

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ  
МИКОЛАЇВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ АГРАРНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

Навчально-науковий інститут бізнесу, інноваційного розвитку та  
міжнародної діяльності

Обліково-фінансовий факультет

Кафедра обліку і оподаткування

## **ОБЛІК І ФІНАНСОВА ЗВІТНІСТЬ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

курс лекцій для здобувачів другого (магістерського) рівня вищої освіти  
ОПП «Облік і оподаткування»  
спеціальності 071 «Облік і оподаткування»  
заочної форми здобуття освіти

МИКОЛАЇВ  
2023

УДК 657.1:006

О-16

Друкується за рішенням науково-методичної комісії обліково-фінансового факультету Миколаївського національного аграрного університету від 23.10.2023 р., протокол №4.

Укладачі:

М.В. Дубініна – д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;

С.В. Сирцева – канд. екон. наук, доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування, Миколаївський національний аграрний університет;

Рецензенти:

Н. М. Сіренко - д-р екон. наук, професор, завідувач кафедри фінансів, банківської справи та страхування, Миколаївський національний аграрний університет;

Н.В. Яценко – головний бухгалтер СПрАТ «Україна» Вознесенського району

© Миколаївський національний аграрний університет, 2023

## ЗМІСТ

<b>ВСТУП.....</b>	<b>5</b>
<b>МОДУЛЬ 1. СУТНІСТЬ, КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА, ОБЛІК ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ.....</b>	<b>5</b>
<b>Тема 1. Міжнародні стандарти фінансової звітності, їх розробка та впровадження.....</b>	<b>5</b>
<b>Тема 2. Концептуальна основа фінансової звітності.....</b>	<b>7</b>
<b>МОДУЛЬ 2. ПІДГОТОВКА ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....</b>	<b>13</b>
<b>Тема 3. Подання фінансової звітності.....</b>	<b>13</b>
<b>Тема 4. Примітки до фінансових звітів, приправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках.....</b>	<b>19</b>
<b>МОДУЛЬ 3. ОБЛІК ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ.....</b>	<b>23</b>
<b>Тема 5. Облік фінансових інструментів та платежів на основі акцій.....</b>	<b>23</b>
<b>Тема 6. Облік довгострокових активів.....</b>	<b>29</b>
<b>Тема 7. Облік запасів.....</b>	<b>38</b>
<b>Тема 8. Облік зобов'язань і забезпечень.....</b>	<b>40</b>
<b>Перелік міжнародних стандартів та тлумачень до них .....</b>	<b>49</b>

## ВСТУП

Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності є відправною точкою для багатьох країн, що розвиваються, які створюють національні стандарти.

Практичне використання МСФЗ і проведена в даний час інтенсивна робота щодо вдосконалення методик формування достовірних показників фінансової звітності відповідно до МСФЗ розглядаються представниками світової бухгалтерської науки і практики як найбільш перспективний шлях, що задовольняє потребам (запитам) зовнішніх користувачів. При розробці основоположних принципів фінансової звітності та стандартизації облікових методик міжнародних стандартів вивчені інтереси її користувачів, перш за все інвесторів та акціонерів і проаналізовані національні методики отримання відповідних даних.

Використання міжнародних стандартів у практиці вітчизняних підприємств дає можливість сформувати прозору та зрозумілу для користувачів інформацію в звітності, залучити фінансові та кредитні ресурси для розвитку і розширення діяльності.

Курс лекцій дозволяє формувати у здобувачів вищої освіти систему знань щодо особливостей ведення бухгалтерського обліку та складання звітності за міжнародними стандартами.

Модулі навчальної дисципліни передбачають подальше виконання студентами практичних завдань, тестів, ситуацій.

# МОДУЛЬ 1

## СУТНІСТЬ, КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА, ОБЛІК ЗГІДНО МІЖНАРОДНИХ ВИМОГ

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

#### План

1.1. Поняття, призначення та використання міжнародних стандартів фінансової звітності.

1.2. Процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

1.1. Поняття, призначення та використання міжнародних стандартів фінансової звітності.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ) можна охарактеризувати як систему правил і положень зі складання і подання фінансової звітності.

Мова йде про публічну звітність, що широко використовується різними зовнішніми користувачами для отримання корисної та необхідної інформації про підприємство, що складає та оприлюднює цю звітність.

Міжнародні стандарти є зведенням правил бухгалтерського обліку, інформація якого використовується для подання різним підприємствам, організаціям та особам, що зацікавлені результатами діяльності і фінансовим станом підприємства, що складає звітність.

Впровадивши МСФЗ, компанія:

1. Відкриває шлях для лістинга (котирування) цінних паперів на фондових ринках.

2. Спрощує переговори з кредиторами, інвесторами, страховими та лізинговими компаніями.

3. Спрощує моніторинг і контроль дочірніх компаній підприємства, які базуються за кордоном.

На сьогодні в системі міжнародних стандартів розрізняють такі групи:

1) міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS), скорочено – МСБО (IAS);

2) міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS), скорочено – МСФЗ (IFRS).

3) тлумачення міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC), скорочено – КТМСФЗ;

4) тлумачення міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (SIC для IAS), скорочено – ПКТ.

#### Кожен стандарт складається з обов'язкових елементів:

- мета, сфера застосування;
- основні визначення, що використовуються у стандарті;
- зміст і роз'яснення, які акцентують увагу користувача на принципових моментах;

- дата набуття стандартом чинності.

Ухвалення і використання МСФЗ забезпечує:

- зменшення ризику для кредиторів та інвесторів;

- зниження витрат кожної країни на розробку власних стандартів;

- поглиблення міжнародної кооперації;

- однозначне розуміння фінансової звітності і зростання довіри до її показників у всьому світі.

На сьогоднішній день МСФЗ використовуються:

- як основа національних вимог до бухгалтерського обліку і звітності в багатьох країнах світу;

- як міжнародний базовий підхід тими країнами, які розробляють свої власні стандарти;

- фондовими біржами і регулюючими органами, які вимагають або дозволяють іноземним емітентам подавати фінансові звіти відповідно до МСФЗ;

- наднаціональними органами, такими як Європейська комісія;

- Світовим банком, який вимагає від позичальників представлення фінансової звітності відповідно до МСФЗ;

- дедалі більшою кількістю підприємств, установ, організацій.

Міжнародні стандарти фінансової звітності носять рекомендаційний характер і в багатьох випадках дозволяють використання альтернативних підходів до вирішення різноманітних облікових проблем.

## **1.2. Процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності.**

Розробкою МСФЗ займається Рада з Міжнародних стандартів фінансової звітності (РМСФЗ) – International Accounting Standards Board (IASB), яка була заснована у 1973 р. Раду представляє 9 країн, вона складається з 14 членів, 12 з яких працюють на постійній основі.

Члени Ради призначаються піклувальниками, які досліджують ефективність її роботи, займаються пошуком джерел фінансування, санкціонують бюджет Ради. Піклувальники представляють різні регіони (6 членів - з Північної Америки, 6 - з Європи, 4 - з країн Тихоокеанського регіону, 3 - з інших регіонів) і включають в себе спеціалістів бухгалтерської професії, міжнародних організацій, користувачів і упорядників фінансової звітності.

Міжнародні стандарти випускаються після проходження суворо дотримуваних процедур. До отримання остаточного варіанту стандарту з метою отримання зауважень та пропозицій випускаються документи для обговорення – Дискусійні Документи та Проект положення.

Основні завдання Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності це: розробка єдиних високоякісних стандартів, які забезпечують прозорість і порівнянність фінансової звітності для прийняття економічних рішень учасниками світових ринків капіталу та іншими користувачами; сприяння практичному застосуванню даних стандартів та зближенню національних та

міжнародних стандартів звітності.

**Процес розробки міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності включає такі етапи:**

1. Після проведення консультацій з особами, які готують фінансову звітність, аудиторами та користувачами фінансової звітності виникає необхідність у формуванні проекту стандарту.

2. Проведення консультацій з Консультативною радою по стандартах щодо включення даної теми до порядку денного РМСБО. Попереднє дослідження здійснюється персоналом РМСБО. Персонал готує обґрунтування проекту.

3. Формування Консультативного комітету (консультативної групи) для надання консультативної підтримки Раді з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РСМБО).

4. Розробка РМСБО документу для обговорення – Дискусійного Документу.

5. Затвердження Дискусійного Документу (здійснюється простою більшістю голосів, присутніх на засіданні Ради, якщо їх кількість становить не менше 60% від загального числа членів РМСБО).

6. Розгляд коментарів. Період надання коментарів, як правило, становить 120 днів.

7. Підготовка проекту стандарту – Проекту положення (ПП), (Exposure Draft, ED), який повинен бути затверджений простою більшістю голосів членів Ради.

Затверджений текст МСФЗ направляється в усі країни – члени комітету для його перекладу та публікації, і лише після цього стандарт набуває чинності.

## **Тема 2. Концептуальна основа фінансової звітності**

### **План**

**2.1. Статус і мета Концептуальної основи фінансової звітності.**

**2.2. Структура Концептуальної основи фінансової звітності.**

**2.1. Статус і мета Концептуальної основи фінансової звітності.**

**Концептуальна основа є концептуальною обліковою основою**, яка встановлює **концепції**, покладені в основу **складання і подання фінансових звітів** для зовнішніх користувачів.

**Головною причиною розробки і прийняття Концептуальної основи фінансової звітності** була наявність відмінностей у звітності різних країн, а саме: використання різних визначень елементів фінансових звітів, критеріїв визнання статей фінансових звітів та вибір різних баз оцінки.

**Мета Концептуальної основи фінансової звітності полягає в тому, щоб:**

а) сприяти розробленню Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку МСФЗ, що ґрунтуються на послідовних концепціях;

б) допомогти тим, хто складає звітність, розробляти послідовну облікову політику в тому разі, якщо жоден стандарт не є застосовним до певної операції чи іншої події, або якщо стандарт дає можливість обирати облікову політику;

в) допомагати всім сторонам розуміти та тлумачити стандарти.

Концептуальна основа — не є стандартом. Жодне з положень Концептуальної основи не має переваги перед будь-яким стандартом чи будь-якою вимогою стандарту.

Концептуальна основа закладає для стандартів фундамент, який:

а) сприяє прозорості, посилюючи зіставність і якість фінансової інформації на міжнародному рівні, даючи інвесторам та іншим учасникам ринку змогу приймати обґрунтовані економічні рішення;

б) зміцнює підзвітність шляхом усунення прогалів в інформації між тими, хто надає капітал, та тими, кому вони довірили свої гроші. Стандарти, що ґрунтуються на Концептуальній основі, подають інформацію, необхідну для забезпечення відповідальності керівництва;

в) сприяє економічній ефективності, допомагаючи інвесторам виявляти можливості та ризики в усьому світі, тим самим поліпшуючи розподіл капіталу. Для підприємств використання єдиної, довіреної мови бухгалтерського обліку, що спирається на Стандарти, побудовані на фундаменті Концептуальної основи, знижує вартість капіталу та зменшує витрати на міжнародне звітування.

## **2.2. Структура Концептуальної основи фінансової звітності.**

Концептуальна основа має відповідну структуру (сферу застосування), що охоплює ряд важливих питань:

1. Мету фінансових звітів, складених згідно з вимогами міжнародних стандартів.

2. Інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, вимоги до нього та зміни у ресурсах та вимогах.

3. Якісні характеристики, що визначають корисність інформації, яка міститься у фінансових звітах.

4. Основоположні припущення.

5. Концепції капіталу і збереження капіталу.

**Метою фінансової звітності** є надання необхідної корисної інформації всім потенційним користувачам, зацікавленим в отриманні інформації про фінансовий стан підприємства та його зміни, про результати господарської діяльності, ефективність управління і ступінь відповідальності керівництва за діяльність підприємства.

В документі сформульовані різні інформаційні потреби користувачів звітної бухгалтерської інформації:

- *потенційних інвесторів, акціонерів;*
- *працівників підприємств, громадськості;*



- позичальників, постачальників і покупців;
- урядових органів – податкових, статистичних, регулюючих та ін.

**Фінансова звітність загального призначення** надає інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про **економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує**. Фінансова звітність також надає інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього. Інформація обох типів надає корисний матеріал для рішень про надання ресурсів суб'єкту господарювання.

#### Економічні ресурси та вимоги

Інформація про природу та обсяги економічних ресурсів суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього можуть допомогти користувачам:

- виявити сильні та слабкі фінансові сторони суб'єкта господарювання, що звітує;
- оцінити ліквідність і платоспроможність суб'єкта господарювання, що звітує;
- оцінити потреби у додатковому фінансуванні та те, наскільки успішним він є в отриманні такого фінансування;
- передбачити, як розподілятимуться майбутні грошові потоки серед тих, хто має вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує.

