 100 % акцій підприємства ПАТ «Садочок» 01.01.20XX р. за 5000 тис. грн. На цю дату Звіти про фінансовий стан підприємств були такими:

Таблиця 9.1

Баланси підприємств ПАТ «Перлина» та ПАТ «Садочок»  
на 01.01.20XX р.,

тис. грн.

Показник	ПАТ «Наш сік»	ПАТ «Садочок»
1	2	3
Інвестиції в ПАТ «Садок»	5000	–
Інші активи	12000	6000
Баланс	17000	6000
Акціонерний капітал	8000	4000
Нерозподілений прибуток	7000	1000
Разом власний капітал	15000	5000
Зобов'язання	2000	1000
Баланс	17000	6000

Чисті активи підприємства ПАТ «Садочок» складаються не лише з акціонерного капіталу, але й резервів. Це називається «резерви до придбання».

Консолідований баланс відображає активи, які знаходяться під контролем підприємства ПАТ «Наш сік», а не інвестиції в акції підприємства ПАТ «Садочок».

Акціонерний капітал – це капітал підприємства ПАТ «Наш сік», материнського підприємства лише тому, що фінансові звіти групи складаються на користь акціонерів материнського підприємства.

### **Виробнича ситуація 9.2**

**Необхідно:** скласти консолідований баланс групи «Парадіз» станом на 01.02.20X1 р. Виключити інвестиції в ПАТ «Мрія» в системі обліку підприємства ПАТ «Простір» та акції підприємства ПАТ «Мрія», які є інвестиціями на дату придбання. Об'єднати обидва Звіти про фінансовий стан (Баланси). Гудвіл буде нематеріальним непоточним активом у верхній половині Звіту про фінансовий стан на дату придбання.

Дані для виконання:

Підприємство «Парадіз» придбало весь акціонерний капітал підприємства «Мрія» за 10000 тис. грн., 01.02.20X1 р., Баланси обох підприємств були такими:

Таблиця 9.2

Баланси підприємств ПАТ «Парадіз» та ПАТ «Мрія»  
на 01.02.20X1 р., тис. грн.

Показник	ПАТ «Парадіз»	ПАТ «Мрія»
Інвестиції в ПАТ «Мрія»	10000	–
Інші активи	11500	8500
Баланс	19500	67000
Акціонерний капітал	11000	5000
Нерозподілений прибуток	8000	4000
Разом власний капітал	17000	7000
Зобов'язання	4500	2500
Баланс	19500	8500

Чисті активи, які контрольовані групою (також, в цьому випадку, знаходяться у власності групи), складають 17000 тис. грн. Акціонерний капітал завжди є капіталом тільки материнського підприємства.

### **Виробнича ситуація 9.3**

**Необхідно:** скласти консолідований баланс підприємства «Надія» та дочірніх підприємств станом на 31 грудня 20X8 р. Гудвіл, який виникає при придбанні, потрібно амортизувати протягом 10-ти років.

Дані для виконання:

Підприємство «Надія» придбало 75 % випущеного акціонерного капіталу підприємства «Будмак» 1 січня 20X8 р., коли «Надія» мав залишок нерозподілених прибутків у сумі 3500 тис. грн. Рік по тому звіти про фінансовий стан обох підприємств наведені в табл. 9.3.

Таблиця 9.3

Баланси підприємств ПАТ «Будмак» та ПАТ «Надія» на 31.12.20X8 р.,  
тис. грн.

Показник	ПАТ «Будмак»	ПАТ «Надія»
Інвестиції в ПАТ «Світанок»	7500	-
Інші активи	13000	11500
Баланс	18000	11500
Акціонерний капітал	12500	6500
Нерозподілений прибуток	4000	4500
Разом власний капітал	14000	8500
Зобов'язання	6500	5500
Баланс	18000	11500

## Виробнича ситуація 9.4

**Необхідно:** вказати суму негативного гудвілу, який мав би бути визнаний у Звіті про прибутки та збитки першого року після придбання.

Дані для виконання:

Підприємство «Макбуд» придбало 100 % акцій підприємства «Троя», яке зазнає значних фінансових труднощів, 1 серпень 20X3 р., за компенсацію за справедливою вартістю в сумі 15 млн. грн. На дату придбання підприємство «Макбуд» очікувало, що «Росинка» зазнає збитків в сумі 30 млн. грн. в перші два роки після придбання та ці збитки були погоджені із управлінським персоналом підприємства «Макбуд».

Фактичні збитки, зазначені підприємством «Троя», становили 15 млн. грн. протягом років, що закінчилися 30 липня 20X4 р. та 30 липня 20X5 р., як очікувалося. Термін експлуатації основних засобів підприємства «Троя», що залишився, склав у середньому 4 роки.

Таблиця 9.4

Показники діяльності підприємства ПАТ «Троя» на момент придбання

Показник	Сума, млн. грн.
Ціна купівлі підприємства	15
Справедлива вартість чистих активів	
Запаси	40
Основні засоби	80
Інші монетарні зобов'язання	170
Інші монетарні активи	50
Негативний гудвіл	(155)



## Глосарій

**Асоційоване підприємство** – суб'єкт господарювання, зокрема суб'єкт господарювання, який не є корпорацією, наприклад, партнерство, на який інвестор має суттєвий вплив і який не є ані дочірнім підприємством, ані часткою участі у спільному підприємстві.

**Близькі родичі фізичної особи** – члени родини, які, за очікуванням, можуть впливати на таку особу або перебувати під її впливом при здійсненні операцій із суб'єктом господарювання та охоплюють: а) дітей, чоловіка/дружину чи шлюбного партнера такої фізичної особи; б) дітей чоловіка/дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи; в) утриманців такої фізичної особи або чоловіка/дружини чи шлюбного партнера такої фізичної особи.

**Група** – материнське підприємство та всі його дочірні підприємства.

**Гудвіл (goodwill)** – актив, який втілює у собі майбутні економічні вигоди, що виникають від інших активів, придбаних в об'єднанні бізнесу, які неможливо індивідуально ідентифікувати й окремо визнати.

**Дата придбання (acquisition date)** – дата, на яку покупець отримує контроль за об'єктом придбання.

**Дочірнє підприємство** – суб'єкт господарювання, зокрема некорпоративний суб'єкт господарювання, наприклад партнерство, якого його контролює інший суб'єкт господарювання (відомий як материнське підприємство).

**Зв'язана сторона** – фізична особа або суб'єкт господарювання, зв'язані з суб'єктом господарювання, що складає свою фінансову звітність.

**Інвестор у спільне підприємство** – сторона, яка є учасником спільного підприємства і не здійснює спільного контролю за таким спільним підприємством.

**Компенсація** – усі виплати працівникам, враховуючи виплати працівникам, до яких застосовується МСФЗ 2 «Платіж на основі акцій». Вона також охоплює таку компенсацію, сплачену за дорученням материнським підприємством суб'єкта господарювання, що його стосується. Компенсація охоплює:

а) короткострокові виплати працівникам, такі, як заробітна плата працівникам і службовцям, внески на соціальне забезпечення, оплачені щорічні відпустки й оплата тимчасової непрацездатності, участь у прибутках підприємства та премії (якщо вони підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду), а також негрошові виплати (як медичне обслуговування, надання житла, автомобілів та безкоштовні чи субсидовані товари або послуги) для теперішніх працівників;

б) виплати по закінченні трудової діяльності: пенсії, інші види пенсійних виплат, страхування життя та медичне обслуговування по закінченні трудової діяльності;

в) інші довгострокові виплати працівникам, враховуючи додаткову відпустку за вислугу років або оплачувану академічну відпустку, виплати з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років, виплати у зв'язку з тривалою непрацевдатністю, якщо вони не підлягають сплаті протягом дванадцяти місяців після закінчення періоду, а також отримання частки прибутку, премії та відстрочена компенсація;

г) виплати при звільненні;

г) платіж на основі акцій.

**Консолідована фінансова звітність** – фінансова звітність групи, подана як фінансова звітність одного економічного суб'єкта господарювання.

**Контроль** – повноваження управляти фінансовими й операційними політиками іншого суб'єкта господарювання з метою одержання вигід від його діяльності.

**Контролюючий учасник** – сторона, яка є учасником спільного підприємства і здійснює спільний контроль за цим спільним підприємством.

**Материнське підприємство** – суб'єкт господарювання, який має одне або кілька дочірніх підприємств.

**Метод участі в капіталі** – метод обліку, згідно з яким частку участі в спільно контрольованому суб'єкті господарювання первісно відображають за собівартістю, а потім коригують відповідно до зміни частки контролюючого учасника в чистих активах спільно контрольованого суб'єкта господарювання. Прибутки та збитки контролюючого учасника містять частку контролюючого учасника в прибутку чи збитку спільно контрольованого суб'єкта господарювання.

**Неконтрольована частка** – власний капітал у дочірньому підприємстві, який не належить, прямо чи опосередковано, до материнського підприємства.

**Об'єднання бізнесу (business combination)** – операція чи інша подія, в якій покупець отримує контроль за одним або кількома бізнесами. Операції, що їх іноді називають «істинними злиттями» або «злиттями рівних», також є об'єднанням бізнесу в тому значенні, в якому цей термін вжито в цьому МСФЗ.

**Операція зі зв'язаною стороною** – передача ресурсів, послуг або зобов'язань між суб'єктом господарювання, який звітує, та зв'язаною стороною, незалежно від того, чи призначається ціна.

**Органи державної влади** – органи державної влади, урядові агенції та подібні органи державної влади – місцеві, національні або міжнародні.

**Окрема фінансова звітність** – звіти, подані материнським підприємством, інвестором в асоційоване підприємство або контролюючим учасником спільного контрольованого суб'єкта господарювання, в яких інвестиції обліковуються на основі частки прямої участі, а не на основі відображених у звітності результатів і чистих активів об'єктів інвестування.

**Провідний управлінський персонал** – ті особи, які безпосередньо або опосередковано мають повноваження та є відповідальними за планування, управління та контроль діяльності суб'єкта господарювання, зокрема будь-який директор (виконавчий чи інший) цього суб'єкта господарювання.

**Пропорційна консолідація** – метод обліку, згідно з яким частка контролюючого учасника в кожному з активів, зобов'язань, доходів і витрат спільно контролюваного суб'єкта господарювання об'єднується на постатейній основі з подібними статтями у фінансовій звітності контролюючого учасника або відображається як окрема стаття у фінансовій звітності контролюючого учасника.

**Спільна діяльність** – діяльність, яка спільно контролюється двома або декількома сторонами. Спільна діяльність має такі характеристики: а) сторони пов'язані контрактною угодою; б) контрактна угода надає двом або декільком із вказаних вище сторін спільний контроль над діяльністю. Спільна діяльність – це або спільна операція, або спільне підприємство.

**Спільний контроль** – погоджений контрактом розподіл контролю за економічною діяльністю, який існує, лише якщо стратегічні фінансові та операційні рішення, пов'язані з діяльністю, потребують одностайної згоди сторін угоди про розподіл контролю (контролюючих учасників).

**Спільне підприємство** – контрактна угода, за якою дві або кілька сторін здійснюють економічну діяльність, яка підлягає спільному контролю.

**Суттєвий вплив** – повноваження брати участь у прийнятті рішень стосовно фінансової та операційної політики суб'єкта господарювання, але не контроль такої політики. Суттєвого впливу можна набути шляхом володіння часткою, згідно зі статутом або угодою.

**Суб'єкт господарювання, зв'язаний з органами державної влади** – суб'єкт господарювання, який контролюється, перебуває під спільним контролем або суттєвим впливом органу державної влади.

**Умовна компенсація (contingent consideration)** – як правило, зобов'язання покупця передавати додаткові активи чи частки участі в капіталі колишнім власникам об'єкта придбання в рамках обміну на контроль за об'єктом придбання, якщо відбудуться визначені майбутні події або будуть виконані визначені умови. Проте умовна компенсація також може надавати покупцеві право повернути раніше передану компенсацію, якщо виконуються визначені умови.