#### Зміни в економічних ресурсах та вимогах

Зміни в економічних ресурсах суб'єкта господарювання, що звітує, та вимогах до нього виникають внаслідок фінансових результатів такого суб'єкта господарювання та внаслідок інших подій або операцій, таких як випуск боргових інструментів або інструментів власного капіталу. Щоб належно оцінити перспективи майбутніх грошових потоків від суб'єкта господарювання, що звітує, користувачі повинні бути здатні розрізняти обидві ці зміни.

Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, допомагає користувачам зрозуміти прибуток який суб'єкт господарювання отримав від своїх економічних ресурсів. Інформація про прибуток, отриманий суб'єктом господарювання, дає уявлення про те, наскільки добре управлінський персонал виконав свої обов'язки для ефективного та результативного використання ресурсів суб'єкта господарювання, що звітує. Інформація про змінюваність та компоненти такого прибутку є також важливою, особливо при оцінюванні невизначеності майбутніх грошових потоків. Інформація про минулі фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, та про те, як управлінський персонал виконав свої обов'язки, як правило, корисна для прогнозування майбутнього прибутку суб'єкта господарювання від його економічних ресурсів.

Фінансові результати, відображені в бухгалтерському обліку за принципом нарахування

Бухгалтерський облік за принципом нарахування описує наслідки операцій та інших подій та обставин на економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до цього у періодах, у яких такі наслідки сталися, навіть якщо отримання грошових коштів та їх сплата відбуваються в іншому періоді. Це важливо тому, що інформація про економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, а також про зміни в його економічних ресурсах і вимогах протягом певного періоду забезпечує кращу основу для оцінювання минулих та майбутніх фінансових результатів суб'єкта господарювання, ніж інформація виключно про отримання грошових коштів та їх сплату протягом такого періоду.

Інформація про фінансові результати суб'єкта господарювання, що звітує, протягом певного періоду, відображена змінами у його економічних ресурсах та вимогах, крім отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів, є корисною при оцінюванні минулої та майбутньої спроможності суб'єкта господарювання генерувати чисті надходження грошових коштів. Така інформація вказує на те, якою мірою суб'єкт господарювання, що звітує, збільшив свої наявні економічні ресурси, а, отже, і його спроможність генерувати чисті надходження грошових коштів завдяки своїй діяльності, а не шляхом отримання додаткових ресурсів безпосередньо від інвесторів та кредиторів. Інформація про фінансові результати діяльності суб'єкта господарювання, що звітує, протягом періоду може також допомогти користувачам оцінити раціональність управління керівництвом економічними ресурсами суб'єкта господарювання.

#### Фінансові результати, відображені минулими грошовими потоками

Інформація про грошові потоки суб'єкта господарювання, що звітує, протягом певного періоду:

- допомагає користувачам оцінити здатність суб'єкта господарювання генерувати майбутні чисті надходження грошових коштів;

- вказує на те, як суб'єкт господарювання, що звітує, отримує та витрачає грошові кошти, в тому числі інформацію про його позики та погашення боргу, дивіденди у грошовій формі або інший розподіл грошових коштів інвесторам, та інші чинники, що можуть впливати на ліквідність або платоспроможність суб'єкта господарювання;

- допомагає користувачам зрозуміти діяльність суб'єкта господарювання, що звітує, оцінити його фінансову та інвестиційну діяльність, оцінити його ліквідність або платоспроможність та пояснити іншу інформацію про фінансові результати.

#### Зміни в економічних ресурсах та вимогах, що виникли не внаслідок фінансових результатів

Економічні ресурси суб'єкта господарювання, що звітує, та вимоги до нього, можуть також змінюватися з причин, інших аніж фінансові результати, таких як випуск інструментів боргу чи власного капіталу. Інформація про цей тип зміни необхідна, щоб дати користувачам повне розуміння того, чому змінилися економічні ресурси суб'єкт господарювання,

що звітує, та вимоги до нього, а також впливи таких змін на його майбутні фінансові результати.

### Інформація про використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання

Інформація про те, наскільки ефективно та результативно керівництво суб'єкта господарювання, що звітує, виконувало свої обов'язки з використання економічних ресурсів суб'єкта господарювання:

- допомагає користувачам оцінити раціональність управління керівництвом цими ресурсами;

- корисна також для прогнозування того, наскільки ефективно та результативно керівництво використовуватиме економічні ресурси суб'єкта господарювання в майбутніх періодах.

### **Основними припущеннями фінансової інформації є:**

*Принцип нарахування* - вплив операцій та інших подій визначається, коли вони відбуваються (а не коли отримані або оплачені кошти чи їх еквіваленти), і вони відображаються в реєстрах та фінансових звітах того періоду, до якого вони відносяться.

Згідно з цим методом результати інших операцій та інших подій визнаються за фактом їх здійснення, а не тоді, коли грошові кошти та їх еквіваленти отримані або виплачені. Вони відображаються в облікових записах і включаються у фінансову звітність періодів, до яких відносяться. Фінансова звітність інформує користувача не лише про минулі операції, пов'язані з виплатою та отриманням грошових коштів, але й про зобов'язання сплатити гроші в майбутньому, а також про ресурси, які будуть отримані в майбутньому. Ця інформація надзвичайно важлива для користувачів при прийнятті економічних рішень.

*Принцип безперервності* - підприємство, як правило, розглядається як безперервно діюче, тобто таке, що буде продовжувати свою діяльність у майбутньому. Це означає, що підприємство не має ані наміру, ані потреби ліквідуватися або суттєво скорочувати масштаби своєї діяльності.

Таким чином, передбачається, що компанія не збирається та не очікує ліквідації або суттєвого скорочення масштабів своєї діяльності. Якщо такий намір (або необхідність) існує, то фінансова звітність може складатися на інших підставах, в такому випадку інформація про такі відповідні підстави (основи) підлягає окремому розкриттю.

### **Якісні характеристики є такими критеріями, які забезпечують корисну інформацію для користувачів.**

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

Основоположними якісними характеристиками є:

- *доречність* - інформація є доречною, коли вона впливає на економічні рішення користувачів, допомагаючи їм оцінювати минулі, нинішні та майбутні події, підтверджувати чи виправляти їх оцінки за минулі

періоди. Інформація, що підтверджує минулі прогнози про діяльність компанії або про результати запланованих видів діяльності, також вважається доречною.

- *правдиве подання*. Фінансова звітність подає економічні явища у словах та числах. Щоб бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати доречні явища, але вона повинна також правдиво подавати сутність явищ, які вона призначена подавати. За багатьох обставин сутність економічного явища та його правова форма є однаковими. Якщо вони не однакові, то надання інформації лише про правову форму не забезпечило б правдивого подання економічного явища.

Для забезпечення досконало правдивого подання відображення повинне мати три характерні риси. Воно має бути *повним, нейтральним і вільним від помилок*.

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

*Нейтральний опис* не має упередженості у відборі або поданні фінансової інформації. Нейтральний опис не є одностороннім, таким, у якому різні компоненти мають різну вагу, у якому одні компоненти необґрунтовано наголошуються, а значимість інших необґрунтовано применшується, або у якому здійснюються інші маніпуляції з метою збільшити імовірність того, що фінансова інформація буде сприйнята схвально або несхвально користувачами. Нейтральна інформація не означає, що інформація не має жодної мети або ніяк не впливає на поведінку.

*Вільний від помилок* означає, що немає помилок або пропусків в описі явища, та процес, який використовується для створення звітної інформації, обраний та застосований без помилок у цьому процесі. У такому контексті вільний від помилок не означає ідеально точний в усіх відношеннях.

*Зіставність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість* – це якісні характеристики, що підсилюють корисність інформації, яка є доречною та правдиво подає те, чого вона стосується. Посилювальні якісні характеристики можуть також допомогти визначити, який з двох способів слід використати для опису явища, якщо обидва вони вважаються рівною мірою доречними та такими, що правдиво подають це явище.

Вибір бази оцінки і концепції збереження капіталу визначить облікову модель, яка використовується при складанні фінансових звітів. Існує дві концепції: фінансова та фізична (таблиця 2.1).

Фінансова концепція капіталу приймається при підготовці фінансової звітності більшістю суб'єктів господарювання.

З точки зору фінансової концепції капіталу, що включає в себе інвестовані кошти або інвестовану купівельну спроможність, капітал є тотожним чистим активам або власному капіталу суб'єкта господарювання.

З точки зору фізичної концепції капіталу, що орієнтується на операційну спроможність, капітал розглядається як виробнича потужність

суб'єкта господарювання на основі, наприклад, кількості одиниць випуску продукції за добу.

Таблиця 2.1 Концепції капіталу згідно МСФЗ

<b>Фінансова концепція капіталу</b>	<b>Фізична концепція капіталу</b>
Капітал є синонімом чистих активів або власного капіталу підприємства. Ця концепція капіталу приймається більшістю підприємств при складанні своїх фінансових звітів	Капітал розглядається як виробнича потужність підприємства, яка базується, наприклад, на вироблених одиницях за день
<b>Збереження фінансового капіталу</b>	<b>Збереження фізичного капіталу</b>
Прибуток є збільшенням фінансової суми чистих активів за період (включаючи операції з власниками)	Прибуток є збільшенням фізичної виробничої потужності за період (включаючи операції з власниками)

## МОДУЛЬ 2 ПІДГОТОВКА ТА ПОДАННЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ

### Тема 3. Подання фінансової звітності План

- 3.1. Загальні вимоги до фінансової звітності.
- 3.2. Звіт про фінансовий стан.
- 3.3. Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.
- 3.4. Звіт про зміни у власному капіталі.
- 3.5. Звіт про рух грошових коштів (звіт про грошові потоки).

#### 3.1. Загальні вимоги до фінансової звітності.

**Фінансова звітність** — це система взаємозв'язаних узагальнюючих показників, що відображають фінансовий стан підприємства, установи, організації та результати діяльності за звітний період. Фінансову звітність ще називають бухгалтерською звітністю.

Загальні вимоги до фінансової звітності викладені в Концептуальній основі фінансової звітності та МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Щоб інформація, викладена у фінансових звітах була корисною для існуючих і потенційних інвесторів та кредиторів, їй мають бути притаманні якісні характеристики корисної фінансової інформації, серед яких відокремлюють **фундаментальні якісні характеристики та підвищені якісні характеристики**.

#### Фундаментальними якісними характеристиками є:

1. *Значущість (Relevance)* – тобто спроможність її вплинути на прийняття користувачами рішень, її ознаками є прогнозна цінність (predictive value) і суттєвість (materiality).

2. *Правдиве подання (Fainthful representation)* передбачає повноту відображення інформації, нейтральність та відсутність помилок.

**Підвищенні якісні характеристики фінансової інформації:**

1. *Зіставність (Comparability)*, що означає можливість її порівняння з фінансовою інформацією інших суб'єктів господарювання або з попередніми звітними періодами діяльності даного суб'єкта господарювання.

2. *Підтвердження (Verifiability)* незалежними спостерігачами надають більшої впевненості користувачам фінансової інформації в її правдивості.

3. *Своєчасність (Timeliness)* інформації означає, що інформація подається без затримки.

4. *Зрозумілість (Understandability)* інформації для користувачів, які мають відповідні знання з бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку.

Повний комплект фінансових звітів суб'єкта господарювання має включати 6 звітів:

- 1) звіт про фінансовий стан на кінець періоду;
- 2) Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід за період;
- 3) звіт про зміни у власному капіталі за період;
- 4) звіт про грошові потоки за період;
- 5) примітки, що визначають стислий опис облікової політики та інша пояснювальна інформація;
- 6) звіт про фінансовий стан на початок самого першого порівняльного періоду, коли суб'єкт господарювання застосовує облікову політику ретроспективно або ретроспективне перерахування статей у фінансових звітах, або коли перекласифіковано статті у фінансових звітах.

**Елементи фінансових звітів** — це сукупність однорідної інформації, що повинна включатись у фінансові звіти.

- 1) Баланс: активи; зобов'язання, власний капітал;
- 2) Звіт про прибутки та збитки: доходи витрати, чистий прибуток (збиток);
- 3) Звіт про зміни у власному капіталі: зміни в капіталі, зміни в резервах;
- 4) Звіт про рух грошових коштів: грошові потоки в результаті операційної, фінансової, інвестиційної діяльності;
- 5) Примітки до фінансових звітів: облікові політики і пояснюючі примітки.