## *Рекомендована література*

### **Базова (основна) література**

1. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами / С. Ф. Голов, В. Н. Костюченко. – 3-тє вид., перероб. і доп. – Х.: Фактор, 2013. – 1072 с.
2. Голов С. Ф. Международные стандарты финансовой отчетности: вопросы, тесты, упражнения / С. Ф. Голов, В. Н. Костюченко, Н. Г. Богатко. – К. : Либра, 2012. – 320 с.
3. Лучко М. Р., Бенько І. Д. Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами / М. Р. Лучко, І. Д. Бенько. – Тернопіль : Екон. думка ТНЕУ, 2016. – 360 с.
4. Костюченко В.М. Консолідована фінансова звітність: міжнародний досвід та практика України : навч.-практ. посіб./ В.М. Костюченко; Міжнар. ін-т менеджменту (МІМ-Київ). – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 528 с.
5. Навігатор МСБО. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку. Серія Бібліотека бухгалтера. Газета «Все про бухгалтерський облік», 2020. – 336 с.
6. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності : Монографія / За заг. ред. Л. Г. Ловінської, К. : ДННУ «Академія фінансового управління», 2013.
7. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку: практикум / укл. Ковальчук Т.М., Танасієва М.М. Чернівці, 2020. 144 с.

### **Нормативна база**

8. Міжнародні стандарти фінансової звітності.  
[https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_010#Text](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_010#Text)
9. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 1. Видання 2016-2017 років. URL:  
[http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017\\_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf)
10. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Частина 2. Видання 2016-2017 років. URL:  
[http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017\\_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf](http://www.apu.com.ua/attachments/article/1151/2017_%D1%87%D0%B0%D1%81%D1%82%D1%8C1.pdf)
11. Концептуальна основа фінансової звітності.  
<http://www.minfin.gov.ua>

12. Податковий кодекс України від 2.12.2010 р. №2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>

13. Митний кодекс України від 13.03.2012 р. № 4495-VI (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17#Text>

14. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1-34. URL: [http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app\\_id=24](http://vobu.ua/ukr/documents/accounting/item/natsionalni-polozhennya-standarti-bukhgalterskogo-obliku?app_id=24)

15. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність в Україні: Закон України від 21.12.2017 р. № 2258–VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19#Text>

16. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. №996–XIV (зі змінами). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>

### **Інформаційні ресурси**

17. Сайт Верховної ради: <https://zakon.rada.gov.ua/laws>

18. Сайт Міністерства фінансів України: <https://mof.gov.ua>

19. Сайт Міністерства економіки України: <https://www.me.gov.ua>

20. Сайт Державної податкової служби України: <http://tax.gov.ua>

21. Сайт Державної Аудиторської служби України: <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/index>

22. Сайт Аудиторської Палати України: <https://www.apu.com.ua>

23. Сайт статистичної звітності емітентів України: <https://www.smida.gov.ua/db/emitent>

24. Сайт Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ): <https://www.ifac.org>

25. Сайт Асоціації дипломованих сертифікованих бухгалтерів (АССА): <https://www.accaglobal.com>

26. Сайт Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів (AICPA): <https://www.aicpa.org>

27. Сайт Національної бібліотеки України ім. В.І. Вернадського. URL: [www.nbu.gov.ua](http://www.nbu.gov.ua)

28. Сайт національної бібліотеки України імені Я. Мудрого: <https://nlu.org.ua>

29. Сайт Ради по міжнародним стандартам фінансової звітності. <https://www.ifrs.org>

30. Консультаційна група по міжнародним стандартам. <https://www.msfo.su>

31. Онлайн школа навчання спеціалістів по МСФЗ. <https://www.ifrs-professional.com>

## ДОДАТОК А

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

Міжнародні стандарти фінансової звітності		Вітчизняний аналог	
1	2	3	4
МСФЗ 1	Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності		
МСФЗ 2	Платіж на основі акцій	П(С)БО 34	Платіж на основі акцій
МСФЗ 3	Об'єднання бізнесу	П(С)БО 19	Об'єднання підприємств
МСФЗ 4	Страхові контракти		
МСФЗ 5	Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність	П(С)БО 27	Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність
МСФЗ 6	Розвідка та оцінка запасів корисних копалин	П(С)БО 33	Витрати на розвідку запасів корисних копалин
МСФЗ 7	Фінансові інструменти: розкриття інформації	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСФЗ 8	Операційні сегменти	П(С)БО 29	Фінансова звітність за сегментами
МСФЗ 9	Фінансові інструменти	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСФЗ 10	Консолідована фінансова звітність	НП(С)БО 2	Консолідована фінансова звітність
МСФЗ 11	Спільна діяльність		
МСФЗ 12	Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання		
МСФЗ 13	Оцінка справедливої вартості		
МСФЗ 14	Виручка за угодами з покупцями	П(С)БО 15	Дохід
<b>Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку</b>			
МСБО 1	Подання фінансової звітності	НП(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності
МСБО 2	Запаси	П(С)БО 9	Запаси
		П(С)БО 16	Витрати
МСБО 7	Звіт про рух грошових коштів	НП(С)БО 1	Загальні вимоги до фінансової звітності
МСБО 8	Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки	П(С)БО 6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах
МСБО 10	Події після звітного періоду		
МСБО 11	Будівельні контракти	П(С)БО 18	Будівельні контракти
МСБО 12	Податки на прибуток	П(С)БО 17	Податок на прибуток
МСБО 16	Основні засоби	П(С)БО 7	Основні засоби
МСБО 17	Оренда	П(С)БО 14	Оренда
МСБО 18	Дохід	П(С)БО 15	Дохід
		П(С)БО 10	Дебіторська заборгованість
МСБО 19	Виплати працівникам	П(С)БО 26	Виплати працівникам
МСБО 21	Вплив змін валютних курсів	П(С)БО 21	Вплив змін валютних курсів
МСБО 23	Витрати на позики	П(С)БО 31	Фінансові витрати
МСБО 24	Розкриття інформації про зв'язані сторони	П(С)БО 23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін

МСБО 26	Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення	П(С)БО 26	Виплати працівникам
МСБО 27	Консолідована та окрема фінансова звітність		
МСБО 28	Інвестиції в асоційовані підприємства	П(С)БО 12	Фінансові інвестиції
МСБО 29	Фінансова звітність в умовах гіперінфляції	П(С)БО 22	Вплив інфляції
МСБО 32	Фінансові інструменти: подання	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСБО 33	Прибуток на акцію	П(С)БО 24	Прибуток на акцію
МСБО 34	Проміжна фінансова звітність		
МСБО 36	Зменшення корисності активів	П(С)БО 28	Зменшення корисності активів
МСБО 37	Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи	П(С)БО 11	Зобов'язання
МСБО 20	Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу		
МСБО 38	Нематеріальні активи	П(С)БО 8	Нематеріальні активи
МСБО 39**	Фінансові інструменти: визнання та оцінка	П(С)БО 13	Фінансові інструменти
МСБО 40	Інвестиційна нерухомість	П(С)БО 32	Інвестиційна нерухомість
МСБО 41	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
<b>Тлумачення</b>			
КТМФЗ 1	Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведенням з експлуатації, відновленням та подібних зобов'язаннях		
КТМФЗ 2	Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти		
КТМФЗ 4	Визначення, чи містить угода оренду		
КТМФЗ 5	Права на частки у фондах на виведення з експлуатації, відновлення та екологічну реабілітацію		
КТМФЗ 6	Зобов'язання, що виникають внаслідок участі у специфічному ринку – відходів електричного та електронного обладнання		
КТМФЗ 7	Застосування методу перерахунку згідно з МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції»		
КТМФЗ 10	Проміжна фінансова звітність і зменшення корисності		
КТМФЗ 12***	Послуги за угодами про концесію		
КТМФЗ 13***	Програми лояльності клієнта		
КТМФЗ 14	МСБО 19: обмеження на активи з визначеною виплатою, мінімальні вимоги до фінансування та їхня взаємодія		
КТМФЗ 15	Угоди про будівництво об'єктів нерухомості		
КТМФЗ 16	Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю		
КТМФЗ 17	Виплати негрошових активів власникам		
КТМФЗ 18	Передачі активів від клієнтів		
КТМФЗ 19	Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу		
ПКТ-7	Уведення євро		
ПКТ-10	Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю		

ПКТ-12***	Консолідація: суб'єкти господарювання спеціального призначення
ПКТ-13***	Спільно контрольовані суб'єкти господарювання: негрошові внески контролюючих учасників
ПКТ-15	Операційна оренда: заохочення
ПКТ-25	Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів
ПКТ-27	Оцінка суті операцій, які мають юридичну форму угоди про оренду
ПКТ-29	Угоди про концесію послуг: розкриття інформації
ПКТ-31	Дохід: бартерні операції, пов'язані з рекламними послугами
ПКТ-32	Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті

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

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

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



## ДОДАТОК Б

Основні відмінності фінансової звітності за міжнародними стандартами  
та П(С)БО

Характеристика	П(С)БО	МСФЗ
Назви статей, їх розміщення у звітах	Існують затверджені табличні форми звітів	Формат звітів не регламентовано
Суттєвість	Можна додавати до звітності статті з переліку запропонованих, якщо інформація є суттєвою	При поданні, згортанні та об'єднанні статей у фінансовій звітності треба виходити з їх суттєвості
Пусті рядки у звітності	Можна не наводити статті за якими відсутні інформація	Статей без показників у звітності не наводять
Звітність для малого та середнього бізнесу	П(С)БО 25 «Звіт суб'єкта малого підприємництва» встановлює склад звітів суб'єктів малого підприємництва з двох форм: баланс і звіт про фінансові результати.	Існує спеціальний стандарт для підприємств малого і середнього бізнесу (які не оприлюднюють звітність), який вимагає складання всіх видів звітів.
Склад проміжної звітності	Передбачена поквартальна (проміжна) фінансова звітність у складі всіх форм	Проміжна звітність необов'язкова (МСБО 34). До її складу входить весь комплект звітності у повній або стислій формах
Періодизація проміжної звітності	Поквартально	Період звіту може обирати підприємство
Проміжний звіт про фінансові результати	Звіт про фінансові результати складають наростаючим підсумком з початку року	Звіт про сукупний дохід подають за поточний проміжний період і наростаючим підсумком за поточний рік до дати звітності
Відображення відстрочених податків і витрат з податку на прибуток у проміжній звітності	Відстрочені податкові активи та зобов'язання можуть відображатися в сумі на кінець попереднього року. Витрати з податку на прибуток показують у сумі поточного податку	Виняток відсутній
Види звітності	Консолідована та індивідуальна	Консолідована, окрема та індивідуальна.
Посилання на примітки	Посилань на примітки у звітах не потрібно	Посилання на примітки у звітах потрібні
Порівняльна інформація у примітках	У примітках згідно з П(С)БО порівняльна інформація не наводиться	Наводиться порівняльна інформація за попередній період

## Зразок формування звіту про рух грошових коштів

Рух грошових коштів від операційної діяльності – <b>прямий метод</b>		Рух грошовий коштів – <b>непрямий метод</b>	
Грошові надходження від клієнтів	23 457	Прибуток до оподаткування	2 606
Грошові кошти, сплачені постачальникам та працівникам	(21 473)	Коригування на:	
Грошові кошти від операційної діяльності	1 984	амортизацію	350
Сплачені відсотки	(210)	витрати від курсових різниць	31
Сплачені податки на прибуток	(576)	доходи від інвестицій	(389)
Чисті грошові кошти від операційної діяльності	1 198	витрати на сплату відсотків	311
			2 909
		Збільшення дебіторської заборгованості	(389)
		Зменшення запасів	817
		Зменшення кредиторської заборгованості	(1 353)
		Грошові кошти від операційної діяльності	1 984
		Відсотки сплачені	(210)
		Податок на прибуток	(576)
		Чистий рух грошових коштів від операційної діяльності	1 198