### **3.2. Звіт про фінансовий стан.**

**Звіт про фінансовий стан (Statement of financial position)** - це звіт про фінансовий стан підприємства, який відображає його активи, пасиви та власний капітал у грошовому виразі на певну дату.

Звіт про фінансовий стан може мати й інші назви, наприклад «Звіт про фінансове становище», «Звіт про фінансову позицію», «Баланс» тощо (параграф 10 МСБО 1 «Подання фінансових звітів»).

Система МСФЗ строго не регламентує формат подання звіту про фінансовий стан.

Звіт може бути подано як у горизонтальній формі (актив – ліворуч, пасив – праворуч), так і у вертикальній (актив – зверху, пасив – знизу).

Поняття пасив у системі МСФЗ зазвичай не використовується. Ця категорія подається як капітал і зобов'язання.

Іноді використовується форма балансу, у якій зобов'язання вираховуються з активів (як контрстатті). У результаті цього пасив представлений капіталом, який у такій ситуації представляється як чисті активи. Такий формат балансу часто називають британським.

Іноді в пасиві спочатку подають зобов'язання, а потім статті капіталу.

МСБО 1 дозволяє розміщувати в балансі статті:

- у порядку їх ліквідності або
- виходячи з їхньої оборотності/необоротності.

Не заборонено також змішану систему подання статей у балансі (параграф 64 МСБО 1).

Можливі варіації розміщення статей: вони можуть бути подані як за зростанням ліквідності, так і за спаданням ліквідності. Необоротні активи можуть бути представлені як на початку переліку активів, так в кінці.

*Спеціальна норма параграфа 56: якщо в балансі статті подано виходячи з ознаки оборотності/необоротності, то відстрочені податкові активи та зобов'язання не можуть бути класифіковані як поточні (оборотні, короткострокові).*

Статті балансу мають супроводжуватися посиланнями на відповідні примітки (параграф 113 МСБО 1).

Згідно з параграфом 54 МСБО 1 звіт про фінансовий стан повинен містити щонайменше 18 статей:

- 1) основні засоби;
- 2) інвестиційна нерухомість;
- 3) нематеріальні активи;
- 4) фінансові активи (за винятком сум, зазначених у підпунктах 5, 8 і 9);
- 5) інвестиції, що обліковуються за методом пайової участі;
- 6) біологічні активи;
- 7) запаси;
- 8) торговельна й інша дебіторська заборгованість;
- 9) кошти і їх еквіваленти;
- 10) загальна сума активів, що класифікуються як призначені для продажу, і активів, включених до груп вибуття, що класифікуються як призначені для продажу відповідно до МСФЗ 5 "Довгострокові активи, призначені для продажу, та припинена діяльність";
- 11) торговельна й інша кредиторська заборгованість;
- 12) забезпечення (резерви);
- 13) фінансові зобов'язання (за винятком сум, зазначених у підпунктах 11 і 12);

14) зобов'язання й активи за поточним податком, як визначено в МСБО 12 "Податки на прибуток";

15) відстрочені податкові зобов'язання та відстрочені податкові активи, як визначено в МСБО 12;

16) зобов'язання, включені до груп вибуття, що класифікуються як призначені для продажу відповідно до МСФЗ 5;

17) неконтролюючі частки, представлені в складі капіталу, і

18) випущений капітал і резерви, що відносяться до власників материнського підприємства.

### **3.3. Звіт про прибутки та збитки та інший сукупний дохід.**

**Звіт про прибутки та збитки** – це звіт про доходи, витрати та фінансові результати діяльності підприємства.

Звіт може бути подано у двох варіантах:

1. *Єдиний Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток з виділенням двох розділів:* для прибутку/збитку та для іншого сукупного прибутку.

2. Два звіти:

- окремих *Звіт про прибутки та збитки*, і

- *Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток*.

У випадку якщо підприємство обирає другий варіант, Звіт про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток повинен починатися з показника прибутку (збитку).

Відповідно до параграфу 82 МСБО 1 у звіті обов'язково повинні бути подані такі статті:

1. Дохід.

2. Фінансові витрати.

3. Частка фінансового результату асоційованих і спільних підприємств, вклади в які враховуються за методом участі в капіталі.

4. Податкові витрати (тут маються на увазі лише витрати з податку на прибуток).

5. Окрема загальна сума з припиненої діяльності (згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність»).

Крім того, у звіті повинні вказуватися ті статті, обов'язкове подання яких у звіті про прибуток або збиток та інший сукупний прибуток *спеціально* оговорюється в інших міжнародних стандартах.

Витрати можуть бути класифіковані двома способами на вибір керівництва компанії:

1. За характером (змістом). В українській практиці таку класифікацію називають поелементною.

2. За функціями. В українській традиції таку класифікацію часто називають постатейною.

У разі якщо керівництво підприємства обирає другий спосіб класифікації витрат, у примітках необхідно додатково представити витрати



компанії за характером. При цьому обов'язково повинні бути розкриті наступні елементи витрат:

- амортизація (параграф 104 МСБО 1);
- виплати працівникам (параграф 104 МСБО 1);
- запаси (п. "d" параграфа 36 МСБО 2 «Запаси»).

### **3.4. Звіт про зміни у власному капіталі.**

У Звіті про зміни у власному капіталі для користувачів фінансових звітів наводиться додаткова інформація про зміни у власному капіталі за період між двома датами балансу.

Зміни у власному капіталі підприємства у період між двома датами балансу відображають збільшення чи зменшення його чистих активів протягом періоду.

МСБО 1 вимагає, щоб підприємство подавало у вигляді окремого компонента своїх фінансових звітів звіт, у якому наводиться:

- 1) чистий прибуток або збиток за певний період;
- 2) кожна стаття доходу та витрат, прибутку або збитку (яка згідно з вимогами інших стандартів визнається безпосередньо у складі власного капіталу) і загальна сума за цими статтями;
- 3) кумулятивний вплив змін в обліковій політиці та виправлення помилок попереднього періоду.

Відповідно до параграфа 106 МСБО 1 звіт про зміни в капіталі повинен містити такі статті:

1) загальний сукупний прибуток за період (у консолідованому звіті показуються окремо підсумкові суми, що відносяться до власників материнського підприємства та до неконтрольованих часток);

2) для кожного компонента капіталу відображається ефект ретроспективного застосування або ретроспективний перерахунок, визнаний відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»; і

3) для кожного компонента капіталу, звірка балансової вартості на початок і кінець періоду, окремо розкриваючи зміни, обумовлені:

- статтями прибутку чи збитку;
- статтями іншого сукупного прибутку;
- операціями з власниками, що діють у цій якості, окремо відображаючи внески, зроблені власниками, і розподіл на користь власників, а також зміни в безпосередніх частках участі в дочірніх підприємствах, які не спричиняють втрату контролю.

Параграф 110 МСБО 1 указує, що у звіті про зміни в капіталі повинна бути розкрита інформація про підсумкові суми коригувань для кожного компонента капіталу *окремо* в результаті змін в обліковій політиці та в результаті виправлення помилок. Такі коригування підлягають розкриттю за кожний попередній період і на початок поточного періоду.

Крім того, підприємству слід подавати в цьому звіті або в примітках до нього:

1) операції щодо капіталу з власниками та виплати дивідендів власникам;

2) сальдо нерозподіленого прибутку або збитку на початок певного періоду та на дату балансу, а також зміни за період;

3) узгодження балансової вартості кожного класу власного капіталу, премії за акціями та всі забезпечення на початок і на кінець періоду, розкриваючи кожну зміну окремо.

Ці вимоги можна виконати двома шляхами – у вигляді Звіту про визнані інші прибутки та збитки або Звіту про зміни у власному капіталі.

Зміни у власному капіталі суб'єкта господарювання за період між початком та кінцем звітного періоду відображає збільшення чи зменшення чистих активів протягом періоду.

За винятком змін, які є наслідком операцій з власниками, що діють згідно з їхніми повноваженнями власників (таких як внески до власного капіталу, повторні придбання власних інструментів капіталу суб'єкта господарювання і дивіденди), а також витрат на операції, прямо пов'язаних з такими операціями, загальна зміна у власному капіталі протягом періоду відображає загальну зміну доходу та витрат, включаючи прибутки та збитки, отримані в результаті діяльності суб'єкта господарювання протягом періоду.

### **3.5. Звіт про рух грошових коштів (звіт про грошові потоки).**

Особливостям складання та подання Звіту про рух грошових коштів присвячено окремий стандарт — МСБО 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Звіт про рух грошових коштів є невід'ємною частиною фінансової звітності підприємства та подається за кожен період, щодо якого подається фінансова звітність загалом.

Звіт про рух грошових коштів має наводити інформацію про грошові потоки в такому розрізі (знову ж таки МСБО 7 не встановлює уніфікованого формату Звіту):

- грошові потоки від операційної діяльності;
- грошові потоки від інвестиційної діяльності;
- грошові потоки від фінансової діяльності.

Підприємство самостійно визначає конкретні статті Звіту, дотримуючись коректного розподілу грошових потоків між видами діяльності.

Операційна діяльність — це основна діяльність підприємства, що генерує виручку (дохід). Прикладами грошових потоків від операційної діяльності можуть бути надходження від покупців (замовників), виплати постачальникам, виплати персоналу. Кошти від операційної діяльності є джерелом для погашення кредитів, підтримання операційної потужності, виплати дивідендів та здійснення інвестицій.

Інвестиційна діяльність — це придбання та вибуття необоротних активів, здійснення інших інвестицій. Окреме розкриття інформації про

грошові потоки від інвестиційної діяльності дозволяє оцінити достатність вкладень, що забезпечують майбутні грошові потоки.

**Фінансова діяльність** — це операції, що впливають на величину та структуру сплаченого капіталу та запозичень. Інформація про грошові потоки від фінансової діяльності дозволяє прогнозувати майбутні виплати на користь кредиторів та власників підприємства.

МСБО 7 вимагає наводити у Звіті інформацію про відсотки та дивіденди сплачені та отримані. Підприємство може відображати такі грошові потоки у складі будь-якого виду діяльності виходячи зі специфіки власної діяльності. Так, Стандарт зазначає, що для фінансових інститутів відсотки сплачені та дивіденди/відсотки отримані є частиною операційної діяльності. З іншого боку, відсотки та дивіденди можна вважати витратами на отримання фінансових ресурсів (фінансова діяльність) або віддачею від інвестицій (інвестиційна діяльність). Важливо, щоб підприємство послідовно дотримувалось підходів до розподілу відсотків та дивідендів за видами діяльності.

Грошові потоки, пов'язані із податком на прибуток, відображаються у складі операційної діяльності, якщо тільки вони не можуть бути безпосередньо ідентифіковані як частина фінансової або інвестиційної діяльності.

МСБО 7 дозволяє підприємству самостійно обрати метод подання інформації про грошові потоки від операційної діяльності:

- *прямий метод*, за яким розкривається інформація про основні класи валових надходжень або виплат коштів;
- *непрямий метод*, за яким прибуток/збиток коригується на результати операцій негрошового характеру, доходи/витрати від фінансової та інвестиційної діяльності, зміни в оборотному капіталі.

Стандарт заохочує застосовувати прямий метод, оскільки він надає більш корисну інформацію для користувачів фінансової звітності. Але ж на практиці частіше застосовується непрямий метод, оскільки далеко не завжди облікові системи підприємств дають змогу отримати інформацію про грошові потоки операційної діяльності за основними класами надходжень та виплат.

#### **Тема 4. Примітки до фінансових звітів, приправлення помилок, зміни в облікових політиках та оцінках**

##### **План**

- 4.1. Примітки до фінансових звітів.**
- 4.2. Облікова політика за МСФЗ: особливості складання.**
- 4.3. Виправлення помилок у фінансових звітах.**

##### **4.1. Примітки до фінансових звітів.**

Загальну структуру приміток до фінансової звітності описано в параграфах 112 і 117 – 124 МСБО 1 «Подання фінансових звітів».

Компанії зобов'язані розкривати:

- основу складання фінансової звітності;
- застосовану облікову політику;
- розкривати дані згідно з вимогами окремих стандартів;
- розкривати інформацію, не подану у звіті, але потрібну для розуміння звітних даних.

Параграф 114 МСБО 1 описує *послідовність* подання приміток:

- 1) заява про відповідність МСФЗ;
- 2) короткий огляд основних принципів облікової політики;
- 3) супровідна інформація за статтями, поданими у звіті про фінансовий стан і звіті про сукупний прибуток, в окремому звіті про прибутки та збитки (якщо подається) і у звіті про зміни в капіталі, звіті про рух грошових коштів у тому самому порядку, що й порядок подання кожного звіту та кожної статті; і
- 4) розкриття іншої інформації, зокрема:
  - умовні зобов'язання і невизнані договірні зобов'язання; а також
  - розкриття *нефінансової* інформації, наприклад мета та політика підприємства у сфері управління ризиками.