## Порівняльна характеристика П(С)БО 9 та МСБО 2

Питання	П(С)БО	МСБО
1	2	3
Спеціальний виняток з обліку запасів брокерами товарної біржі	Відсутній	Є особливі застереження щодо правил обліку зазначених запасів
Малоцінні швидкозношувані предмети	Розглядаються як особливий різновид запасів. Облік регулюється особливими правилами	Не виділяються в окремий різновид запасів. Спеціальних правил обліку немає
Оцінка запасів у випадку, якщо первісну вартість у момент оприбуткування достовірно визначити неможливо	Оцінка за справедливою вартістю	Спеціальне правило оцінки не встановлені
Облік запасів, придбаних на умовах відстрочення платежу	Спеціальне правило обліку не встановлено	Елемент фінансування (наприклад, різниця між ціною придбання у звичайних умовах оплати і фактично сплаченою сумою) має бути визнаний процентними витратами протягом періоду фінансування
Запаси, отримані в обмін на інші запаси	Спеціальні правила оцінки первісної вартості залежно від подібності/неподібності запасів	Спеціальні правила оцінки не встановлено
Безкоштовно отримані запаси	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не встановлені
Запаси, внесені як внесок до статутного капіталу	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не встановлені
Будівельні матеріали та обладнання, що вимагають монтажу	При будівництві основних засобів можуть відображатися у складі запасів до моменту монтажу й використання	Якщо мета будівництва – спорудження основних засобів, такі активи не можуть відображатися за статтею запасів. Їх потрібно відображати у складі необоротних активів
Уцінка запасів	Пряме списання сум уцінок на витрати	Списання уцінки на витрати може проводитися шляхом прямого списання на витрати, а може шляхом створення резерву уцінки, який є контрстаттею до статті запасів (подібно до резерву сумнівних боргів)

1	2	3
Відновлення вартості раніше уцінених запасів	Відображається як збільшення іншого операційного доходу	Відображається як зменшення витрат за тією статтею, на яку зазвичай списується собівартість запасів
Облік транспортно-заготівельних витрат	Детально регламентовано	Детальні регламентація обліку відсутня
Операції з нестач і втрат від псування запасів	Спеціальні правила обліку	Спеціальні правила обліку відсутні
Інформація про запаси передані в переробку та на комісію	Повинна розкриватися	Розкриття не обов'язкове
Інформація про події та причини, що викликали збільшення чистої вартості реалізації	Розкриття не вимагається	Розкриття обов'язкове

## Порівняльна характеристика П(С)БО 7 та МСБО 16

Питання	П(С)БО	МСБО
1	2	3
Об'єкт ОЗ	Одиницею обліку ОЗ є об'єкт ОЗ. наводиться визначення терміна «об'єкт основних засобів» як відокремленого об'єкта. Допускається визнання об'єктами ОЗ окремих частин, що мають різний термін корисного використання (експлуатації)	МСБО 16 не визначає одиниці виміру, яка повинна використовуватися при визнанні, тобто що саме становить об'єкт ОЗ. При використанні критеріїв визнання стосовно конкретної ситуації вимагається професійне судження.
Безкоштовно отримані ОЗ	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки відсутні
ОЗ, внесені до статутного капіталу	Наводяться спеціальні правила оцінки	Спеціальні правила оцінки не наводяться
ОЗ, отримані в операціях обміну	Установлено спеціальні правила оцінки залежно від подібності/неподібності активів	Спеціальні правила оцінки залежно від того, чи має операція обміну комерційну суть
Витрати на технічний огляд	Витрати на проведення технічного огляду включають до складу витрат	Витрати на масштабний (суттєвий) технічний огляд капіталізують (якщо виконуються критерії визнання). Суму витрат на проведення попереднього технічного огляду, що залишилася в балансовій вартості об'єкта, припиняють визнаватись
Переоцінка	Передбачено альтернативну модель переоцінки. А саме дозволяють збільшувати первісну (переоцінену) вартість ОЗ на суму індексації, проведеної в порядку, встановленому податковим законодавством (розраховують на основі індексу інфляції станом на кінець року).	Передбачає можливість переоцінки ОЗ суто за справедливою вартістю на дату переоцінки. Якщо інфляція не призводить до істотного збільшення справедливої вартості ОЗ, то переоцінки не проводять
Запасні частини та обладнання	Передбачено враховувати в складі запасів. Їх зараховують до вартості ОЗ тільки по завершенні ремонтів і поліпшень, які призводять до збільшення майбутніх економічних вигід	Великі (основні) запасні частини та резервне обладнання класифікують як ОЗ, коли підприємство розраховує використовувати їх протягом більш ніж одного звітного періоду. Якщо запасні частини та допоміжне обладнання можна використовувати тільки у зв'язку з експлуатацією об'єкта ОЗ, їх обліковують як ОЗ.

1	2	3
Наступні витрати (ремонти поліпшення)	Дозволяє альтернативне відображення витрат, пов'язаних з ремонтом і поліпшенням об'єкта ОЗ.	МСБО не припускає застосування альтернативного відображення витрат на підставі регламентованого законодавства. Витрати на ремонт і поліпшення збільшують вартість ОЗ, якщо такі заходи призводять до збільшення майбутніх економічних вигід, первісно очікуваних від використання об'єкта. Витрати для забезпечення майбутніх економічних вигід від його використання включають до складу витрат.
Терміни амортизації	Дозволяє використовувати мінімально допустимі терміни корисного використання ОЗ, установлені податковим законодавством	Термін корисного використання визначено, зокрема, як період часу, протягом якого, як очікується, актив буде придатний для використання підприємством. Податкові обмеження не впливають на встановлення термінів корисного використання
Момент початку амортизації	Амортизацію починають з місяця, наступного за місяцем, у якому об'єкт ОЗ став придатним для корисного використання. При цьому амортизацію починають тільки після початку використання об'єкта.	Амортизація активу починається тоді, коли він стає придатним для використання, тобто коли місце розташування та стан об'єкта дозволяють його експлуатувати відповідно до намірів керівництва.
Закінчення амортизації	З місяця, наступного за місяцем вибуття об'єкта (у т. ч. класифікації його як необоротного активу, що утримується для продажу)	З дати, що відбулася раніше: Класифікація як активу, що утримується для продажу; - Припинення визнання активу
Призупинення амортизації	Нарахування амортизації призупиняють на період реконструкції, модернізації, добудування, дообладнання та консервації.	Нарахування амортизації не припиняють у разі простою або припинення активного використання активу, за винятком випадків, коли актив повністю амортизовано.
Амортизація живого фонду та доріг	Установлено спеціальні правила: у міру амортизації збільшують доходи, одночасно зменшуючи додатковий (при його нестачі – статутний) капітал.	Немає спеціальних форм