Відповідно до вимоги параграфа 16 МСБО 1 заява про відповідність стандартам наводиться *беззастережно*. Зазвичай ця заява має коротку форму та з неї починаються примітки.

Примітки становлять 85 - 90% фінансової звітності з МСФЗ за обсягом. МСФЗ вимагають докладного та широкого розкриття інформації, лівова частка якої наводиться саме у примітках. Вимоги щодо розкриття інформації містяться у кожному зі стандартів.

Наприклад, МСБО 2 «Запаси» вимагає, щоб у фінансовій звітності наводилися:

- облікова політика, яка застосовується щодо обліку запасів, у т. ч. методи списання;
- загальна вартість запасів та вартість окремих груп запасів;
- вартість запасів, що обліковуються за чистою вартістю реалізації;
- вартість запасів, визнаних як витрати у звітному періоді;
- сума списання запасів до чистої вартості реалізації;
- сума відновлення вартості запасів та обставини, які призвели до відновлення вартості;
- вартість запасів, надана як застава.

Зрозуміло, що всю цю інформацію неможливо навести безпосередньо у формах звітності, а отже, вона розкривається у примітках.

#### **4.2. Облікова політика за МСФЗ: особливості складання.**

Згідно з §5 МСБО 8 «Облікова політика, зміни в бухгалтерських оцінках і помилки» облікові політики – це конкретні принципи, основи, домовленості, правила та практика, застосовувані суб'єктами господарювання при складанні та поданні фінансової звітності.

Система МСФЗ не зобов'язує суб'єктів господарювання розробляти будь-який документ, у якому описуються застосовувані облікові політики. Однак фахівці не сумніваються в тому, що мати такий документ доцільно.

Якоїсь визначеної форми наказу про облікову політику немає. Кожний суб'єкт господарювання повинен сам вирішити, з яким ступенем деталізації його розробити. При цьому інформація про облікові політики, включена до фінансової звітності, повинна бути доречною, достовірною, зіставною та зрозумілою (п. б § 17 МСБО 1 «Подання фінансової звітності»). А це досить суб'єктивні характеристики.

У § 122 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» визначено, що, крім викладу у фінансовій звітності істотних облікових політик, суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію про судження, які управлінський персонал застосовував у процесі формування таких політик. Про те, що це можуть бути за судження, ідеться в наступних параграфах даного стандарту.

Так, у § 123 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» описана операція з передачі активу в оренду. Управлінський персонал виносить професійне судження, визначаючи момент, коли всі значні ризики та винагороди від володіння активами, наданими в оренду, передаються іншим суб'єктам господарювання. Залежно від цього оренда буде вважатися або фінансовою, або операційною. Якщо оренда фінансова, дохід від оренди ділиться на два платежі: дохід від продажу та дохід від відсотків.

У § 124 МСБО 1 «Подання фінансової звітності» наведено приклад судження про те, контролює один суб'єкт господарювання іншого чи ні. Якщо такий контроль здійснюється, слід застосовувати положення МСФЗ 12 «Розкриття інформації про участь в інших підприємствах».

А для застосування облікової політики, установленної МСБО 40 «Сільське господарство», потрібно винести судження про те, як відрізнити інвестиційну нерухомість від нерухомості, зайнятої власником, і нерухомості, що утримується для продажу в ході звичайної діяльності. Залежно від того, за якими критеріями класифікується та або інша нерухомість, для її оцінки на дату балансу буде вибрана облікова політика.

**Головний принцип** формування облікових політик – вони повинні вибиратися та застосовуватися таким чином, щоб відповідати кожному застосовуваному стандарту і тлумаченню.

Положення наказу не можуть суперечити вимогам стандартів. Якщо якийсь положення наказу ввійде в дисонанс із МСФЗ-вимогами, його виконувати категорично не можна.

У наказі не потрібно відображати те, що чітко та однозначно описане в стандартах.

У наказі про облікову політику немає сенсу описувати облікові оцінки.

У наказі про облікову політику не варто прописувати порядок документообігу та організації бухгалтерського обліку на підприємстві

Облікова політика може змінитися, якщо (§ 14 МСБО 8 «Облікова політика, зміни в бухгалтерських оцінках і помилки»):

- цього вимагає МСФЗ (наприклад, прийнято новий стандарт або переглянуто будь-які положення стандарту або його тлумачення);
- зміна приводить до того, що фінансова
- звітність надає більш достовірну та доречну інформацію.

Не вважаються змінами в обліковій політиці:

- застосування облікової політики відносно операцій,
- інших подій або умов, що відрізняються за своєю суттю від операцій, інших подій або умов, що раніше мали місце;
- застосування нової облікової політики відносно операцій, подій або умов, які раніше не виконувалися або були несуттєвими.

### 4.3. виправлення помилок у фінансових звітах.

Відповідно до МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки» визначено кілька причин, що призводять до виникнення бухгалтерських помилок:

- помилки в математичних підрахунках;
- помилки в застосуванні облікової політики;
- помилки, допущені внаслідок недогляду або неправильної інтерпретації фактів;
- помилки внаслідок шахрайства.

Перші дві є ненавмисними та називаються **помилками**. Третя називається шахрайством.

Пункт 5 МСБО 8 «Облікові політики, зміни в бухгалтерських оцінках та помилки» визначає **помилки** як пропуски або викривлення у фінансовій звітності за один чи кілька звітних періодів, що виникають у результаті невикористання або неналежного використання достовірної інформації:

- яка була наявна на момент затвердження фінансової звітності;
- яку можна було отримати та врахувати в ході підготовки та складання звітності.

Відповідно до стандарту у фінансовій звітності помилки можуть являти собою:

- арифметичні прорахунки або описки в облікових записах даних бухгалтерського обліку;
- недогляд фактів або неправильну їх інтерпретацію;
- неправильне застосування облікової політики.

Коли б помилка не була виявлена, виправляти її потрібно ретроспективно (п. п. 42, 43 МСБО 8) шляхом зміни у звітності порівняльної інформації за періоди, у яких ця помилка була допущена. Щоб в остаточному підсумку звітність виглядала так, ніби помилки не було взагалі (п. 5 МСБО 8).

Окремі розрахунки базуються на **судженнях** та **облікових оцінках**. Процес визначення такої оцінки за своєю природою є суб'єктивним, а тому вона може змінюватися після закінчення звітного періоду. І в цьому полягає своя складність. Однак ціль розрахункових оцінок, які відносяться до попередніх періодів, залишається такою ж, як і для попередніх оцінок

поточного періоду: відображення у розрахунковій оцінці обставин, що існували на момент виникнення операції, події або умови.

Таким чином, ретроспективне застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду вимагають відрізнити інформацію:

- яка забезпечує доказ умов, що існували на дату, коли операція, інша подія або умова мали місце; і
- була б наявною, коли фінансова звітність за той період була затверджена до випуску (п. 52 МСБО 8).

Для певного виду розрахункових оцінок (наприклад, оцінка справедливої вартості, не заснована на порівнянних цінах або змінних, які можна достовірно оцінити) практично неможливо провести відмінність між цими видами інформації. Якщо ретроспективне застосування або ретроспективне перерахування вимагають проведення істотної розрахункової оцінки, для якої неможливо провести відмінність між цими видами інформації, то застосування нової облікової політики або виправлення помилки попереднього періоду ретроспективно є практично неможливими.

Інформація про минулі події, яка з'явилася пізніше, не повинна використовуватися при застосуванні нової облікової політики до попереднього періоду або коригування суми цього періоду для визначення припущень про наміри керівництва в попередньому періоді чи для оцінних розрахунків визнаних, обчислених або розкритих у такому періоді сум.

Однак сам факт того, що при внесенні змін до поданої порівняльної інформації за попередні періоди треба буде зробити складні розрахункові оцінки, не є достатньою підставою для відмови від виправлення звітності.

## **МОДУЛЬ 3**

### **ОБЛІК ОКРЕМИХ ОБ'ЄКТІВ ЗА МІЖНАРОДНИМИ СТАНДАРТАМИ**

#### **Тема 5. Облік фінансових інструментів та платежів на основі акцій**

##### **План**

- 5.1. Визначення фінансових інструментів.**
- 5.2. Класифікація та оцінка фінансових інструментів.**
- 5.3. Платіж на основі акцій.**

#### **5.1. Визначення фінансових інструментів.**

Основним міжнародним стандартом для визнання, оцінки, відображення у системі обліку та звітності фінансових інструментів є МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», розроблений для заміни й удосконалення положень МСБО 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка». Норми МСФЗ 9 уточнюються додатковими стандартами: двома МСБО 39 (залежно

від дати початку застосування МСФЗ 9 ) та МСБО 32 «Фінансові інструменти: подання».

МСФЗ 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації» призначений сформулювати вимоги до розкриття у звітності інформації про різні фінансові інструменти з акцентом на облік операцій хеджування.

Фінансовий інструмент — це будь-який контракт, який призводить до фінансового активу одного підприємства і фінансового зобов'язання або інструменту капіталу іншого підприємства. Фінансові інструменти з метою бухгалтерського обліку поділяються на:

- фінансові активи;
- фінансові зобов'язання;
- інструменти власного капіталу;
- похідні фінансові інструменти.

Тлумачення кожного з них дає § 11 МСБО 32.

Приклади фінансових інструментів представлено на рисунку 5.1.

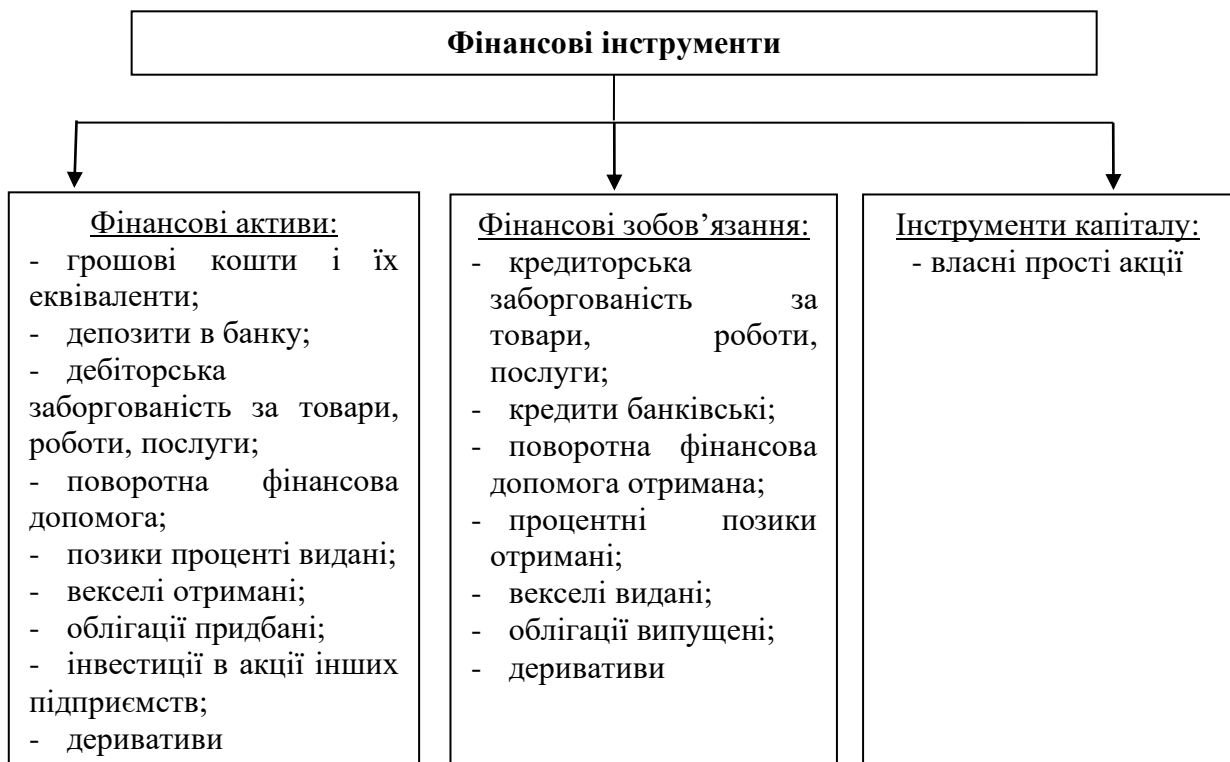


Рисунок 5.1 – Приклади фінансових інструментів

Фінансові інструменти можуть бути первинними і похідними.