1	2	3
Амортизаційний фонд	Вимагає ведення обліку використання амортизаційних нарахування на капітальні інвестиції та відображення його у фінансовій звітності.	Амортизацію не визнають джерелом для придбання ОЗ, відповідно, не передбачається відображення «використання» таких відрахувань у звітності.
Методи амортизації	Застосування методів амортизації суворо регламентовано. Установлено п'ять основних методів амортизації ОЗ, конкретизовано механізм розрахунку амортизації за кожним із них. Передбачено можливість застосування два додаткових методи для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів.	Дозволено використовувати різні методи амортизації, без деталізації механізму їх застосування. Обмежує вимоги до застосування методів амортизації умовою відображення передбачуваної форми споживання майбутніх економічних вигод від активу.
Класифікація ОЗ	Містить детальну класифікацію ОЗ, поділяючи їх на групи ОЗ, та інших необоротних матеріальних активів. Підприємства наділені правом установлювати вартісну ознаку щодо віднесення необоротних активів до складу малоцінних необоротних матеріальних активів	Установлює примірну класифікацію ОЗ (поділ на класи), залишаючи прийняття рішення з класифікації за суб'єктом бухгалтерського обліку.
Витрати на демонтаж, переміщення територій, відновлення території, капіталізовані у вартості землі	Не передбачено спеціальних правил обліку	Можуть амортизуватися протягом періоду вигод, отриманих у результаті понесення цих витрат
Інформація про залучення незалежного оцінювача для переоцінки ОЗ	Вимоги про обов'язкове розкриття немає.	Підлягає обов'язковому розкриттю

1	2	3
Інформація про методи та <i>суттєві припущення</i> , а також про ступінь <i>використання</i> ринкових даних або інших методів оцінки при визначенні справедливої вартості ОЗ	Вимоги про обов'язкове розкриття немає.	Підлягає обов'язковому розкриттю
Інформація про справедливую вартість ОЗ, якщо вона суттєво відрізняється від балансової, але переоцінку не проводили	Вимоги про розкриття немає	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації може дотримуватися (заохочуватися) користувачами звітності
Інформація про ОЗ, що не використовуються	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)
Інформація про повністю амортизовані ОЗ, які використовуються	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)
Інформація про ОЗ, що вибули з експлуатації, але не класифіковані як утримувані для продажу	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)
Дані про ОЗ, отримані у рамках цільового фінансування	Розкриття вимагається	Спеціальне застереження про те, що таке розкриття інформації дотримується (заохочується)



Порівняльна характеристика П(С)БО 27 та МСФЗ 5 відносно обліку  
необоротних активів, утримуваних для продажу та припинення діяльності

Питання	П(С)БО 27	МСФЗ 5
1	2	3
Мета та зміст положення	Визначає методологічні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про необоротні активи, утримувані для продажу, та групу активів, що належить до вибуття в результаті операції продажу, а також припинену діяльність і розкриття такої інформації у фінансовій звітності.	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 нижчою з величин – балансовою вартістю чи справедливою вартістю мінус витрати на продаж і 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.
Визначення	Необоротний актив та група вибуття визнаються утримуваними для продажу у разі, якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; - у їх теперішньому стані; - вони готові до продажу; - їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; - умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів. Період завершення продажу може бути продовжено на строк більше одного року в разі, якщо це обумовлено обставинами, які перебувають поза контролем підприємства, яке продовжує виконувати план продажу.	Положення цього МСФЗ* щодо оцінки не застосовуються до таких активів, що охоплюються МСФЗ як окремі активи або частина ліквідаційної групи. Це: а) відстрочені податкові активи б) активи, що виникають з виплат працівникам (МСБО 19 «Виплати працівникам»); в) фінансові активи в межах сфери застосування МСФЗ 9 «Фінансові інструменти»; г) непоточні активи, що розглядаються відповідно до моделі справедливої вартості, викладеної в МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»; г) непоточні активи, які оцінюються за справедливою вартістю мінус витрати на продаж згідно з МСБО 41 «Сільське господарство»; д) договірні права за страховими контрактами згідно з визначенням їх у МСФЗ 4 «Страхові контракти».

1	2	3
Оцінка	<p>Первісне визнання необоротних активів та групи вибуття як утримуваних для продажу проводиться на дату, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, наведені в пункті 1 цього розділу, або на дату оприбуткування активів, придбаних з метою продажу. Якщо необоротні активи, групи вибуття визнаються утримуваними для продажу після дати балансу, то таке визнання здійснюється на наступну дату балансу. Якщо таке визнання відбувається після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності, то інформація про необоротні активи, групу вибуття, утримувані для продажу, розкривається у примітках до фінансової звітності.</p>	<p>Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив, класифікований як утримуваний для продажу, за нижчою з оцінок: або за балансовою вартістю, або за справедливою вартістю з вирахуванням витрат на продаж.</p> <p>Суб'єкт господарювання оцінює непоточний актив, класифікований як утримуваний для розподілу власникам за вартістю, нижчою від його балансової вартості і справедливої вартості, мінус витрати на розподіл.</p> <p>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 відобразитися у звіті про прибутки та збитки як фінансові витрати.</p> <p>Після подальшої переоцінки ліквідаційної групи балансову вартість будь-яких активів і зобов'язань не треба переоцінювати доти, поки не буде повторно оцінена справедлива вартість, мінус витрати на продаж.</p>