Первинний фінансовий інструмент передбачає купівлю-продаж певного фінансового активу, унаслідок чого у сторін виникають взаємні фінансові вимоги. Грошові потоки, що формуються в результаті належного виконання цих договорів, визначені наперед. Як такий актив можуть виступати кошти, цінні папери, дебіторська заборгованість тощо.

Прикладами первинних фінансових інструментів є:

- договори позики;
- кредитні договори;



договори банківського внеску (депозити);  
договори фінансування під відступлення грошової вимоги (факторинг);  
договори поруки та банківської гарантії.

**Похідний фінансовий інструмент (дериватив)** має три характеристики:

- його вартість міняється в результаті зміни певної процентної ставки, ціни товару, індексу цін, курсу валют, кредитного рейтингу або іншої змінної;

- для його придбання не потрібна первинна інвестиція (або вона порівняно мала);

- розрахунки за ним будуть проведені на певну дату в майбутньому.

До похідних належать фінансові інструменти, що передбачають можливість купівлі-продажу права на придбання-постачання базового активу або отримання-виплату доходу, пов'язаного зі зміною деякої характеристики цього активу.

Таким чином, на відміну від первинного фінансового інструменту, дериватив не передбачає певної операції безпосередньо з базовим активом.

Похідними фінансовими інструментами є:

фінансові опціони;

ф'ючерсні та форвардні договори;

процентні та валютні свопи.

## **5.2. Класифікація та оцінка фінансових інструментів.**

**Фінансовий актив** — це:

а) грошові кошти;

б) інструмент капіталу іншого підприємства;

в) контрактне право:

- отримувати грошові кошти або інший фінансовий актив від іншого підприємства;

- обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за потенційно сприятливих умов;

г) контракт, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інструментами власного капіталу підприємства та який є:

- непохідним інструментом, за яким підприємство є або може бути зобов'язане отримати змінну кількість інструментів власного капіталу підприємства;

- похідним інструментом, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу підприємства.

Для фінансових активів МСФЗ 9 передбачає три класифікаційні категорії в цілях їх подальшої оцінки:

1. Амортизованою собівартістю.

2. Справедливою вартістю через прибуток або збиток.

3. Справедливою вартістю через інший сукупний дохід.

Класифікація фінансових активів у МСФЗ 9 заснована на тому, як підприємство управляє групами фінансових активів і які характеристики грошових потоків, що будуть отримані від цих активів.

Така класифікація і оцінка фінансових активів прив'язується до бізнес-моделі управління цими активами.

Так, МСФЗ 9 визначає три типи бізнес-моделей:

- 1) утримання активу для одержання грошових коштів;
- 2) утримання активу як для одержання грошових коштів, так і для продажу активу;
- 3) утримання активу для продажу.

При **первісному визнанні** фінансові активи оцінюють **за справедливою вартістю** (крім торговельної дебіторської заборгованості, що не містить значного компонента фінансування – її оцінюють за ціною операції). Таку справедливу вартість **збільшують** на **витрати на операцію**, безпосередньо пов'язані з придбанням цього фінансового активу. Виняток становлять фінансові активи, які відображаються в подальшому за справедливою вартістю через прибуток або збиток. Тоді витрати на операцію не враховують у вартості фінансового інструменту.

**Після первісного визнання** фінансовий актив оцінюють за:

- 1) амортизованою собівартістю;
- 2) за справедливою вартістю через статтю власного капіталу;
- 3) за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

**Фінансове зобов'язання** – це будь-яке зобов'язання, яке є:

- а) контрактним зобов'язанням:
  - передавати грошові кошти чи інший фінансовий актив іншому підприємству;
  - обмінювати фінансові інструменти з іншим підприємством за умов, які є потенційно несприятливими.
- б) контрактом, розрахунки за яким будуть або можуть бути здійснені інакше, ніж шляхом обміну фіксованої суми грошових коштів або іншого фінансового активу для фіксованої кількості інструментів власного капіталу підприємства.

З цієї метою інструменти власного капіталу підприємства не включають інструменти, які самі є контрактами щодо майбутнього отримання або надання інструментів власного капіталу підприємства.

МСФЗ 9 визначає дві категорії фінансованих зобов'язань залежно від їх подальшої оцінки:

- 1) за амортизованою собівартістю;
- 2) за справедливою вартістю через прибуток або збиток.

При **первісному визнанні** фінансові зобов'язання також оцінюють за справедливою вартістю. З неї **віднімають витрати на операцію**, безпосередньо пов'язані з випуском цього фінансового зобов'язання

**Справедливою вартістю** фінансового зобов'язання при первісному

визнанні є **ціна операції**.

**Після первісного визнання** фінансове зобов'язання оцінюють одним зі двох методів:

або

*за справедливою вартістю через прибуток або збиток*

або

*за амортизованою собівартістю*

**Інструмент власного капіталу** – це будь-який контракт, який засвідчує залишкову частку в активах підприємства після вирахування всіх його зобов'язань.

Такі фінансові інструменти подаються як власний капітал лише за умови дотримання всіх наведених умов:

1) власник інструмента має право на пропорційну частку чистих активів підприємства при ліквідації;

2) інструмент належить до класу субординованих інструментів і всі інструменти цього класу мають ідентичні риси;

3) інструмент не має інших характеристик, які задовольняють визначення фінансового зобов'язання;

4) загальні очікувані грошові потоки, які належать до інструмента упродовж терміну його дії, ґрунтуються переважно на прибутках і збитках, зміні у визначених чистих активах або зміні справедливої вартості визнаних, невизнаних чистих активів підприємства (за винятком будь-якого впливу самого інструмента).

### **5.3. Платіж на основі акцій.**

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.

По суті, операцією, платіж за якою здійснюється на основі акції, є операція, за якою заборгованість за придбані (отримані) товари (роботи, послуги) підприємство погашає інструментами власного капіталу (зокрема акціями або опціонами на акції) та/або коштами (іншими активами) в сумі, яка визначається на основі вартості акцій або інших інструментів власного капіталу.

МСФЗ 2 «Платіж на основі акції» вимагає оцінювати платіж на основі акції за справедливою вартістю на певну дату:

1) платіж на основі акції з використанням інструментів капіталу - лише на дату угоди (надання права);

2) платіж на основі акції з використанням коштів - на кожну звітну дату;

3) платіж на основі акції за наявності альтернативи розрахунку коштами - лише на дату угоди (для компонента капіталу) та на кожну звітну дату (для компонента зобов'язання).

Залежно від виду платежу на основі акції справедлива вартість може бути визначена виходячи з:

- справедливої вартості наданих акцій або прав на акції (застосовується для оцінки операцій з працівниками та особами, що надають подібні послуги);

- справедливої вартості отриманих товарів або послуг (стосується операцій, коли стороною контракту не є працівники або особи, що надають подібні послуги);

- внутрішньої вартості (використовується у випадках, коли справедливу вартість наданих інструментів капіталу неможливо достовірно визначити). Більшість платежів на основі акції не матимуть еквівалентного інструменту, який є об'єктом купівлі-продажу на активному ринку.

МСФЗ 2 «Платіж на основі акції» вимагає, щоб усі моделі оцінки розглядали, як мінімум, наступні вихідні дані:

- ціну здійснення опціону;
- поточну ціну базових акцій;
- строк опціону;
- очікувану кількість ціни акції;
- очікувані дивіденди на акцію;
- ставку відсотка без врахування ризику.

Суб'єкт господарювання повинен розкривати інформацію, яка дозволить користувачам фінансових звітів зрозуміти характер і обсяг угод, платіж за якими здійснюється на основі акцій, які існували протягом відповідного періоду.

1) опис кожного виду угоди, платіж за якою здійснюється на основі акцій, що існувала у будь-який момент протягом відповідного періоду, вуюючаючи загальні умови кожної з угод, як-то вимоги для набуття права, максимальний строк наданих опціонів і метод розрахунку (наприклад, грошовими коштами або інструментами власного капіталу);

2) кількість і середньозважені ціни виконання опціонів на акції за кожною із наведених далі групою опціонів: - непогашені на початок періоду; - надані протягом періоду; - втрачені протягом періоду; - здійснені протягом періоду; - строк яких закінчився протягом періоду; - непогашені на кінець періоду; - такі, що підлягають здійсненню в кінці періоду;

3) для опціонів на акції, які були здійснені протягом періоду - середньозважену ціну акції на дату здійснення. Якщо протягом періоду опціони здійснюються на регулярній основі, суб'єкт господарювання може натомість розкривати середньозважену ціну акції протягом зазначеного періоду;

4) для опціонів на акції, які були непогашені на кінець періоду, - діапазон цін виконання і середньозважену чинність, що залишилася згідно контракту. Якщо діапазон цін реалізації є широким, непогашені опціони слід розподілити на категорії, які дозволять оцінити кількість і строк додаткових акцій, які можуть бути випущені, і грошових коштів, які можуть бути отримані після здійснення цих опціонів.

## Тема 6. Облік довгострокових активів

### План

- 6.1. Облік Основних засобів.
- 6.2. Облік нематеріальних активів.
- 6.3. Облік непоточних активів, утримуваних для продажу і припиненої діяльності.
- 6.4. Облік оренди.
- 6.5. Облік інвестиційної нерухомості.
- 6.6. Облік зменшення корисності активів.

#### 6.1. Облік Основних засобів.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» до **основних засобів** **відносяться** матеріальні об'єкти, строк служби яких перевищує рік і які використовуються:

- у виробництві;
- при постачанні товарів;
- наданні послуг;
- передачі в оренду;
- для адміністративних цілей.

Відповідно до МСБО 16 «Основні засоби» об'єкт основних засобів, що відповідає критеріям визнання активу, оцінюється за **собівартістю**.

Собівартість об'єкта основних засобів складається з:

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

Згідно з МСБО 16, визначено **такі моделі обліку основних засобів: модель собівартості та модель переоцінки.**

МСБО 16 (§ 6) визначає **амортизацію** як систематичне зменшення амортизовуваної вартості активу впродовж строку його корисної служби.

Відповідно до § 60 цього стандарту суб'єкт господарювання застосовує до активу такий метод амортизації, який найкраще відображає передбачувану структуру споживання майбутніх економічних вигід від використання активу.

МСБО 16 передбачає такі методи амортизації (§ 62):

- прямолінійний метод;
- метод зменшення залишку;
- метод суми одиниць продукції.

У МСБО 16 немає методу прискороного зменшення залишкової вартості, кумулятивного методу, обох методів амортизації для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів, викладених у п. 27 П(С)БО 7.

Нарахування амортизації основних засобів починається, коли актив стає придатним до використання (§ 55 МСБО 16), тобто коли його доставлено до місця розташування і приведено у стан, придатний для експлуатації.

Іншими словами, нараховувати амортизацію за міжнародними стандартами можна не тільки з початку місяця, але й із середини і в кінці місяця. Згідно з трактуванням міжнародних стандартів амортизацію можна почати нараховувати, навіть коли основний засіб ще не введено в експлуатацію, а тільки підготовлено до використання.

Амортизацію активу припиняють на одну з двох дат, яка настане раніше (§ 55 МСБО 16):

- на дату, з якої актив класифікують як такий, що утримується для продажу (або включають до ліквідаційної групи, яку визначають як таку, що утримується для продажу) згідно з МСФЗ 5 «Непоточні активи, утримані для продажу, та припинена діяльність»;
- на дату, з якої припиняється визнання активу.

## **6.2. Облік нематеріальних активів.**

У системі міжнародних стандартів фінансової звітності облікові підходи до нематеріальних активів регулюються МСБО 38 «Нематеріальні активи» та Тлумаченням ПКТ 32 «Нематеріальні активи: витрати на сторінку в Інтернеті».

Відповідно до п. 8 МСБО 38 **нематеріальний актив** – це немонетарний актив, який не має фізичної форми та може бути ідентифікований.

В якості нематеріальних активів підприємства можуть бути визнані ліцензії, патенти, авторські права, кінофільми, переліки клієнтів, права на іпотечне обслуговування, квоти на імпорт, франшизи, взаємовідносини з клієнтами чи постачальниками, маркетингові права та інші об'єкти, якщо **щодо таких об'єктів виконуються всі три перелічені нижче умови:**

### *1. Можливість ідентифікації.*

Актив є ідентифікованим, якщо він:

- може бути відокремлений, тобто його можна відокремити або відділити від підприємства і продати, передати, ліцензувати, здати в оренду або обміняти індивідуально або разом з пов'язаним з ним контрактом, ідентифікованим активом чи зобов'язанням, незалежно від того, чи має підприємство намір зробити це, або
- виникає внаслідок договірних чи інших юридичних прав, незалежно від того, чи можуть вони бути передані або відокремлені від підприємства або ж від інших прав та зобов'язань.