**Порівняльна характеристика П(С)БО 15 та МСБО 18  
відносно умов визнання доходів**

П(С)БО 15	МСБО 18
1	2
Доходи – збільшення економічних вигод у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)	Дохід – це збільшення економічних вигод протягом звітного періоду, у формі припливу або збільшення активів, або зменшення зобов'язань, які впливають на збільшення капіталу, окрім вкладів засновників (п.70)
<b>Дохід від реалізації продукції (товарів, інших активів) визнається за наявності наступних умов:</b>	
покупцеві передані ризики й вигоди, пов'язані з правом власності на продукцію (товар, інший актив).	суб'єкт господарювання передав покупцеві суттєві ризики і винагороди, пов'язані з власністю на товар.
підприємство не здійснює надалі управління та контроль за реалізованою продукцією (товарами, іншими активами).	за суб'єктом господарювання не залишається ані подальша участь керівництва пов'язана з володінням, ані ефективний контроль за проданими товарами.
сума доходу (виручка) може бути достовірно визначена;	суму доходу можна достовірно оцінити.
є впевненість, що в результаті операції відбудеться збільшення економічних вигод підприємства, а витрати, пов'язані з цією операцією, можуть бути достовірно визначені.	імовірно, що до суб'єкта господарювання надійдуть економічні вигоди.
	витрати, які були або будуть здійснені у зв'язку з операцією, можна достовірно оцінити.
<b>Визнання доходів від надання послуг</b>	
Дохід, пов'язаний з наданням послуг, визнається, виходячи зі ступеня завершеності операції з надання послуг на дату балансу, якщо може бути достовірно оцінений результат цієї операції.	Якщо результат операції, яка передбачає надання послуг, може бути попередньо оцінений достовірно, дохід, пов'язаний з операцією, має визнаватися шляхом посилання на той етап завершеності операції, який існує на дату балансу.
<b>Результат операції з надання послуг може бути достовірно оцінений за наявності всіх наведених нижче умов:</b>	
можливості достовірної оцінки доходу.	можна достовірно оцінити суму доходу.
імовірності надходження економічних вигод від надання послуг.	існує ймовірність надходження до суб'єкта господарювання економічних вигод.
можливості достовірної оцінки ступеня завершеності надання послуг на дату балансу.	можна достовірно оцінити ступінь завершеності операції на дату балансу.
можливості достовірної оцінки витрат, здійснених для надання послуг та необхідних для їх завершення.	можна достовірно оцінити витрати, здійснені у зв'язку з операцією, та витрати, необхідні для її завершення.
<b>Класифікація доходів</b>	
Класифікація доходів: – дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, послуг); – інші операційні доходи; – фінансові доходи; – інші доходи.	М(С)БО 18 «Дохід» передбачає наступні види доходів: – дохід від реалізації товарів; – дохід від надання послуг; – відсотки, роялті, дивіденди.

## Порівняння витрат за МСФЗ та П(С)БО

МСФЗ	П(С)БО
<b>Стандарт, який регламентує</b>	
Єдиного спеціалізованого стандарту немає	П(С)БО 16 "Витрати", П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" (терміни)
<b>Визначення терміну</b>	
Витрати – це зменшення економічних вигод протягом звітного періоду, що відбувається у формі відтоку або зменшення активів або збільшення зобов'язань, які ведуть до зменшення капіталу, не пов'язаних з його розподілом між учасниками акціонерного капіталу	Витрати – зменшення економічних вигод у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілу власниками)
<b>Класифікація та групування витрат</b>	
МСФЗ виходять із існування загальноприйнятої практики розмежування в звітності статей витрат, які виникають в процесі діяльності підприємства	Витрати класифікуються залежно від виду діяльності, від якого вони виникли, по економічним елементам і статтям витрат. Виділяють також прямі й непрямі витрати, змінні й постійні, витрати минулих і майбутніх періодів.
<b>Елементи витрат</b>	
МСБО 1 встановлена класифікація: за характером витрат (амортизація, матеріальні витрати, виплати працівникам, інші витрати) (п.91). За функціями витрат: собівартість реалізації, витрати на збут, адміністративні витрати та інші витрати (п. 92).	1) собівартість реалізованої продукції; 2) витрати, пов'язані з операційною діяльністю, які не включаються до собівартості реалізації: адміністративні витрати; витрати на збут; інші операційні витрати. 3) фінансові витрати; 4) втрати від участі в капіталі; 5) інші витрати діяльності.
<b>Визнання витрат</b>	
За МСФЗ витрати визнаються на основі безпосереднього зіставлення між понесеними витратами і прибутками по конкретних статтях доходів, що припускає одночасне визнання прибутків і витрат, що виникають безпосередньо і спільно від одних і тих же операцій або інших подій.	Витрати визнаються у звітності в момент вибуття активу або збільшення зобов'язання, які призводять до зменшення власного капіталу підприємства, на основі систематичного та раціонального їх розподілу протягом тих звітних періодів, коли надходять відповідні економічні вигоди
<b>Оцінка витрат</b>	
У МСФЗ відсутні спеціально викладені в окремому стандарті правила відносно оцінки витрат, але в деяких стандартах, містяться положення, що визначають оцінку відповідних витрат, що визнаються в Звіті про прибутки і збитки	У П(С)БО відсутні спеціальні, викладені в окремому узятому стандарті, правила відносно оцінки витрат підприємства, але стандарти указують на деякі особливості оцінки витрат при здійсненні операцій з активами, зобов'язаннями та капіталом

## Відмінності під час об'єднання капіталів підприємств за методами придбання і приєднання (злиття)

Відмінності	Метод придбання	Метод приєднання (злиття)
Оцінка активів і зобов'язань ДП* на момент об'єднання	За ринковою справедливою вартістю	За обліковою балансовою вартістю
Гудвіл	Визнається як позитивна чи негативна різниця між ринковою вартістю ДП і сплаченою сумою	Гудвіл не визнається
Метод зведення, що застосовується під час складання консолідованого балансу	Активи та зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за ринковою вартістю додаються до відповідних статей МК за балансовою (обліковою) вартістю	Активи та зобов'язання (еліміновані на статті, що вилучаються) ДП за їх обліковою балансовою вартістю додаються до відповідних статей балансу МК
Метод зведення, що застосовується під час складання консолідованого Звіту про фінансові результати	Доходи (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом; витрати звітного періоду кожної фірми плюс додаткові витрати на знос і амортизацію гудвілу зводяться разом	Доходи і витрати звітного періоду (за вирахуванням вилучень) МК і ДП зводяться разом
Статті, що елімінуються (вилучаються) під час консолідації	а) з активів МК – ринкова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП; в) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньогрупових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)	а) з активів МК – балансова вартість інвестицій у ДП; б) з пасивів ДП – частка МП в капіталі ДП, крім нерозподіленого прибутку; в) сума внутрішньогрупових операцій та внутрішньогрупового сальдо; г) нереалізовані прибутки та збитки від внутрішньо-групових операцій (крім збитків, які не можуть бути відшкодовані)
Порівняння окремих статей балансу: а) оборотні активи (грошові кошти); б) оборотні активи (негрошові); в) зобов'язання; е) власний капітал; є) нерозподілений прибуток	менші; більші; однакові; менший; менший	більші; менші; однакові; більший; більший

\* ДП (дочірнє підприємство) – підприємство, що підлягає приєднанню;

МК (материнська компанія) – підприємство-покупець

Перелік контрольних питань для проведення підсумкового контролю з навчальної дисципліни «Міжнародні стандарти Фінансової звітності»

1. Мета та шляхи гармонізації МСБО та фінансової звітності.
2. Структура Концептуальної основи МСБО.
3. Тлумачення МСБО та питання, що їх розкривають.
4. Користувачі інформації фінансової звітності.
5. Якісні характеристики фінансових звітів.
6. Принципи фінансової звітності.
7. Порядок організації діяльності ради МСБО.
8. Основні стадії розробки МСБО.
9. Суть, значення МСБО та сферу їх застосування.
10. Призначення і склад фінансової звітності.
11. Елементи активу, критерії їх визнання та оцінку.
12. Елементи пасиву, критерії їх визнання та оцінку.
13. Структура та зміст балансу.
14. Формати балансу (горизонтальний та вертикальний).
15. Структура та зміст Звіту про прибутки та збитки.
16. Формати Звіту про прибутки та збитки.
17. Структура Звіту про зміни у власному капіталі.
18. Зміст та структуру Звіту про рух грошових коштів.
19. Методика складання Звіту про рух грошових коштів.
20. Примітки до фінансових звітів, суттєві помилки та зміни в обліковій політиці.
21. Критерії визнання, класифікація та оцінка основних засобів відповідно до МСБО 16.
22. Амортизація та її трактування міжнародними стандартами бухгалтерського обліку.
23. Методи нарахування амортизаційних відрахувань, прийняті у міжнародній практиці.
24. Визнання та первісна оцінка нематеріальних активів відповідно до МСБО 38.
25. Вибуття основних засобів відповідно до МСБО 16.
26. Порядок розкриття інформації про основні засоби у фінансовій звітності на основі МСБО 16.
27. Амортизація нематеріальних активів відповідно до МСБО 38.
28. Зменшення корисності та вибуття нематеріальних активів.
29. Розкриття інформації про нематеріальні активи.
30. Визнання та первісна оцінка запасів відповідно до МСБО 2.
31. Облік руху запасів.
32. Методи визначення собівартості запасів відповідно до МСБО 2.

33. Розкриття інформації про запаси у примітках до фінансових звітів.
34. Склад та елементи фінансової звітності.
35. Порядок подання фінансових звітів. Звітний період.
36. Операційні доходи й операційні витрати.
37. Види короткострокових зобов'язань і порядок їх оцінки.
38. Порядок нарахування заробітної плати і види утримань.
39. Поняття, класифікація та методи оцінки зобов'язань МСБО 37.
40. Зміст і оцінка довгострокових зобов'язань.
41. Порядок відображення запасів за чистою вартістю реалізації.
42. Суть облікової політики підприємства.
43. Порядок визнання поточних податкових зобов'язань та поточних податкових активів МСБО 12.
44. Мета, сфера застосування, визначення та оцінка доходу відповідно до МСБО 18.
45. Основні програми Пенсійного забезпечення відповідно до МСБО 26.
46. Порядок подання консолідованих фінансових звітів відповідно до МСБО 27.
47. Форма та зміст проміжних фінансових звітів відповідно до МСБО 34.
48. Інвестиційна нерухомість: визнання й оцінка МСБО 40.
49. Операційні доходи й операційні витрати.
50. Класифікація активів на поточні та непоточні.
51. Форми фінансової звітності.
52. Діяльність Постійного комітету з тлумачень.
53. Процедури консолідації фінансової звітності.
54. Визначення оренди та її класифікація відповідно до МСБО 17.
55. Зміни в обліковій політиці та облікових оцінках.
56. Суть забезпечень, непередбачених зобов'язань і непередбачених активів.
57. Інвестиції в асоційовані підприємства згідно з МСБО 28.
58. Суть і види спільної діяльності згідно з МСБО 31.
59. Порядок визначення руху грошових коштів у результаті операційної діяльності (прямий та непрямий метод).
60. Звітність за сегментами.

*Навчальне видання*

**МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ  
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ**

Навчальний посібник

Укладачі: ***Ковальчук Тетяна Миколаївна***  
***Танасієва Марина Миколаївна***

Відповідальна за випуск ***Ковальчук Т.М.***

Літературний редактор ***Лукул О.В.***

Технічний редактор ***Чорасва Г.К.***

Підписано до друку 10.03.2023. Формат 60x84/16.

Папір офсетний. Друк різнографічний. Умов.-друк. арк. 12,3.

Обл.-вид. арк. 13,2. Зам. Н-019.

Видавництво та друкарня Чернівецького національного університету.

58002, Чернівці, вул. Коцюбинського, 2.

e-mail: [ruta@chnu.edu.ua](mailto:ruta@chnu.edu.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 891 від 08.04.2002.