### *2. Контроль над ресурсом.*

Підприємство контролює актив, якщо воно має повноваження отримувати від нього майбутні економічні вигоди та обмежувати доступ інших до цих вигід.

У зв'язку з відсутністю контролю не визнаються в якості нематеріальних активів кваліфікація та додаткові навички персоналу, частка ринку, зв'язки з клієнтами, лояльність клієнтів і т.п.

В той же час програмне забезпечення, на яке підприємство отримало невиключне право користування, може цілком відповідати вимогам контролю.

### *3. Існування майбутніх економічних вигід.*

Майбутні економічні вигоди від використання нематеріального активу можуть являти собою:

- надходження у вигляді доходу від продажу продукції чи послуг;
- скорочення витрат;
- інші вигоди, які є результатом використання активу.

Підприємство може отримувати нематеріальні активи різними шляхами:

- придбавати окремо;
- придбавати як частину об'єднання бізнесу;
- придбавати за рахунок державних грантів;
- отримувати шляхом обміну;
- внутрішньо генерувати.

#### Собівартість придбаного окремо нематеріального активу охоплює:

а) вартість його придбання, яка включає імпортне мито та податок на придбання, який не підлягає відшкодуванню, після вирахування торговельних та інших знижок;

б) будь-які витрати, які можна безпосередньо віднести на підготовку цього активу для його використання за призначенням.

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

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

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

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

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

- а) етап дослідження;

б) етап розробок.

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

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

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

Оцінка після визнання ґрунтується на моделях.

*Модель переоцінки не дає змоги:*

- переоцінювати нематеріальні активи, які не були попередньо визнані як активи;
- первісно визнавати нематеріальні активи за сумами, іншими, ніж їхня собівартість.

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

### **6.3. Облік непоточних активів, утримуваних для продажу і припиненої діяльності.**

Основною метою МСФЗ 5 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність» є виділення у бухгалтерському обліку необоротних активів, призначених для продажу, та розкриття у фінансовій звітності інформації про припинену діяльність.

Відповідно до п. 6 МСФЗ 5 суб'єкт господарювання може класифікувати непоточний (необоротний) актив як утримуваний для продажу, якщо його балансова вартість буде в основному відшкодовуватися шляхом операції продажу, а не шляхом використання в основній діяльності.

**Необоротні активи визначаються утримуваними для продажу, якщо:**

- економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням;
- вони придатні до продажу в їх теперішньому стані;
- їх продаж, як очікується, буде завершено на протязі року з дати визнання утримуваними для продажу;



- умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу подібних активів;

- здійснення їх продажу має високий ризик, наприклад, якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або підписано твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості.

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

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

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

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

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

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

#### **6.4. Облік оренди.**

МСФЗ 16 «Оренда» встановлює принципи визнання, оцінки, подання оренди та розкриття інформації про неї. Мета полягає у тому, щоб забезпечити надання орендарями та орендодавцями доречної інформації у такий спосіб, щоб ці операції були подані достовірно. На основі цієї інформації користувачі фінансової звітності можуть оцінити вплив оренди на фінансовий стан, фінансові результати діяльності та грошові потоки суб'єкта господарювання.

Згідно з § 3 МСФЗ 16 підприємство повинно застосовувати цей Стандарт до всіх видів оренди, включно з орендою активів за правом

користування у суборенду (винятки зі сфери застосування МСФЗ 16 також наведено в § 3).

Підставою для визнання операцій оренди в обліку орендаря й орендодавця є договір оренди чи суборенди відповідного майна.

Керуючись § 9 МСФЗ 16, договір є орендою або містить оренду, якщо він передає право контролювати використання ідентифікованого активу протягом певного періоду в обмін на компенсацію.

Уклавши договір оренди або договір, що містить її компоненти, орендар за **загальним правилом** повинен урахувати кожен компонент оренди в договорі як оренду окремо від неорендних компонентів.

Для орендаря передбачено можливість не застосовувати вимоги §§ 22–49 МСФЗ 16 щодо визнання, оцінки й подання інформації до:

- **короткострокової оренди** (на строк менш ніж 12 місяців);
- **оренди, за якою базовий актив є малоцінним.**

У орендаря відсутнє право на використання ідентифікованого активу, якщо орендодавець має істотне право замінити актив протягом терміну використання.

Право на заміну є **суттєвим**, якщо орендодавець:

1. **Має практичну можливість** замінити актив впродовж періоду використання:

- орендар не може перешкоджати заміні;
- у орендодавця є вільний доступ до альтернативних активів.

Умовне право або право, що реалізовується лише на певну дату або після неї, не є істотним.

2. **Отримає економічну вигоду** від реалізації свого права на заміну активу:

– очікується, що економічні вигоди від заміни перевищать витрати. При аналізі не враховуються майбутні події, настання яких не рахується вірогідним на початок орендних відносин.

Хоча у МСФЗ 16 залишається визначення операційної (не передбачає одержання всіх ризиків та вигод від права власності на об'єкт оренди) та фінансової оренди (передбачає передачу всіх ризиків і вигод від права власності на базовий актив), проте на сьогодні за всіма видами оренди, крім поточної не більше 12 місяців та оренди малоцінних активів, мають визнаватися:

1) орендні активи – право на використання орендованим об'єктом протягом терміну дії оренди;

2) орендні зобов'язання щодо сплати належних орендних платежів.

Орендар має визнавати актив, що являє собою право на використання, та орендне зобов'язання на основі дисконтованих платежів відповідно до умов договору з урахуванням терміну оренди.

Орендар має право відмовитись від визнання активів та зобов'язань з оренди, термін якої не перевищує 12 місяців. У такому разі в обліку рівномірно (на прямолінійній основі) визнається дохід або витрати від орендних операцій протягом терміну оренди. При цьому слід враховувати,

що будь-яка оренда, яка передбачає право на придбання, тобто є фінансовою, не може розглядатись як короткострокова.

### **6.5. Облік інвестиційної нерухомості.**

**Інвестиційна нерухомість** – це майно (земля або будівля, або частина будівлі, або і те, і інше), що знаходиться в розпорядженні (власника або орендаря за договором фінансової оренди) з метою отримання орендних платежів, доходів від приросту вартості капіталу або того й іншого, але не для використання у виробництві або в постачанні товарів, при наданні послуг або для адміністративних цілей; продажу в ході звичайної господарської діяльності (п. 5 МСБО 40 «Інвестиційна нерухомість»).

Іншими словами, головна відмінність інвестиційної нерухомості від іншої, що використовується власником (орендарем), полягає в тому, що інвестиційна нерухомість приносить дохід незалежно від використання інших активів підприємства.

МСБО 40 визначає дві моделі обліку інвестиційної нерухомості:

- облік за справедливою вартістю;
- облік за собівартістю.

При цьому пріоритетною названо модель обліку за справедливою вартістю (п. 30, 32 МСБО 40). Необхідно зазначити, що коли підприємство вибере модель обліку за собівартістю, доведеться зазначити причину неможливості обліку інвестиційної нерухомості за справедливою вартістю (згідно з розділом «Розкриття інформації» МСБО 40). Вибрана модель обліку повинна застосовуватися до всієї інвестиційної нерухомості підприємства.

Моделі обліку інвестиційної нерухомості за собівартістю в МСБО 40 відведено лише один п. 56, згідно з яким усі об'єкти відображаються за первісною вартістю за вирахуванням накопиченої амортизації та накопичених збитків від знецінення (модель обліку за первісною вартістю за МСБО 16 «Основні засоби»).

МСБО 40 (п. 57) визначено, що переведення до категорії інвестиційної нерухомості або виключення із цієї категорії проводиться тільки при зміні призначення об'єкта, а саме у зв'язку:

- із початком використання об'єкта як нерухомості, зайнятої власником;
- початком реконструкції об'єкта в цілях продажу;
- завершенням періоду, протягом якого власник займав нерухомість;
- початком операційної оренди за договором з іншою стороною.

Іншими словами, переведення до складу інвестиційної нерухомості здійснюється підприємством у момент визнання (кваліфікації) активу інвестиційною нерухомістю.

Відповідно переведення зі складу інвестиційної нерухомості здійснюється у момент невідповідності об'єкта визначенню інвестиційної нерухомості.

Якщо підприємство застосовує модель обліку за справедливою вартістю, то переведення об'єкта до категорії інвестиційної нерухомості або з неї відображається згідно з п. 60 та 61 МСБО 40.

Якщо підприємство використовує модель обліку за первісною вартістю (метод фактичних витрат), то переведення об'єкта між категоріями інвестиційної нерухомості, запасів та основних засобів не призводить до зміни балансової вартості переданої нерухомості (п. 59 МСБО 40).

При продажу об'єктів інвестиційної нерухомості МСБО 40 не вимагає їх переведення з інвестиційної нерухомості до складу запасів або основних засобів. Фактично продаж інвестиційної нерухомості нічим не відрізняється від продажу будь-якого іншого майна підприємства.

#### **6.6. Облік зменшення корисності активів.**

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

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

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

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

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

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

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

При первинному визнанні тестування на знецінення має бути здійснене до кінця звітнього року. Будь-коли протягом року, але щорічно в один і той самий час. Одиниці, які генерують грошові кошти, слід ідентифікувати

послідовно від періоду до періоду для того самого активу або типів активів, доки зміна не буде виправданою.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Справедливу вартість активу за вирахуванням витрат на його продаж можна визначити, навіть якщо актив не продають на активному ринку.

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

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

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

## Тема 7. Облік запасів

### План

**7.1. Визначення, визнання, класифікація запасів.**

**7.2. Оцінка запасів при надходженні.**

**7.3. Оцінка запасів при вибутті.**

**7.1. Визначення, визнання, класифікація запасів.**

Положеннями МСБО 2 «Запаси» слід керуватися при відображенні в бухгалтерському обліку складових запасів, які (п. 6):

- утримуються підприємством для продажу в умовах звичайної діяльності (наприклад, товарів). При цьому слід урахувати, що коли основні засоби, нематеріальні активи придбані для перепродажу, вони включаються в оборотні активи і підлягають визнанню як товари);

- знаходяться в процесі виробництва (тобто незавершене виробництво);

- перебувають на підприємстві у формі сировини та матеріалів, призначених для подальшого використання у виробничому процесі чи в управлінні підприємством.

Наведені вище складові запасів підлягають відображенню в балансі підприємства за виконання двох умов (п. 4.38, 4.40 Концептуальної основи фінансової звітності):

1) очікується, що в майбутньому будуть отримані економічні вигоди, пов'язані з використанням таких активів. Наприклад, матеріальні цінності, які належать іншому суб'єкту господарювання і за договором зберігання тимчасово знаходяться на складі нашого підприємства, не відображаються в балансі як запаси, оскільки використовувати їх ми не зможемо.

2) вартість запасів може бути достовірно визначена.

**Тбалиця 7.1 Загальна класифікація запасів згідно з МСБО 2 «Запаси»**

№	IAS 2 «Inventories»	МСБО 2 «Запаси»
1	Merchandise	Товари
2	Productionsupplies	Виробничі запаси
3	Materials	Матеріали
4	Work in progress	Незавершене виробництво
5	Finished goods	Готова продукція

**7.2.Оцінка запасів при надходженні.**

Оцінка здійснюється за меншою із двох вартостей – або **собівартістю**, або **чистою вартістю реалізації**.

Відповідно до п. 28 МСБО (IAS) 2 **чиста вартість реалізації** визначається у разі, **якщо собівартість запасів не може бути відшкодована**, оскільки пошкодження або застарілість запасів призвели до зниження їх якості або взагалі втрати первинних властивостей.

**Собівартість запасів повинна включати всі витрати**, залежно від виду запасів, що оцінюються (п. 10 МСБО (IAS) 2):

- витрати на придбання;
- витрати на переробку;
- інші витрати, понесені під час доставки запасів до їх теперішнього місцезнаходження та приведення їх у теперішній стан.

При визначенні **витрат на придбання** вираховуються: ціна придбання, ввізне мито та інші податки (окрім тих, що згодом відшкодовуються суб'єкту господарювання податковими органами), витрати на транспортування, навантаження і розвантаження та інші витрати, безпосередньо пов'язані з придбанням готової продукції, матеріалів та послуг, а також торговельні знижки, інші знижки та інші подібні їм статті.

Наступною складовою собівартості запасів згідно з МСБО (IAS) 2 є **витрати на переробку**. Уважне вивчення п. 12–14 стандарту вказує на те, що це виробничі витрати, пов'язані з виробництвом готової продукції підприємства. До таких витрат належатимуть витрати на оплату праці робітників, зайнятих обробкою запасів для отримання готової продукції, вартість необхідних ресурсів і послуг, які забезпечують цей процес (електроенергії і теплопостачання, послуг з обслуговування обладнання тощо), амортизація виробничого обладнання.

Усі витрати на переробку в стандарті поділено на два види (п. 12 МСБО (IAS) 2):

- прямо пов'язані з виготовленням;
- накладні (змінні та постійні) виробничі витрати.

### **7.3. Оцінка запасів при вибутті.**

Відповідно до МСБО 2 «Запаси» при списанні запасів у переробку їх оцінка визначається за одним із методів (залежно від запасів та їх призначення):

- *специфічної ідентифікації;*
- *середньозваженої вартості;*
- *ФІФО.*

**Метод ФІФО** — метод оцінки запасів, який припускає, що матеріали (товари), які перші надійшли, першими списуватимуться на виробництво чи реалізацію, тобто за цінами перших надходжень. Він базується на припущенні, що запаси реалізуються у тій послідовності, що й набуваються: придбані першими, першими і продаються.

**Метод середньозваженої собівартості** — метод оцінки запасів, за яким витрачені та реалізовані запаси, а також їхній залишок на кінець звітного періоду оцінюють за середніми цінами з урахуванням залишку на початок періоду та надходжень.

**Середня вартість** визначається діленням загальної вартості товарів для продажу на кількість одиниць товарів для продажу. При його застосуванні слід пам'ятати, що середня ціна розраховується кожного разу, коли на склад надходить нова партія товару. При вибутті товарів ціна визначається як середньозважена при вибутті.

**Метод ідентифікації** — метод оцінки, за яким відпущені на виробництво чи реалізацію матеріали (товари) оцінюються за цінами конкретних партій запасів, що надійшли на підприємство. Метод вимагає спеціального кодування кожної партії придбаних запасів і їх окремого зберігання. Вартість реалізованих запасів, а також їх залишок на кінець періоду визначається за цінами конкретних партій, тобто за їх фактичними цінами.

## **Тема 8. Облік зобов'язань і забезпечень**

### **План**

**8.1. Визначення та визнання забезпечення.**

**8.2. Оцінка та використання забезпечень. Особливості застосування правил визнання та оцінки до окремих забезпечень.**

**8.3. Непередбачені зобов'язання та активи.**

**8.4. Виплати працівникам.**

**8.5. Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення.**

**8.1. Визначення та визнання забезпечення.**

**Забезпечення** – це зобов'язання з невизначеним терміном або сумою. Під забезпеченням розуміють теперішню заборгованість підприємства, яка виникає в результаті минулих подій і погашення якої, як очікується, призведе до вибуття з підприємства ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди. Таким чином, забезпечення виникають лише тоді, коли підприємство має теперішню заборгованість, яка виникла внаслідок минулих подій.

#### **Забезпечення слід визнавати якщо:**

1) підприємство має теперішню заборгованість (юридичну або конструктивну) внаслідок минулої події;

2) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде потрібним для погашення заборгованості;

3) можна достовірно оцінити суму заборгованості.

Існування теперішньої заборгованості є основною характеристикою зобов'язання. Зобов'язання можуть мати юридичну силу внаслідок конкретних зобов'язань або законодавчих вимог (*наприклад, кредиторська заборгованість за отримані товари та послуги*). Але зобов'язання також виникають у результаті повсякденної ділової практики, традиції та бажання підтримувати належні ділові практики, традиції та бажання підтримувати належні ділові відносини (*наприклад, якщо підприємство вирішує змінити політику і виправляти вади своєї продукції, суми очікуваних витрат щодо реалізованих товарів вважатимуться зобов'язанням*).

Іноді виникають труднощі при вирішенні існування теперішньої заборгованості у підприємства. МСБО 37 „Забезпечення, непередбачені зобов'язання та непередбачені активи“ визначає, що у разі коли, ймовірніше, що теперішня заборгованість існувала на дату балансу, підприємство визнає забезпечення.



Проте у разі коли ймовірніше, що теперішня заборгованість існувала на дату балансу, підприємство не визнає забезпечення, але розкриває інформацію про непередбачене зобов'язання.

У таких випадках, коли немає визначеності щодо існування теперішньої заборгованості на дату балансу, підприємство враховує усі наявні свідчення минулих подій, включаючи будь – які додаткові свідчення, що їх надають події після дати балансу. Минулу подію вважають такою, що спричиняє заборгованість, якщо враховуючи всі наявні свідчення, скоріше можливо, ніж неможливо, що теперішня заборгованість існує на дату балансу.

Згідно з „Концептуальною основою складання та подання фінансових звітів “, зобов'язання виникають у результаті минулих подій.

Зобов'язання відповідає вимогам визнання лише у випадку, коли існує ймовірність вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, для погашення заборгованості. Вибуття ресурсів розглядається як ймовірне, якщо ймовірніше подія відбудеться, ніж не відбудеться.

Визнані забезпечення відображаються у балансі у складі короткострокових або довгострокових зобов'язань.

Виділяють такі зобов'язання:

1) Юридичне зобов'язання - це зобов'язання, яке виникає внаслідок:

- контракту;
- законодавства;
- іншої дії закону.

*Прикладами такого зобов'язання є зобов'язання щодо:*

- *ремонті або заміні дефектної продукції, коли підприємство гарантує здійснення такого ремонту або заміну за умовами контракту про реалізацію;*

- *здійснення компенсаційних виплат при звільненні по закінченню дії угод із службовцями;*

- *очищення забрудненої ділянки, якщо закон вимагає таких дій.*

2) Конструктивне зобов'язання – це зобов'язання, яке є наслідком дії підприємства, коли:

- підприємство вказало іншим сторонам, що воно візьме на себе певні зобов'язання згідно з порядком, установленим практикою, опублікованою політикою чи достатньо конкретною поточною заявою;

- якщо наслідок підприємство створило в інших сторін обґрунтоване очікування, що воно виконає ці зобов'язання.

*Приклади таких зобов'язань є: політика охорони довкілля, публічне проголошення, конкретний план закриття підприємства або іншого учасника господарської діяльності.*

## **8.2. Оцінка та використання забезпечень. Особливості застосування правил визнання та оцінки до окремих забезпечень.**

Згідно з МСБО 37, сума, у якій визнається забезпечення, повинна бути найкращою попередньою оцінкою витрат, необхідних для погашення теперішньої заборгованості на дату балансу.

**Найкраща оцінка** – це сума, яку підприємство обґрунтовано сплатило б для погашення зобов'язання або б передало його третій стороні. Така оцінка визначається на основі судження керівників підприємства з урахуванням:

- попереднього досвіду подібних операцій;
- висновків незалежних експертів( юристів, екологів);
- додаткових свідчень, які є наслідком подій після дати балансу.

**Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід:**

- врахувати усі ризики та невизначеності;
- дисконтувати очікувані витрати, якщо вплив вартості грошей у часі є суттєвим;
- враховувати очікувані майбутні події;
- не враховувати прибуток від очікуваного вибуття активів.

При цьому слід пам'ятати, що забезпечення визначається у валовій сумі, тобто до сплати податку на прибуток.

Складність оцінки забезпечення обумовлена визначеністю майбутніх подій, що впливають на діяльність підприємства. Невизначеність, у свою чергу, зумовлює ризик, тобто можливість відхилення фактичних витрат від очікуваних. Тому для оцінки забезпечення слід враховувати ймовірність тих чи інших майбутніх подій.

Забезпечення, яке охоплює значну кількість зобов'язань, оцінюється з використанням очікуваної вартості.

**Очікувана вартість** – це сума можливих значень змінної величини, зважених за допомогою ймовірності їх.

### **Дисконтування забезпечень.**

Коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю випадків, які як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.

Це узгоджується з положенням, що забезпечення має бути оцінено у сумі, яку підприємство обґрунтувало сплатити для погашення зобов'язання. Якщо платіж здійснюється в деякий час у майбутньому, будь – який платіж на дату балансу буде обґрунтовано меншим, ніж платіж на майбутню дату. Але при цьому слід врахувати суттєвість різниці між теперішньою вартістю та майбутньою. Тому забезпечення гарантійного ремонту протягом 12 місяців з дати продажу продукції звичайно не дисконтується, а забезпечення гарантійного ремонту упродовж терміну більше ніж один рік слід дисконтувати.

Ставка дисконту має бути ставкою до оподаткування, яка відображає поточні ринкові оцінки вартості грошей у часі та ризиків, характерних для

зобов'язання. Ставка дисконту не має відображати ризики, на які були скориговані оцінки майбутніх грошових потоків.

### **Майбутні події.**

Незважаючи на те що забезпечення виникають унаслідок минулих подій, майбутні події є важливими при оцінці забезпечень.

Майбутні події можуть також впливати на суму, необхідну для погашення заборгованості. Ці майбутні події слід врахувати у сумі забезпечення, коли є достатньо об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться. *Наприклад, сума забезпечення відображає:*

*- обґрунтоване очікування технології, яке буде доступною під час понесення витрат;*

*- очікувані зменшення витрат, пов'язанні зі збільшенням досвіду застосування існуючої технології, або очікувані витрати на застосування існуючої технології до більшої чи комплексної операції, ніж виконувана раніше.*

### **Очікуване вибуття активів.**

Прибутки від очікуваного вибуття активів не слід урахувувати при оцінці забезпечення, навіть, якщо очікуване вибуття тісно пов'язане з подією, яка спричиняє забезпечення. Підприємство визнає прибутки від очікуваного вибуття активів, коли це визначають інші стандарти, які розглядають відповідні активи (*наприклад, прибутки від вибуття основних засобів відповідно до МСБО 16 „Основні засоби“, прибутки від вибуття запасів МСБО 2 „Запаси“*).

### **Компенсації від третіх сторін.**

Іноді підприємство може очікувати від іншої сторони сплати частини чи всіх витрат, необхідних для погашення забезпечення. Інша сторона може компенсувати суми, сплачені підприємством, або прямо сплатити ці суми.

Будь –яку таку компенсацію слід визнавати тільки тоді, коли фактично визначено, що компенсація буде отримана, якщо підприємство погасить зобов'язання.

Поряд із загальними правилами визнання та оцінки МСБО 37 містить окремі положення щодо забезпечень обтяжливих контактів і реструктуризації.

Багато контрактів, наприклад, деякі звичайні замовлення та постачання, можуть бути скасовані без сплати компенсації іншій стороні, а отже, теперішнього зобов'язання немає, і забезпечення не визнається.

Такі контракти є необтяжливими і не потребують визнання забезпечення.

Інші контракти визначають і права, і зобов'язання кожної зі сторін, що укладають контракт. Такі контракти можуть стати обтяжливими за певних обставин.

**Обтяжливий контракт** – це контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.

Неминучі витрати за контрактом відображають найменші чисті витрати внаслідок відмови від контракту, які є меншою з двох оцінок: собівартості його виконання або будь – якої компенсації чи стягнень унаслідок неможливості його виконання.

Якщо контракт стає обтяжливим, теперішню заборгованість за цим контрактом слід визнавати та оцінити як забезпечення.

Згідно МСБО 37, **реструктуризація** – це програма, яку планують і контролюють керівники і яка суттєво змінює обсяг діяльності підприємства або спосіб здійснення цієї діяльності.

Прикладами подій, які відповідають визначенню реструктуризації, є:

- продаж або припинення певного виду діяльності;
- закриття відділень у країні;
- переміщення видів діяльності з однієї країни до іншої.

Забезпечення витрат на реструктуризацію визначається лише тоді, коли загальні критерії визнання забезпечення задовольняються.

### **8.3. Непередбачені зобов'язання та активи.**

Згідно з МСБО 37, **непередбачене зобов'язання** – це:

- можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться, тільки якщо відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством;

- теперішнє зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнане, оскільки:

а) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, які втілюють економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання;

б) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.

Підприємство не повинно визнавати непередбачене зобов'язання як зобов'язання. Непередбачене зобов'язання не визнається як зобов'язання в балансі за однією з двох причин:

1) заборгованість є можливою, тобто це не зобов'язання;

2) заборгованість є теперішньою, але не виконуються критерії визнання для забезпечення, тобто це зобов'язання, але критерії визнання для зобов'язання не дотримуються.

У наступний період стаття, яка раніше розглядалася як непередбачене зобов'язання, може відповідати визначенню і критеріям для визнання забезпечення. У такому випадку забезпечення визнаються у фінансових звітах за той період, у якому відбувається зміна ймовірності.

**Непередбачений актив** – це можливий актив, який виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих підприємством.

Непередбачений актив не є активом і не визначається як актив у Балансі.

Непередбачені активи не визнаються у фінансових звітах, оскільки це

може спричинити визнання доходу, який ніколи не може бути реалізованим. Про те коли реалізація доходу є фактично визначеною, тоді пов'язаний з ним актив не є непередбаченим активом і його визнання є доречним.

Розкриття інформації про непередбачені активи у примітках до фінансової звітності здійснюється, коли надходження економічних вигід є ймовірним (табл. 8.1):

Таблиця 8.1 Підхід до відображення непередбачених активів

Притік ресурсів	Класифікація	Відображення у фінансовій звітності
Фактично визнаний	Актив	Визнається
Ймовірний	Непередбачений актив	Не визнається, але розкривається
Можливий	Непередбачений актив	Не визнається та не розкривається

#### 8.4. Виплати працівникам.

**Виплати працівникам** - це всі форми компенсації, що їх надає підприємство в обмін на послуги, надані працівниками.

МСБО 19 "Виплати працівникам" встановлює такі категорії виплат працівникам:

##### **1. Виплати теперішнім працівникам:**

###### **а) короткострокові:**

- зарплати працівникам та службовцям і внески на соціальне забезпечення;

- оплачувані щорічні відпустки та лікарняні;

- участь у прибутку та премії;

- негрошові виплати;

###### **б) довгострокові:**

- відпустка за вислугу років або академічні відпустки;

- з нагоди ювілеїв або інші виплати за вислугу років;

- виплати у зв'язку з тривалою непрацездатністю;

- виплати частки в прибутку, премій;

- відстрочені компенсації;

###### **в) виплати при звільненні;**

###### **г) компенсаційні виплати інструментами капіталу підприємства.**

##### **2. Виплати колишнім працівникам:**

а) пенсії

б) інші виплати по закінченні трудової діяльності

в) страхування життя по закінченні трудової діяльності

г) медичне страхування по закінченні трудової діяльності

**Виплати при звільненні** - це виплати працівникам у результаті:

а) рішення підприємства звільнити працівника до встановленої дати виходу на пенсію; або

б) рішення працівника погодитися на добровільне звільнення в обмін на такі виплати.

Підприємству слід визнавати виплати при звільненні тоді і лише тоді, коли воно беззастережно зобов'язується:

а) звільнити працівника чи групу працівників до встановленої дати виходу на пенсію; або

б) надати виплати при звільненні внаслідок пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення.

Підприємство має доведене зобов'язання здійснити звільнення тоді, коли в нього є детальний офіційний план звільнення (з конкретним мінімальним змістом) і немає реальної можливості скасувати своє рішення.

У разі, коли виплати при звільненні підлягають сплаті у строк понад дванадцять місяців після дати балансу, їх слід дисконтувати. В разі пропозиції, зробленої для заохочення добровільного звільнення, оцінка виплат при звільненні повинна базуватися на кількості працівників, які, як очікується, приймуть цю пропозицію.

Компенсаційні виплати інструментами капіталу - виплати працівникам, за якими або працівники мають право отримувати фінансові інструменти капіталу, випущені підприємством (або його материнською компанією); або сума зобов'язання підприємства працівникам залежить від майбутньої ціни фінансових інструментів капіталу, виданих підприємством. Приклади: акції, опціони на акції та грошові виплати, що залежать від ціни акцій.

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

1) програми з визначеним внеском - це програми виплат по закінченні трудової діяльності, за якими підприємство сплачує фіксований внесок відокремленому підприємству (фонду), та не матиме ані юридичного, ані конструктивного зобов'язання сплачувати подальші внески, якщо фонд не утримує достатньо активів для сплати всіх виплат працівникам за послуги працівників у теперішньому та попередньому періодах;

2) програми з визначеною виплатою - це програми виплат по закінченні трудової діяльності, інші ніж програми з визначеним внеском.

## **8.5. Облік і звітність щодо програм пенсійного забезпечення.**

Програми пенсійного забезпечення - це угоди, за якими підприємство надає грошові виплати своїм працівникам при звільненні з роботи або після нього (у вигляді річного доходу або шляхом одноразової виплати) у випадку, коли є можливість перед виходом на пенсію визначити або оцінити такі виплати чи внесені до їх складу кошти працедавця на підставі положень документа або згідно з існуючою на підприємстві практикою.

Програми пенсійного забезпечення можуть бути:

- з визначеним внеском;
- з визначеною виплатою;
- мати характеристики обох типів.

Такі змішані програми розглядаються як програми з визначеною виплатою.

**Програми з визначеним внеском** - це програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсій, визначаються на основі внесків до Пенсійного фонду разом з інвестиційним доходом від них.

**Програми з визначеною виплатою** - це програми пенсійного забезпечення, згідно з якими суми, що належать виплаті у вигляді пенсійного забезпечення, визначаються за допомогою формули, за основу якої береться сума заробітку працівника або його робітничий стаж, або і те й інше.

Програми пенсійного забезпечення можуть передбачати створення окремих фондів. Створення фонду передбачає здійснення фінансування.

**Фінансування** - визначено як переведення активів до структурної одиниці (фонду), відокремленої від підприємства, з метою виконання майбутніх зобов'язань з виплати пенсій.

Програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском зазвичай передбачають створення фонду, в той час як програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою можуть передбачати і не передбачати створення фонду.

МСБО 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення» застосовується до звітів всіх таких програм, але коли програми пенсійного забезпечення оприлюднюють такий звіт. МСБО 26 не включає оприлюднення такого звіту.

**Учасники програми пенсійного забезпечення** - це учасники програми пенсійного забезпечення та інші особи, які мають право на виплати у вигляді пенсій згідно з даною програмою.

Згідно з умовами програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском, сума майбутніх виплат учасника визначається за внесками працедавця, учасника (або двох), а також за ефективністю діяльності за доходами фонду від інвестицій. Обов'язки працедавця, як правило, виконуються за рахунок внесків у фонд. У таких випадках консультації актуарія, як правило, не потрібні, хоча подібною консультацією інколи користуються для визначення розміру майбутніх виплат, якого можна досягти, базуючись на поточних внесках, змінних розмірах майбутніх внесків та доходів від інвестицій.

Учасники зацікавлені в діяльності програми пенсійного забезпечення, оскільки вона безпосередньо впливає на розмір їх майбутніх виплат. Вони бажають знати, чи отримано їх внески, а також чи здійснюється відповідний контроль для захисту прав тих, хто отримує пенсії. Працедавець, як правило, зацікавлений в ефективній та справедливій діяльності програми пенсійного забезпечення.

Таким чином, звіт програми пенсійного забезпечення з визначеним внеском повинен містити:

- звіт про чисті активи, наявні для виплат;
- звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат;

- узагальнення важливих положень облікової політики;
- опис програми пенсійного забезпечення та впливу будь-яких змін у програмі впродовж звітнього періоду;
- опис політики фінансування.

Звіт програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинен містити:

1) звіт, у якому міститься інформація про чисті активи, наявні для виплат, актуарну теперішню вартість обіцяної пенсії (з розмежуванням гарантованих та негарантованих виплат), кінцевий надлишок чи нестачу.

2) звіт про чисті активи, наявні для виплат, включається до звітів, які надає програма пенсійного забезпечення із розкриттям:

- відповідним чином класифікованих активів на кінець періоду;
- бази, використаної для оцінки активів;
- інформації щодо інвестицій, які перевищують або 5 % чистих активів, наявних для виплат, або 5 % цінних паперів будь-якого класу чи типу;
- інформації про будь-яку інвестицію в працівника;
- інших зобов'язань, крім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Чисті активи, наявні для виплат - це активи програми пенсійного забезпечення мінус зобов'язання, крім актуарної теперішньої вартості обіцяних пенсій.

Актуарна теперішня вартість обіцяних пенсій - це теперішня вартість очікуваних виплат (згідно з програмою пенсійного забезпечення) нинішнім та колишнім працівникам, пов'язаних із послугами, які вже були надані.

Виплати за програмою пенсійного забезпечення можуть бути гарантованими або негарантованими.

Гарантовані виплати - це виплати, право на отримання яких, згідно з умовами програми пенсійного забезпечення, не залежить від подальшого строку роботи.

Звіт щодо програми пенсійного забезпечення з визначеною виплатою повинен містити звіт про зміни в чистих активах, наявних для виплат. У цьому звіті вказуються:

- внески працедавців;
- доходи від інвестицій, такі як відсотки та дивіденди;
- інші доходи;
- виплати сплачені або виплати, що підлягають сплаті (які аналізуються, наприклад, як виплати пенсій у випадку смерті та втрати працездатності, а також одноразові виплати);
- адміністративні витрати;
- інші витрати;
- податки на прибуток;
- прибутки та збитки від вибуття інвестицій та зміни у вартості інвестицій;
- переведення коштів до інших програм пенсійного забезпечення та з них.



## ПЕРЕЛІК СТАНДАРТІВ ТА ТЛУМАЧЕНЬ ДО НИХ

### Міжнародні стандарти фінансової звітності

Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 2 «Платіж на основі акцій».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 3 «Об'єднання бізнесу».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 5 «Непоточні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 6 «Розвідка та оцінка запасів корисних копалин».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 7 «Фінансові інструменти: розкриття інформації».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 «Операційні сегменти».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 9 «Фінансові інструменти».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 10 «Консолідована фінансова звітність».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 11 «Спільна діяльність».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 12 «Розкриття інформації про частки участі в інших суб'єктах господарювання».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 13 «Оцінка справедливої вартості».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 14 «Відстрочені рахунки тарифного регулювання».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 15 «Дохід від договорів з клієнтами».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 16 «Оренда».

Міжнародний стандарт фінансової звітності 17 «Страхові контракти».

### Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 1 «Подання фінансової звітності».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 2 «Запаси».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 7 «Звіт про рух грошових коштів».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 10 «Події після звітного періоду».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 12 «Податки на прибуток».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 19 «Виплати працівникам».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 20 «Облік державних грантів і розкриття інформації про державну допомогу».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 21 «Вплив змін валютних курсів».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 23 «Витрати за позиками».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 24 «Розкриття інформації про пов'язані сторони».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 26 «Облік та звітність щодо програм пенсійного забезпечення».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 27 «Окрема фінансова звітність».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 28 «Інвестиції в асоційовані та спільні підприємства».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 32 «Фінансові інструменти: подання».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 33 «Прибуток на акцію».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 34 «Проміжна фінансова звітність».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 36 «Зменшення корисності активів».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 «Нематеріальні активи».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 39 «Фінансові інструменти: визнання та оцінка».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 40 «Інвестиційна нерухомість».

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 41 «Сільське господарство».

## **Тлумачення**

КТМФЗ 1 «Зміни в існуючих зобов'язаннях з виведення з експлуатації, відновлення та подібних зобов'язаннях».

КТМФЗ 2 «Частки учасників кооперативних суб'єктів господарювання та подібні інструменти».

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 «Угоди про концесію послуг».

КТМФЗ 14 «МСБО 19 – Обмеження на активи за визначеною виплатою, вимоги щодо мінімального фінансування та їх взаємозв'язок».

КТМФЗ 16 «Хеджування чистих інвестицій в закордонну господарську одиницю».

КТМФЗ 17 «Розподіл негрошових активів власникам».

КТМФЗ 19 «Погашення фінансових зобов'язань інструментами власного капіталу».

КТМФЗ 20 «Витрати на розкривні роботи на етапі добування в кар'єрі».

КТМФЗ 21 «Обов'язкові платежі».

КТМФЗ 22 «Операції в іноземній валюті та сплачена авансом компенсація».

КТМФЗ 23 «Невизначеність щодо підходів до податку на прибуток».

ПКТ-7 «Введення євро».

ПКТ-10 «Державна допомога: відсутність конкретного зв'язку з операційною діяльністю».

ПКТ-25 «Податки на прибуток: зміни у податковому статусі суб'єкта господарювання або його акціонерів».

ПКТ-29 «Угоди про концесію послуг: розкриття інформації».

ПКТ-32 «Нематеріальні активи: витрати на вебсайт».

Навчальне видання

# **Облік і фінансова звітність за міжнародними стандартами**

*курс лекцій*

Укладачі: **Дубініна Марина Вікторівна**  
**Сирцева Світлана Володимирівна**

Формат 60x84 1/16. Ум. друк. арк. \_\_\_\_  
Тираж \_\_\_\_ прим. Зам. № \_\_\_\_

Надруковано у видавничому відділі  
Миколаївського національного аграрного університету  
54020, м. Миколаїв, вул. Георгія Гонгадзе, 9

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4490 від 20.02.2013 р.